

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**  
**FACULTAD DE DERECHO**



**Trabajo de Suficiencia Profesional para optar por el Título de Abogado**

Informe sobre Expediente N° 08397-2013-0-1801-JR-CA-21

Autor: Ayulo Elejalde, Felipe.

**Asesor/a**

Dunin-Borkowski Goluchowska, Katarzyna María

**Lima, 2021**

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación jurídica tiene como propósito producir un análisis detallado de un expediente judicial para optar por el título de abogado. El objetivo de este trabajo es identificar y desarrollar los principales problemas jurídicos suscitados en la controversia desarrollada entre la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, el Ministerio de Economía y Finanzas, y el contribuyente, Palmas del Espino S.A. La metodología del presente trabajo constituye en un recuento de los principales hechos que acontecieron e hicieron que surja esta controversia, con el propósito de identificar, extraer, y analizar los principales problemas jurídicos sobre los cuales se basa la controversia, para así poder exponer nuestra posición, realizando una crítica de las estrategias o argumentos esgrimidos. Para ello, se sustenta la postura adoptada en el conocimiento desarrollado a través de la carrera universitaria y profesional, así como en la investigación de doctrina y jurisprudencia realizada. Mediante el trabajo de investigación realizado concluimos que el concepto de “ingresos netos” establecido en la Ley 27037 y su Reglamento como requisito de acceso al beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta es definido utilizando la metodología de interpretación jurídica, conforme al cual solamente pueden calificar como “ingresos netos” aquellos que estén gravados con el Impuesto a la Renta, no admitiéndose el uso de recursos interpretativos que contravengan el ordenamiento jurídico.



## ÍNDICE

<b>I.</b>	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>3</b>
<b>II.</b>	<b>RELACIÓN DE LOS HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA.</b>	<b>4</b>
	1. Procedimiento de Fiscalización Definitiva – Impuesto a la Renta 2010.....	4
	2. Procedimiento Contencioso-Tributario.....	10
	3. Procedimiento Contencioso-Administrativo.....	14
<b>III.</b>	<b>PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS.....</b>	<b>29</b>
	1. La teoría de la interpretación jurídica y su uso en la resolución de controversias.....	29
	2. Aplicación o Inaplicación de las Normas Contables en el Perú.....	30
	3. El concepto de ingreso neto como ingreso gravado por el Impuesto a la renta.....	30
	4. Vulneración al derecho a un debido procedimiento por motivación insuficiente, y la contravención del principio de igualdad en el derecho y la seguridad jurídica.....	30
<b>IV.</b>	<b>ANÁLISIS Y POSICIÓN SOBRE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS.....</b>	<b>31</b>
	1. La teoría de la interpretación jurídica y su uso en la resolución de controversias.....	31
	2. Aplicación o Inaplicación de las Normas Contables en el Perú.....	44
	3. El concepto de ingreso neto como ingreso gravado por el Impuesto a la renta.....	51
	4. Vulneración al derecho a un debido procedimiento por motivación insuficiente, y la contravención del principio de igualdad en el derecho y la seguridad jurídica.....	58
<b>V.</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>69</b>
<b>VI.</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>70</b>

## I. INTRODUCCIÓN

El área central del expediente versa sobre el derecho tributario, con particular énfasis en el Impuesto a la Renta, la exoneración tributaria, la naturaleza jurídica del concepto de ingresos netos.

Asimismo, durante el transcurso de tanto el proceso administrativo como el proceso contencioso-administrativo, se desarrollan conceptos vinculados al área de la teoría general del Derecho, con particular énfasis en la teoría de interpretación jurídica como método de resolución de la controversia, así como el análisis de las fuentes de derecho, particularmente en el ámbito tributario, en el conflicto normativo entre las normas tributarias y normas contables, en virtud de lo establecido por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Norma III del Código Tributario.

Por último, el expediente toca aspectos de la tutela judicial efectiva, a través del desarrollo del derecho al debido proceso, el derecho a la igualdad ante la Ley, el principio de confianza legítima, y el principio de seguridad jurídica.

La relevancia jurídica de este expediente radica en su rico contenido en materia de derecho tributario, teoría general del derecho, y derecho constitucional.

El expediente bajo análisis es particularmente relevante puesto que nos lleva a analizar la figura del beneficio tributario y la lógica que fundamenta su aplicación. En un mundo constantemente más globalizado, las figuras de los beneficios tributarios por el desarrollo de actividades en zonas determinadas del planeta plantean un posible problema frente a la lucha contra la planificación fiscal agresiva. La adaptación del Perú al modelo económico postulado por los países miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos requiere de un análisis de rigor de los beneficios tributarios existentes en nuestro país para evitar escenarios de erosión de la base imponible y transferencia de ganancias a partir de la aplicación errónea de los mismos. En ese sentido, este expediente nos permite analizar uno de los beneficios tributarios comprendidos en nuestra economía, para así poder verificar su legitimidad, o por el contrario, criticar su contenido y replantear su sentido en el marco de la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

El expediente también nos permite abordar una figura central en la teoría general del derecho, la teoría de la interpretación jurídica. En el expediente, la interpretación jurídica juega un rol fundamental toda vez que el eje central de la argumentación de tanto la Demandante y la Demandada para determinar el contenido del concepto jurídico del ingreso, en particular el ingreso neto, a efectos de poder determinar la aplicación del beneficio tributario contemplado en el Régimen de la Amazonía. La interpretación jurídica



juega un rol fundamental que es transversal a todas las ramas del derecho, por lo tanto, todo abogado debe entender esta figura y el papel que desempeña en la determinación de la realización de los supuestos de hecho que las normas jurídicas establecen como base para el despliegue de los efectos jurídicos que estas prevén, y este expediente permite dicho análisis y discusión.

## **II. RELACIÓN DE LOS HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA DE LA QUE TRATA EL EXPEDIENTE.**

### **2.1. Procedimiento de Fiscalización Definitiva – Impuesto a la Renta 2010.**

- 2.1.1 Palmas del Espino S.A. (en adelante “Palmas del Espino”) es una empresa constituida y domiciliada en el departamento de San Martín, lugar donde se dedica a la siembra y cosecha de la palma, la producción y venta del aceite de palma, y otras actividades de la misma índole. Mediante Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta (en adelante “IR”) del ejercicio 2010 presentada el 01 de abril de 2011, Palmas del Espino determinó un impuesto una renta neta imponible de S/ 35'141,206, sin embargo, consignó un impuesto a pagar de S/ 0.00 debido a que se encontraba exonerada del pago del impuesto ya que se encontraba dentro de los alcances de la Ley 27037 “Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía” (en adelante “la Ley”) y su reglamento aprobado mediante Decreto Supremo No. 103-99-EF (en adelante “el Reglamento”) (en adelante, ambas normas en conjunto “el Régimen de la Amazonía”).
- 2.1.2 Mediante Requerimiento No. 1821110000197 notificado el 07 de septiembre de 2011 mediante Carta No. 110181079920-01-SUNAT, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) inició un procedimiento de fiscalización por el IR correspondiente al ejercicio 2010.
- 2.1.3 Posteriormente, mediante Requerimiento No. 1822110000350 notificado el 06 de octubre de 2011, la SUNAT solicitó que Palmas del Espino explique detalladamente su proceso productivo, así como la dinámica contable implementada en cada una de las etapas del proceso productivo. Además, se solicitó presentar copia fiel de las bases de datos originales de los registros y libros contables relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias, y el plan de cuentas utilizado en el periodo fiscalizado.
- 2.1.4 Mediante escrito sin número de fecha 10 de octubre de 2011, Palmas del Espino presentó la documentación contable solicitada por la SUNAT en el Requerimiento No. 1821110000197, en cuanto a la cuál consideraba que le correspondía presentar, lo cual quedó constada al cierre del requerimiento mediante el Anexo 01 del Resultado del Requerimiento No. 1821110000197, notificado el mismo 10 de octubre de 2011.

2.1.5 Asimismo, mediante escrito sin número de fecha 10 de octubre de 2011, Palmas del Espino, en respuesta al Requerimiento No 1822110000350 señaló que el proceso productivo comprende las siguientes fases:

- Vivero: Germinación de la semilla, siembra del embrión, y desarrollo de la plántula
- Siembra: Traslado de los plantones al terreno de cultivo, y su subsecuente siembra en campo definitivo.
- Cultivo: Todas las actividades para el desarrollo de la planta con el propósito de prepararla para la etapa de la cosecha. Comprende la elaboración de drenajes, la polinización manual, y el control de plagas, entre otras actividades.
- Cosecha: Todas las actividades de recolección del fruto denominado racimo de fruto fresco (RFF). Comprende el corte del racimo, recojo de la fruta, zarandeo de la fruta, y corte del pedúnculo, entre otras actividades.
- Transporte del RFF: Comprende el traslado del RFF a los almacenes del cliente, el carguío a la malla o al camión,

Asimismo, se explicó que la dinámica contable de Palmas del Espino consiste en cargar los desembolsos incurridos en las primeras 3 fases del proceso (Vivero, Siembra y Cultivo) a un activo fijo denominado “plantaciones en curso”. Al ingresar a la fase de cosecha se capitaliza el activo a la cuenta “plantaciones” momento a partir del cual los desembolsos incurridos forman parte del costo de producción, incluyendo la depreciación de las plantaciones. Finalmente, presentó la documentación contable requerida por la SUNAT.

2.1.6 Posteriormente, mediante Requerimiento No. 182212000031 notificado el 18 de enero de 2012, de la verificación de la Declaración Jurada Anual del IR Tercera Categoría correspondiente al ejercicio gravable 2010 y del detalle de la cuenta de ingresos presentados en los requerimientos anteriores, la SUNAT detalló que los ingresos relacionados a la actividad principal se encuentran en el rubro de Ventas Netas los cuales ascienden a S/ 87'515,533 siendo del caso señalar que de acuerdo a dicha Declaración Jurada la suma de los ingresos netos estaba compuesta de la siguiente manera:

CASILLA	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
461	VENTAS NETAS	87'515,533
473	INGRESOS FINANCIEROS	24'209,510
475	OTROS INGRESOS GRAVADOS	53'586,790
476	OTROS INGRESOS NO GRAVADOS	175'170,581
	<b>INGRESOS NETOS</b>	<b>340'482,414</b>

Basándose en lo señalado en el artículo 4 del Reglamento, la SUNAT recalcó que *“(s)i al final del ejercicio se determina que los ingresos anuales generados por la actividad principal son inferiores en más del 10% al porcentaje exigido en este artículo, el contribuyente perderá los beneficios tributarios del impuesto a la renta por dicho ejercicio.”*

En ese sentido, y sobre la base del cuadro anterior, la SUNAT determinó que el monto obtenido por el giro de la actividad de negocio que es el cultivo de la palma aceitera asciende al 26% del total de los ingresos netos, no cumpliendo lo estipulado en el artículo 4 del Reglamento. Además señaló que la suma de los Ingresos Financieros Gravados, Otros ingresos gravados, y otros ingresos no gravados ascienden en su conjunto al 74% de los ingresos netos declarados.

Por lo tanto, la SUNAT solicitó sustentar con documentación original el adecuado cumplimiento del beneficio de la exoneración establecido en el Régimen de la Amazonía, debiendo demostrar de manera fehaciente el cumplimiento de todos los requisitos establecidos para ello, teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 4 citado, para lo cual otorgó un plazo de 6 días.

- 2.1.7 A efectos de responder el Requerimiento No. 1822120000031, Palmas del Espino solicitó una prórroga de 6 días adicionales, al amparo de lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 62 del Código Tributario (en adelante “CT”), la cual fue concedida hasta el día 31 de enero de 2012 mediante carta No. 33-2012/SUNAT-2Q2000, notificada el 20 de enero de 2012.
- 2.1.8 Con fecha 31 de enero de 2012, Palmas del Espino presentó el escrito de respuesta al Requerimiento No. 1822120000031 donde señaló que la composición de ingresos netos descrita por SUNAT en el Requerimiento No. 1822120000031 no era correcta, producto de errores involuntarios realizados por el contribuyente al momento de presentar la declaración jurada, así como de la inclusión de partidas y estimaciones contables que no deben ser considerados para la determinación total de ingresos netos del ejercicio 2010.

En efecto, señaló que en la casilla 473 “Ingresos Financieros Gravados” por un error involuntario se consideró como ingresos la estimación de los instrumentos financieros derivados y las variaciones de estimación de los bonos corporativos, cuando dichas partidas debieron ser ajustadas con sus gastos correspondientes y tomarse únicamente el monto neto de las mismas, como es el caso de la diferencia de cambio, cuya ganancia debió ser neteada con las pérdidas de diferencia de cambio.

Asimismo, con respecto a la Casilla 475 “Otros Ingresos Gravados” erróneamente se incluyó la reexpresión del activo biológico, conforme a lo señalado por la NIC 41, así como el valor de las canastas navideñas del personal de la Compañía, cuando dichos conceptos no debían formar parte de los “Otros Ingresos No Gravados” detallados en la casilla 476.

Finalmente, Palmas del Espino señala que se está considerando para la determinación del total de ingresos netos el monto consignado en la casilla 476 “Otros Ingresos No Gravados”, cuando dicha casilla está conformada por el ajuste contable de las inversiones – variación de la participación patrimonial de acuerdo con la Resolución No. 44-2020-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad – así como los dividendos percibidos, entre otros; además de los conceptos señalados en el párrafo anterior (reexpresión del activo biológico y canastas navideñas), no debiendo considerarse lo contenido en dicha casilla para la determinación de los ingresos netos anuales.

En ese sentido, de una correcta aplicación de las normas, y en conforme a lo ocurrido en la realidad, los ingresos netos del contribuyente están compuestos de la siguiente manera:

CASILLA	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
461	VENTAS NETAS	87'712,818
473	INGRESOS FINANCIEROS	6'372,886
475	OTROS INGRESOS GRAVADOS	3'797,128
476	OTROS INGRESOS NO GRAVADOS	226'984,884
	<b>INGRESOS TOTALES</b>	<b>324,670,431</b>
	<b>INGRESOS NETOS</b>	<b>97,882,832</b>

De lo detallado, se tiene que en el ejercicio gravable 2010 el total de los ingresos netos, a efectos de aplicar lo dispuesto por el artículo 4 del Reglamento ascendieron a la suma de S/ 97'882,832, resultado de la sumatoria de lo establecido en las casillas 461, 473 y 475; mientras que los ingresos de la actividad principal han ascendido a la suma de S/ 87'712,818, en lo que se tiene que el ratio de ingresos netos en dicho periodo fue de 90.83% derivados de la actividad principal y 9.17% derivados de otras actividades.

En virtud de lo expuesto, Palmas del Espino determinó que cumplía con los requisitos establecidos en el Régimen de la Amazonía, por lo cual le correspondía el beneficio de la exoneración del impuesto a la renta.

- 2.1.9 Con fecha 17 de febrero de 2012, mediante carta de presentación No. 110181079920 Palmas del Espino fue notificada con el Requerimiento No. 1822120000065 mediante el cual se comunicó el resultado del Requerimiento No. 1822120000031. De acuerdo con

este último, los ingresos netos de Palma del Espino estaban compuestos de la siguiente manera:

CASILLA	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
461	VENTAS NETAS	87'515,533
473	INGRESOS FINANCIEROS	24'209,510
475	OTROS INGRESOS GRAVADOS	3'994,412.82
476	OTROS INGRESOS NO GRAVADOS	99'676,682.90
	<b>INGRESOS NETOS</b>	<b>215'396,138.72</b>

En virtud de ello, los ingresos obtenidos por el giro de la actividad principal ascienden al 41% del total de ingresos netos totales, motivo por el cual la SUNAT realizó el reparo tributario por medio del cual se le desconoce el beneficio de la exoneración del impuesto a la renta contemplado en el Régimen de la Amazonía, por el ejercicio 2010. En ese sentido, mediante Requerimiento No. 1822120000065 y en aplicación del segundo y tercer párrafo del CT, se otorga la posibilidad de presentar los descargos correspondientes por escrito, debidamente sustentados, a más tardar el día 28 de febrero de 2012.

2.1.10 Así, el 27 de febrero de 2012, Palmas del Espino presenta el escrito de respuesta al Requerimiento No.1822120000065, donde señala que:

- Con relación al rubro “Ventas Netas”, los ingresos por la venta de productos agrícolas por un total de S/ 197,284 incrementa las Ventas Netas de S/ 87'515,533 a S/ 87'712,818.
- El monto por ingresos financieros de S/ 24'209,510 determinado por SUNAT considera los ingresos brutos, aun considerando que se debe netear las ganancias por diferencia de cambio y pérdidas por el mismo concepto, conforme lo establece el precedente de observancia obligatoria establecido en la Resolución de Tribunal Fiscal No. 02760-5-2006 cuando dice que “las ganancias generadas por diferencia de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta.
- Finalmente, señala que no se deben considerar el monto pagado por dividendos contemplado en el rubro “Otros Ingresos No Gravados” pues no se tratan de ingresos que provienen del desarrollo de alguna actividad por parte de la empresa y por lo tanto no deben ser considerados para efectos del cálculo de los ingresos percibidos por la empresa a in de determinar el cumplimiento del requisito dispuesto en el Régimen de la Amazonía.

En ese sentido, considerando las observaciones presentadas por Palmas del Espino, los ingresos netos de la empresa se encuentran compuestos de la siguiente manera:

CASILLA	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
461	VENTAS NETAS	87'515,533
473	INGRESOS FINANCIEROS	1'417,966
475	OTROS INGRESOS GRAVADOS	3'797,128
476	OTROS INGRESOS NO GRAVADOS	6'605,241
	<b>INGRESOS NETOS</b>	<b>99'433,153</b>

En consecuencia, se tiene que en el ejercicio gravable de 2010, la ratio de ingresos netos fue de 88% derivados de la actividad principal de la empresa, con lo cual sí se cumple con el requisito señalado en el artículo 4 del Reglamento, por lo tanto le alcanza el beneficio de la exoneración del impuesto.

2.1.11 Mediante Carta de Presentación No. 11011079920 de fecha 04 de abril del 2012, se notificó el resultado del Requerimiento No. No. 1822120000065 por medio del cual la SUNAT se pronunció sobre los puntos sustentados por Palmas del Espino en el escrito de respuesta a dicho requerimiento, señalando lo siguiente:

- Respecto de que se deben netear las ganancias por diferencia en cambio: La SUNAT señala que la Ley del IR no señala que debe realizarse el procedimiento de netear las ganancias con las pérdidas por diferencia de cambio para poder determinar el importe de los ingresos netos. Por lo tanto, el ingreso financiero de Palmas del Espino fue de S/ 24'209,510, y no de S/ 1'417,966 como esta última sostiene.
- Respecto de que los ingresos por dividendos no deben considerarse para el cómputo del cálculo de los ingresos netos: La SUNAT señala que el Reglamento, al referirse a ingresos netos, no hace ninguna distinción, excepción ni pone limitante respecto a los tipos de ingresos que se debe considerar para calcular si se está cumpliendo con el requisito de actividad principal, y poder determinar el acogimiento al beneficio de la exoneración del IR. Sobre la base de esto agrega que el artículo 1 de la Ley del IR señala que el IR grava "otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley", por lo que la SUNAT concluye que dicho artículo considera los ingresos provenientes por diferencia de cambio e ingresos por dividendos.

En virtud de lo considerado por la SUNAT, concluye que los argumentos presentados por Palmas del Espino en el escrito de respuesta al Requerimiento No. 1822120000065

carecen de sustento, y confirma que a su criterio, Palmas del Espino no cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento.

- 2.1.12 En virtud de del resultado del Requerimiento No. 1822120000065, emitió la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 y la Resolución de Multa No. 182-002-0000294.

La mencionada Resolución de Determinación se emitió debido a que la SUNAT determinó el desconocimiento del acogimiento al beneficio establecido en el Régimen de la Amazonía. Por lo tanto, se determina el pago de un monto total de S/ 12'806,195 compuesto por S/ 11'097,223 correspondientes al tributo omitido y S/ 1'708,972 correspondientes al interés moratorio.

En cuanto a la Resolución de Multa, la SUNAT señaló que se incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del CT “no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonios y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos que influyan en la determinación de la obligación tributaria”. Por lo tanto, determinó un monto total a pagar de S/ 6'403,098 compuesto por S/ 5'548,612 correspondientes al importe de la multa y S/ 854,486 correspondientes al interés moratorio.

Con la notificación de estos valores, la SUNAT dio por concluido el procedimiento de fiscalización iniciado contra Palmas del Espino por el IR correspondiente al ejercicio 2010

- 2.1.13 Finalmente, corresponde señalar que mediante Declaración Jurada Rectificatoria presentada el 10 de mayo de 2012, Palmas del Espino S.A. consignó como ingresos financieros no gravados los S/ 237'164,927.00, monto que fue declarado ingreso financiero gravado en la Declaración Jurada original. Del mismo modo, aumentó el gasto financiero del ejercicio.

## **2.2. Procedimiento Contencioso Tributario**

- 2.2.1. Mediante escrito de fecha 26 de mayo de 2012, Palmas del Espino presentó el recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 y la Resolución de Multa No. 182-002-0000294, pues consideraba que las mencionadas resoluciones no se encontraban arregladas a Ley.

En un primer punto, Palmas del Espino señala que la Resolución de Determinación desconoce el alcance correcto de los requisitos para acceder al beneficio contemplado por el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley de la Amazonía y con ello contraviene el objetivo y los principios de base constitucional que sustentaron su aprobación. Arguye

para efectos del cálculo de la ratio solo deben ser incluidos aquellos ingresos netos originados en actividades productivas o comerciales desarrolladas en el ejercicio y que necesariamente estarían gravadas con el impuesto de no ser aplicable el beneficio. Esta conclusión se desprende de una interpretación **literal, sistemática y teleológica** (o *ratio legis*) del Régimen de la Amazonía.

En un segundo punto, Palmas del Espino acota que la determinación de ingresos netos obtenidos en el ejercicio 2010 calculada por la SUNAT es errada, debido a que esta interpreta incorrectamente la naturaleza tributaria de las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio al considerarlas como un ingreso y no la expresión de un resultado.

Por otra parte, Palmas del Espino refuta las afirmaciones de la SUNAT sobre el carácter de renta gravada de los dividendos y las ganancias por diferencia de cambio a la luz de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley del IR (teoría de flujo de riqueza) ya que las ganancias por diferencia de cambio son la expresión de un resultado y no el flujo de riqueza entre terceros, y los dividendos se encuentran expresamente inafectos para las personas jurídicas.

Finalmente, Palmas del Espino cuestiona la legalidad de la complementariedad entre lo dispuesto por el artículo 4 del Reglamento y el artículo 11.1 de la Ley al señalar que existe una vulneración del principio de reserva de Ley, toda vez que el Reglamento excede los parámetros establecidos en la Ley para fijar los requisitos que deben cumplirse para obtener el beneficio de la exoneración tributaria.

#### 2.2.1 Resolución de Oficina Zonal

El 29 de agosto del 2012 la SUNAT notifico a Palmas del Espino con la Resolución de Oficina Zonal No. 185-014-0000304/SUNAT que declaró infundada la reclamación interpuesta.

Respecto de los argumentos presentados por Palmas del Espino sobre la necesidad de compensar o *netear* las ganancias y las pérdidas por diferencia en cambio, la SUNAT insiste en señalar que dicho neteo no está contemplado en la Ley del IR, sin embargo, concluye que a pesar de no ampararse el argumento de Palmas del Espino, el monto bruto de los ingresos correspondientes a este concepto no deben ser considerados como ingresos a efectos de determinar el porcentaje para la actividad principal, teniendo en cuenta lo establecido en el Informe No. 045-2012-SUNAT/4B0000 y las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 02760-5-2006 y 01003-4-2008. Por lo tanto, desconoce la suma ascendente a S/ 22'932,092 correspondiente a la ganancia por diferencia de cambio.



Respecto de los dividendos, la SUNAT señala que cuando el artículo 4 del Reglamento al momento de definir la actividad principal hace alusión a los ingresos netos totales, sin hacer distinción alguna si son gravados o no. En ese sentido, recurren a la RTF 503-3-97. En ella se señala que para efectos de determinar el monto de la multa del Artículo 183 del Código Tributario, que hace referencia a los ingresos netos, se entiende como tal al ingreso total resultante menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares.

Ante ello la SUNAT concluye que la distinción realizada por Palmas del Espino no tiene sustento, y que si el Reglamento o la Ley no definen el concepto de ingresos netos, debe recurrirse a las definiciones expuestas en los Informes de la SUNAT, y en el CT, el cual resulta aplicable en virtud de la Quinta Disposición Final y Transitoria (en adelante la “QDFT”) del Reglamento, la cual señala que corresponde aplicar las normas generales de cada tributo (siendo la norma aplicable el CT).

Conforme a ello, los ingresos netos a los que se refiere el Reglamento según la SUNAT son todos aquellos ingresos obtenidos por una empresa con ocasión del desarrollo de su actividad, sin distinguir entre aquellos ingresos gravados o no gravados. La SUNAT añade que en todo caso, los dividendos sí constituyen ingresos gravados, en virtud del artículo 3 de la Ley del IR, el cual establece que son rentas gravadas los ingresos provenientes de terceros, pero que se encuentran exonerados del impuesto.

En virtud de los argumentos anteriores, la SUNAT declaró infundada la reclamación interpuesta por Palmas del Espino.

## 2.2.2 Recurso de Apelación

Con fecha 19 de septiembre de 2012, Palmas del Espino presentó un recurso de apelación ante la SUNAT en contra de la Resolución de Oficina Zonal antes mencionada alegando que esta carecía de sustento legal.

En primer lugar, según Palmas del Espino, la SUNAT considera erróneamente a los dividendos percibidos para el cálculo del porcentaje de la actividad principal (cultivo de la palma aceitera). De acuerdo con Palmas del Espino, la interpretación correcta del numeral 11.2 de la Ley conlleva a que se aplique la Ley del IR y no el Código Tributario, al ser la primera la norma general que regula el tributo objeto de beneficio, tal como lo requiere la QDFT del Reglamento.

En segundo lugar, afirma que los dividendos califican como rentas inafectas para el IR, motivo por el cual deben ser excluidos. A diferencia de lo dispuesto por la SUNAT (de que los dividendos están exonerados y no inafectos) Palmas del Espino explica que en

el caso de los dividendos distribuidos entre personas jurídicas domiciliadas opera una inafectación en virtud del artículo 25 de la Ley del IR.

Reitera además que la SUNAT desconoce el alcance correcto de los requisitos para acceder al beneficio contemplado por el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley y con ello contraviene los principios de base constitucional que sustentaron la aprobación del referido beneficio.

Finalmente, consideran que lo señalado por la SUNAT presenta errores tanto en la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 como en la resolución impugnada, que deben ser excluidos de la determinación del porcentaje.

Posteriormente, el 3 de mayo del 2013 se sustentó, mediante informe oral los argumentos estipulados en el escrito de apelación. Los mismos que fueron ampliados a profundidad mediante escrito de alegatos con fecha 8 de mayo de 2013, Palmas del Espino

Finalmente, mediante escrito ampliatorio de fecha 13 de mayo solicitó que el Tribunal Fiscal tenga presente que mediante informe de SUNAT No. 076-2013-SUNAT/4B0000

### 2.2.3 Resolución del Tribunal Fiscal No. 10340-10-2013

En julio del 2013, el Tribunal Fiscal declaró fundada la apelación, revocando la resolución apelada y dejándola sin efecto. El Tribunal sostuvo que la QDFT del Reglamento señala que *“en todo lo no previsto por la Ley 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo”*. Consecuentemente, el Tribunal concluye que *“debe acudirse supletoriamente a las normas del tributo respectivo (objeto de acotación) que regula dicho concepto (Ingresos Netos), esto es, la Ley del Impuesto a la Renta”*<sup>1</sup>.

En ese sentido, correspondía dirimir sí el concepto de Ingreso Neto regulado en la Ley del Impuesto a la Renta se circunscribía únicamente a los ingresos gravados, y, consiguientemente, determinar si los dividendos distribuidos a favor de Palmas del Espino califican como tales. Con base en lo señalado, el Tribunal determinó que:

“dado que los dividendos son renta de capital de carácter pasivo y no el resultado de actividades propias de la empresa a las que se refiere la norma materia de beneficio, y siendo que además que por disposición expresa de la (Ley 27804) los dividendos que perciban las personas jurídicas, como es el caso de la recurrente, se encuentran

---

<sup>1</sup> Resolución No. 10340-10-2013 pg 6.

inafectos, los mismos no constituyen ingresos netos a que se refiere el artículo 11 de la Ley 27037 y el artículo 4 de su Reglamento”.

Asimismo, reiteró que, de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 03942-5-2010 y 04243-3-2012 los ingresos netos son aquellos ingresos afectos con dicho impuesto.

Sin embargo, el pronunciamiento del Tribunal no fue unánime, pues el vocal Cayo Quispe emitió un voto discrepante. De acuerdo con él, el artículo 11 de la Ley y el artículo 4 del Reglamento no definen el concepto de ingreso neto, y son normas referidas a los requisitos para acogerse e ingresar al beneficio tributario, por lo que nos hallamos en una fase previa a la aplicación de las normas cuyos beneficios tributarios concede dicha normativa, por ello a los efectos de determinar y cuantificar el monto de los ingresos netos debemos considerar la naturaleza económica de los ingresos y no únicamente si los ingresos son considerados gravados por el IR, aún más cuando la referida Ley del IR considera como ingreso o renta no sólo aquellos reales, sino a los denominados presuntos, entre otras rentas imputadas y que no son registrables en la contabilidad. Asevera entonces que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa solo a aquellos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no los ha previsto.

### **2.3. Acción Contencioso-Administrativa**

#### **2.3.1 Demanda de Acción Contencioso Administrativa.**

Mediante resolución No. 1 del 23 de octubre del 2013 el Poder Judicial admitió a trámite la demanda de acción contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10340-10-2013 solicitando como pretensión principal la nulidad de dicha Resolución en cuanto dispone revocar la Resolución de Oficina Zonal No. 185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa No. 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Asimismo, solicitó como pretensión accesoria ordenar al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución confirmando la Resolución de Oficina Zonal y este a su vez, declarando infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la citada Resoluciones de Determinación y de Multa.

La SUNAT señaló que la Resolución impugnada adolece de nulidad insalvable al no ajustarse a lo estipulado en el CT, acto que implica una violación de los Principios Constitucionales en materia tributaria y las leyes tributarias que regulan la materia, con lo que se recurre en la causal de nulidad del acto jurídico administrativo establecida en

el numeral 1 del artículo 10 de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General (en adelante "LPAG") que estipula que "son vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o las normas reglamentarias".

De acuerdo con el criterio de la SUNAT, Palmas del Espino no se encontraba acogida al beneficio de la exoneración del IR contemplado en la Ley pues no cumplía con el requisito contemplado en el numeral 4.1. del artículo 4 del Reglamento. El Tribunal Fiscal, al admitir lo contrario, afecta el Principio de Seguridad Jurídica (Predictibilidad), el derecho al debido proceso, y el derecho a la igualdad.

- **Palmas del Espino no se encuentra acogida al beneficio**

De un análisis de la contabilidad de la empresa permitía identificar que esta había percibido ingresos por S/ 192'464,047.72, de los cuales únicamente 45.52% provenían de la ejecución de su giro de negocio, debiendo dicho porcentaje ser mínimo 80%.

Ya que ni la Ley ni el Reglamento definen qué se debe entender por "ingresos netos", ambas normas regulan los requisitos para acogerse e ingresar al beneficio tributario por lo que nos encontramos en una fase previa a la aplicación de las normas cuyos beneficios tributarios concede dicha normativa. Por lo tanto, concluye que el concepto de ingresos netos debe entenderse a la luz de su naturaleza económica, y no bajo el espectro de la Ley del IR, pues de lo contrario se estaría contraviniendo la regla lógica de "donde la ley no distingue, nosotros no debemos de distinguir."<sup>2</sup>

Concluye que realizar dicha distinción, una empresa ubicada en la Amazonía podría obtener ingresos de actividades especulativas en zonas fuera de dicho territorio y que estos ingresos no sean considerados para la evaluación del cumplimiento del parámetro de la "actividad principal", lo cual la beneficiaria con una alícuota reducida del Impuesto a la Renta, es decir, se otorgaría el beneficio a todo aquel contribuyente domiciliado en la Amazonía, por el solo hecho de estarlo.

Finalmente, añade que desde el punto de vista financiero-contable y conforme a lo previsto para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, así como de la Norma Internacional de Información Financiera NIC 18, la definición de ingresos no se limita a su carácter de gravable o no gravable. Asimismo, corresponde recurrir a los estándares contables internacionales en aplicación de

---

<sup>2</sup> "Ubi Lex Non Distinguit, Nec Nos Distinguere Debemus"

una interpretación sistemática, tal como lo ha hecho el Tribunal Fiscal en situaciones anteriores para dirimir controversias.

Por último, sustenta que en el supuesto negado en que el término ingresos netos contemplado en el Reglamento alude únicamente a los ingresos gravados, Palmas del Espino aun no gozaría del beneficio, toda vez que los ingresos por dividendos no están gravados no a título de una inafectación o exoneración sino con la finalidad de evitar una doble imposición respecto de ese ingreso, que ya tributo previamente cuando formó parte de la renta imponible de la persona jurídica sobre la que se adquirieron acciones.

- **Del derecho al debido proceso.**

Conforme con el criterio de la SUNAT, la resolución impugnada adolece de motivación sustancialmente incongruente, por cuanto dejar sin efecto la Resolución de Oficina Zonal No. 185-014-0000304/SUNAT no es congruente con las normas relacionadas con la promoción de la inversión a en la Amazonía, por cuanto realiza una indebida de las mismas, o en todo caso, no considera que sustenta adecuadamente por que decide interpretarlas de dicha manera.

- **Del principio de seguridad jurídica.**

La SUNAT argumenta que la Resolución del Tribunal Fiscal vulnera el principio de predictibilidad o de seguridad jurídica, el cual señala que los resultados de los procedimientos deben ser consistentes entre si y previsibles para los administrados. En ese sentido, señala que existen resoluciones contradictorias a la impugnada.

- **Del derecho a la igualdad ante la Ley.**

Sobre la base del punto anterior, la SUNAT cuestiona el hecho de que el Tribunal Fiscal haya cambiado el criterio que hay estado utilizando en casos anteriores de naturaleza similar, sin haber realizado el acuerdo de sala plena donde se estipule dicho cambio de criterio. En ese sentido, concluye que el Tribunal Fiscal, de manera arbitraria ha aplicado la Ley de una manera distinta a como la ha aplicado respecto de otros casos, atentando contra el derecho de igualdad ante la Ley.

### 2.3.2 Resolución No. 2

Mediante Resolución No. 2 del 24 de noviembre del 2013 el Poder Judicial integró en calidad de codemandada a Palmas del Espino, al proceso contencioso administrativo seguido entre SUNAT y el Tribunal Fiscal representado por el Ministerio de Economía y Finanzas, a efectos de establecer una relación jurídica procesal válida entre las partes.

### 2.3.3 Contestación a la demanda (MEF)

Mediante escrito de fecha de fecha 25 de noviembre del 2013, el Ministerio de Economía y Finanzas presentó la Contestación a la demanda de acción contencioso administrativa presentada por la SUNAT, donde sustentaron lo siguiente:

- **Palmas del Espino no se encuentra acogida al beneficio**

El MEF sostiene que mediante la RTF No. 10340-10-2013 el Tribunal Fiscal buscaba dilucidar si los dividendos percibidos por Palmas del Espino podían ser considerados dentro de sus ingresos netos totales a efectos de establecer el porcentaje de su “actividad principal”. En caso de no serlo, Palmas del Espino se encontraría adecuadamente acogida al beneficio.

El MEF señala que el Tribunal no ha vulnerado la regla lógica de “donde la Ley no distingue, nosotros tampoco debemos distinguir”, toda vez que el órgano colegiado únicamente ha acatado lo dispuesto por la QDFT del Reglamento que señala que en todo lo no previsto por la Ley, se aplicarán las normas generales de cada tributo. En virtud de ello, la norma reglamentaria ordena al Tribunal a aplicar de forma supletoria las normas generales de cada tributo, que en el caso de autos es la Ley del IR, y no la NIC 18 ni el CT.

El MEF concluye que al ser los dividendos rentas de capital de carácter pasivo y no el resultado de actividades propias de la empresa a las que se refiere la Ley, y siendo que además por disposición expresa de la Ley del IR los dividendos que perciban las personas jurídicas se encuentran inafectos, los mismos no forman parte de los ingresos netos a los que alude el Reglamento.

- **Del derecho al debido proceso.**

En su escrito de demanda, la SUNAT alegó que la RTF No. 10340-10-2013 no se encuentra debidamente motivada, pues es incongruente con la Ley y el Reglamento. El MEF sostiene por el contrario, que la RTF cumple con los requisitos de motivación, pues señala que contaba con motivación clara, suficiente, y sustancialmente congruente, sin vulnerar los principios lógicos.

- **Del principio de seguridad jurídica.**

Conforme con el MEF, lo señalado por SUNAT respecto de la vulneración del principio de seguridad jurídica en el aspecto de la predictibilidad de las decisiones de la Administración Pública es falso- Sobre el particular, se ha sustentado en fallos anteriores dictados por el Tribunal Fiscal, como la RTF No. 03942-5-2010 y RTF No.

04243-3-2012, qué es lo que debe considerarse como ingreso neto para efectos calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

- **Del derecho a la igualdad ante la Ley.**

El MEF sustenta que la SUNAT no señaló en su demanda en qué aspecto la RTF impugnada ha vulnerado el principio de igualdad.

El MEF concluye que no está prohibido realizar distinciones, sino que las mismas no deben ser artificiosas o arbitrarias, es decir, distinciones injustificadas o que no se funden en criterios objetivos y razonables. En ese sentido, la SUNAT no ha acreditado como se ha vulnerado el aludido derecho al momento en el que el Tribunal Fiscal aplicó la Ley del IR para determinar la figura de ingresos netos en el marco de la Ley, toda vez que esto es producto no de una arbitrariedad del órgano colegiado, sino de la estricta aplicación de la QDFT.

#### 2.3.4 Contestación a la demanda (Palmas del Espino)

Mediante escrito de fecha 6 de diciembre de 2013, Palmas del Espino, en su calidad de parte codemandada, formulo la contestación a la demanda de acción contencioso administrativa interpuesta por la SUNAT, solicitando que esta se declare infundada con base en los siguientes argumentos:

- **Es incorrecto considerar la naturaleza económica para la definición del concepto “ingreso neto”.**

La Ley establece un beneficio tributario de exoneración del IR, el cual solo será otorgado si se cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento. Este establece como requisito que el 80% de los ingresos netos totales debe provenir de alguna de las actividades contempladas en la Ley. Además, añade que en todo lo no previsto por la Ley o el Reglamento, aplicarán las normas generales de cada tributo. Por lo tanto, corresponde aplicar la Ley del IR y su correspondiente reglamento, normas que consideran a los “ingresos netos” únicamente como los ingresos gravados.

En ese sentido, la acotación hecha por la SUNAT de que se debe determinar el alcance del concepto “ingresos netos” de acuerdo con su naturaleza económica toda vez que “nos hallamos en una fase previa a la aplicación de las normas cuyos beneficios tributarios concede esa normativa” no solo desconoce la QDFT del Reglamento, sino que carece de sentido.

- **No existe vulneración del principio “Ubi Lex Non Distinguit, Nec Nos Distinguire Debemus”**

En concordancia con lo señalado por el MEF en su propio escrito de contestación, Palmas del Espino sostiene que la RTF impugnada no hace una distinción “donde la propia norma no ha distinguido” sino que únicamente han aplicado lo dispuesto en la QDFT del Reglamento.

- **Incorrecta aplicación de las “Normas Contables” para la definición del concepto “ingresos netos”.**

Palmas del Espino señala que es incorrecto remitirse a las “Normas Internacionales de Información Financiera” para definir el concepto de “ingresos netos”, con base en los siguientes argumentos:

- La SUNAT argumenta su posición basándose en una interpretación sistemática de la Ley y las “normas contables” para dirimir una controversia. Sin embargo, dicha afirmación presupone que las NIIF son normas jurídicas que permiten ser interpretadas conjuntamente con la Ley, lo cual es falso toda vez que estas carecen de un respaldo coactivo del Estado Peruano.
- Las “normas contables” no califican como fuente de derecho toda vez que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario no las incluye dentro del listado de fuentes de derecho tributario. Por lo tanto, las mismas no pueden ser utilizadas para discernir o delimitar el alcance de un concepto no definido en la ley.
- Aplicar los estándares contables implica una vulneración de los principios de jerarquía y reserva de ley tributaria. Aplicar las “normas contables” en lugar de aplicar la norma jurídica de mayor jerarquía no tiene sustento, más aún cuando en el principio de reserva de ley tributaria exige que toda norma que cree, extinga, o modifique tributos o beneficios tributarios debe tener rango legal (lo cual no ocurre con las normas contables).

- **No existe un uso indebido del beneficio.**

Palmas del Espino señala que la RTF impugnada no permite que los contribuyentes realicen un uso indebido del Beneficio, al contrario de lo que señala la SUNAT pues no estaría obligada a pagar IR por dichos dividendos aun si no se encontrase acogida al beneficio.



- **Los dividendos son conceptos inafectos del Impuesto a la Renta.**

En aplicación conjunta de lo estipulado en los artículos 24-B<sup>3</sup> y 73-A<sup>4</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta, queda claro que el ámbito de aplicación de la imposición a los dividendos elegida por el legislador es que los mismos sólo sean gravados en cabeza de la persona natural domiciliada o del sujeto no domiciliado, ya sea este persona natural o jurídica, posición recogida y respaldada en la RTF impugnada.

- **No existe vulneración al debido procedimiento.**

Palmas del Espino señala que el derecho a la motivación de una resolución administrativa implica que la Administración haya esbozado las razones por las que arribó a determinada decisión, situación que sí se presenta en la Resolución No. 10340-10-2013. Por ello, se tiene que el Tribunal Fiscal expresó todos los fundamentos de hecho y de derecho por los que desestimó el reparo efectuado por la SUNAT en etapa de fiscalización. El hecho de que la SUNAT no se encuentre de acuerdo con la interpretación de las normas efectuadas por el Tribunal Fiscal no implica que la Resolución No. 10340-10-2013 posea una inadecuada motivación, por tanto dicho argumento carece de sustento.

- **No existe vulneración al principio de seguridad jurídica.**

La SUNAT argumenta que existen resoluciones contradictorias al pronunciamiento contenido en la RTF No. 10340-10-2013, por lo que a su criterio estaría vulnerando el principio de predictibilidad consagrado en la Norma IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General. En estricto, estaría contradiciendo lo estipulado las RTFs No. 04368-10-2012, 09447-10-2012, y 03978-2-2012.

En vista de las aludidas RTFs, Palmas del Espino afirma que estas no guardan relación alguna con la controversia materia de contienda, que es determinar el contenido y alcance del concepto de “ingresos netos” al cual se refiere el artículo 4 del Reglamento. En tal sentido, carece de sustento señalar que las aludidas RTFs son contradictorias con la RTF No. 10340-10-2013

- **No existe vulneración al principio de igualdad.**

---

<sup>3</sup> Artículo 24-B: Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.

<sup>4</sup> Artículo 73-A: Las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden 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 efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas..

La SUNAT afirma que el Tribunal Fiscal ha resuelto casos sustancialmente iguales de forma distinta (haciendo referencia a las RTFs citadas en el punto anterior). Sobre ello, Palmas del Espino sostuvo que dichas resoluciones no resuelven un caso similar o igual a la controversia sobre la que versa la RTF No. 10340-10-2013, por lo que no existe vulneración del principio de igualdad.

#### 2.3.5 Resolución No. 5

El 5 de noviembre de 2013 se emitió la Resolución No.5, se dio por saneado el proceso, procediendo a fijar los siguientes puntos controvertidos:

- Primer Punto Controvertido: Determinar si corresponde la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal Número 10340-10-2013 que resuelve revocar la Resolución de Oficina Zonal Número 185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Número 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y Resolución de Multa Número 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
- Segundo Punto Controvertido: Determinar si como consecuencia de lo anterior, corresponde ordenar al Tribunal Fiscal emita una nueva resolución confirmando la Resolución de Oficina Zonal Número 185-014-0000304/SUNAT y este a su vez declarando infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación Número 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y Resolución de Multa Número 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se prosiga la cobranza de los mismos, los cuales han sido emitidos conforme a ley.

#### 2.3.6 Resolución No. 13

El 20 de enero del 2015 es notificada la Resolución No.13 por medio de la cual el vigésimo primer juzgado especializado en lo contencioso administrativo con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros declaró infundada la demanda interpuesta por la SUNAT.

El juzgado sustentó su decisión sobre la base de que el concepto de los “ingresos netos” no se encuentra definido ni en la Ley, ni en el Reglamento, por lo que en virtud de lo dispuesto por la QDFT del Reglamento se debe aplicar de manera supletoria la norma general de cada tributo para determinar dicho concepto. En tanto que se está tratando de resolver si la codemandada se le debe de exonerar del Impuesto a la Renta, corresponde aplicar de manera supletoria, la ley que regula dicho impuesto.

Conforme con el artículo 20 de la Ley del IR señala que:

“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados (...). El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza”.

Asimismo, en su artículo 85 establece que “(...) se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta Ley”.

En consecuencia, toda vez que la Ley llamada a aplicarse es la Ley del IR (y no el CT como afirma la SUNAT) y esta define a los ingresos netos como ingresos gravados, debe determinarse si, a efectos de dicha Ley, los dividendos constituyen ingresos gravados, con el propósito de determinar si Palmas del Espino está adecuadamente acogida al beneficio de exoneración tributaria contenido en la Ley.

Conforme con el artículo 24-B de la Ley del IR, “las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible”. En ese contexto, el Juzgado concluye que dado que los dividendos que perciban las personas jurídicas se encuentran inafectos, no se configuran como ingresos netos a los cuales se refieren el artículo 11 de la Ley y el artículo 4 del Reglamento.

En virtud de lo expuesto, el Juzgado concluye que no se ha puesto en riesgo ni en peligro la seguridad jurídica, en la medida que el Tribunal Fiscal ha resuelto la controversia haciendo una interpretación y aplicación adecuada, coherente y sistemática de la norma vigente en ese entonces.

Asimismo, señala que no se advierte una vulneración al debido procedimiento puesto que la actora ha tenido la oportunidad de exponer sus argumentos de defensa, de ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión fundada en derecho, entendiéndose que la RTF impugnada se emitió conforme al principio de legalidad. En cuanto a la vulneración al principio de igualdad el Juzgado advierte que en las resoluciones que SUNAT señala como contradictorias a la RTF impugnada, no se discuten los dividendos declarados por los respectivos contribuyentes, lo que sí ocurre en el caso materia de autos, por tanto no existe vulneración al principio de igualdad.

Por los argumentos señalados, el Juzgado determino que la RTF No. 10340-10-2013 fue emitida conforme a Ley, es decir, debidamente motivada, respetando los Principios del Debido Procedimiento, por lo que no adolece de la nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley 27444. En ese sentido, resuelve declarar infundada la demanda.

### 2.3.7 Escrito de apelación

El 28 de enero del 2015 la SUNAT interpuso un recurso de apelación contra la Resolución No.13 que declaró infundada su demanda, solicitando a la instancia superior que la revoque.

Para ello, reiteró los argumentos esbozados ante el juzgado de primera instancia, señalando que la definición del concepto de “ingresos netos” al que se refiere el artículo 4 del Reglamento debe basarse en la naturaleza económica de dicho fenómeno conforme con las normas contables, y no sobre la base de si los mismos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta o no.

Señaló nuevamente que la Ley del IR no es adecuada para definir dicho concepto toda vez que dicha norma considera como ingreso o renta no solo a aquellos reales, sino a los denominados presuntos, entre otras rentas imputadas y que no son registrables en la contabilidad, salvo sus efectos además de excluir algunos otros por ser parte de una política fiscal determinada. Por ello, a su criterio, las normas que desarrollan y entienden de mejor manera el concepto de “ingreso neto” para los efectos del Reglamento son las Normas Contables.

La SUNAT agrega además que el juez de primera instancia no resolvió adecuadamente la controversia vinculada con la vulneración del principio de igualdad, puesto que en las resoluciones No. 04368-10-2012, y No. 09447-10-2012 no se distingue que para examinar si la actividad principal superaba el 80% del total de sus ingresos deban distinguirse entre ingresos gravados y no gravados con el impuesto a la renta, lo cual si sucede en la RTF materia de impugnación.

Agrega que, inclusive bajo la hipótesis de que los ingresos netos son exclusivamente aquellos ingresos gravados, los dividendos no están dentro de los supuestos de inafectación del impuesto a la renta consignados en el artículo 18 de la Ley del IR. En ese sentido, la “no aplicación de la retención” que establece el artículo 73-A de la Ley del IR y el hecho de no computar los dividendos como parte de los ingresos de una persona jurídica conforme con el artículo 24-B tienen como finalidad evitar la doble tributación, no otorgarle el carácter de no gravado a los dividendos.

Finalmente, concluye que de aceptar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal permitiría que una empresa ubicada en la Amazonía pueda obtener ingresos de actividades especulativas en zonas fuera de dicho territorio, y que dichos ingresos no sean considerados para el cumplimiento del parámetro de la actividad principal, lo cual generaría un aprovechamiento inadecuado de la alícuota reducida.

Por último, sostiene que la sentencia en primera instancia le genera un agravio representado por un perjuicio en las arcas del fisco, es decir, se repercute directamente en la recaudación de los tributos que el contribuyente se encuentra obligado a pagar en forma oportuna.

### 2.3.8 Escrito de contestación al recurso de apelación

El 20 de mayo del 2015, Palmas del Espino presentó un escrito a través del cual absolvían el recurso de apelación presentado por la SUNAT, solicitándole al poder judicial que declare infundada la apelación.

Palmas del Espino señala que es indebido remitirse a normas no jurídicas para definir un concepto claramente determinado por la Ley del IR, aplicable al caso, pues se estaría vulnerando el principio de reserva de ley y el principio de actividad reglada de la función administrativa. Agrega que la Ley establece las disposiciones para acogerse o no a ciertos beneficios tributarios, por lo que resulta lógico que para determinar si puede gozar de un beneficio, deban aplicarse e interpretarse las normas que regulan el tributo materia de beneficio. De esta manera, resulta necesario remitirse a la definición de ingreso neto que contiene la Ley del IR, en aplicación de la QDFT.

Palmas del Espino señala que ante la ausencia de una definición del concepto de ingreso neto, el mismo debe interpretarse conforme a los métodos reconocidos por el derecho, de acuerdo con lo señalado por la Norma VIII del Código Tributario. En ese sentido, a partir de una interpretación sistemática, y tomando en consideración la QDFT del Reglamento, se debe recurrir a la Ley del IR para definir qué es ingreso neto. Por ello, cuando el Reglamento se remite a la Ley del IR, sí distingue y excluye de los ingresos netos aquellos conceptos no gravados (como los dividendos).

Palmas del Espino señala que en ninguna de las resoluciones aludidas por la SUNAT<sup>5</sup> se discutió si los dividendos forman parte de los ingresos netos, y que las controversias suscitadas en dichos expedientes son distintas del caso bajo análisis, por lo que no se está vulnerando el principio de seguridad jurídica o predictibilidad.

---

<sup>5</sup> resoluciones No. 04368-10-2012, y No. 09447-10-2012

Finalmente, Palmas del Espino señaló que el ingreso por dividendos no está gravado por el régimen general del IR, por lo que la aplicación del régimen de la Amazonía no le va a otorgar un beneficio indebido cuando la exoneración del pago del impuesto por los ingresos que perciba como dividendos.

#### 2.3.9 Pronunciamiento del Ministerio Público

En virtud de las facultades otorgadas por el artículo 86 del Decreto Legislativo No. 052 – Ley Orgánica del Ministerio Público, se emite la opinión fiscal aconsejando que se confirme la sentencia de primera instancia, declarando infundado el recurso de apelación presentado por la SUNAT.

#### 2.3.10 Resolución No. 20

El 28 de enero del 2016, la Sexta Sala especializada en lo contencioso administrativo con sub-especialidad en temas tributarios y aduaneros confirmó la sentencia del juzgado.

La Sala concluye que la normativa aplicable al caso señala que para acceder al beneficio de la exoneración del IR establecido en la Ley se deben cumplir, entre otros requisitos, que el 80% de los ingresos netos provengan de alguna de las actividades contempladas en dicha Ley. Dado que ni la Ley ni el Reglamento definen la figura de “ingreso neto” en virtud de la QDFT este último dicha figura debe definirse al amparo de lo estipulado en la Ley del IR.

Conforme a esta, serán ingresos netos aquellos que estén gravados con el impuesto. Por lo tanto, al no encontrarse gravados los dividendos percibidos por personas jurídicas domiciliadas, en virtud del artículo 24-B de la Ley del IR, los mismos no pueden computarse para los efectos de determinar el porcentaje requerido por el artículo 4 del Reglamento. Añade además que los dividendos se tratan de rentas de carácter pasivo y no el resultado de actividades, por lo que no se encuadran dentro del concepto de “actividad principal”.

Por último establece que no enerva lo señalado en la sentencia apelada el argumento de que se ha vulnerado la regla lógica que señala que “donde la ley no distingue nosotros tampoco debemos distinguir”, ya que lo resuelto por el Tribunal Fiscal lo hizo en virtud de lo establecido en la QDFT del Reglamento, que exigía al Tribunal Fiscal recurrir a la Ley del IR para definir la figura de ingresos netos. Añade que el Reglamento no ha establecido que se debe aplicar supletoriamente la NIIF 18, por lo tanto carece de sustento argumentar que este estándar contable debió ser aplicado, máxime si la propia NIIF 18 no define la figura del ingreso neto, como si lo hace la Ley del IR.

### 2.3.11 Recurso de casación

Mediante escrito de fecha 29 de enero de 2016, la SUNAT presentó un recurso de casación contra la Resolución No. 20 emitida por la Sexta Sala especializada en lo contencioso administrativa con sub-especialidad en temas tributarios y aduaneros.

Como fundamento, alegó que la Sala Superior incurrió en las siguientes infracciones normativas:

#### **1. Aplicación indebida del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta.**

De acuerdo con la SUNAT, la sentencia de la Sala Superior incurre en infracción normativa por cuanto al caso de autos ha aplicado una norma que no corresponde aplicar al mismo. Específicamente señala que la Sala aplica erradamente el artículo 24-B de la Ley del IR al considerar que el concepto “otros ingresos no gravables” es una renta de capital (dividendos) y no debe considerarse como ingresos netos de la renta.

Añade que la norma citada tiene el propósito de evitar la doble imposición respecto de un mismo ingreso, y no otorgar una inafectación o exoneración, pues no se trata de una norma que excluya a los dividendos (o determine que por su propia naturaleza no se encuentran comprendidos) fuera del ámbito de aplicación del impuesto a la renta. Sustenta su posición sobre la base de que la Ley 27804, norma que incluyó el artículo 24-B en la Ley del IR, tenía como propósito únicamente precisar el ámbito de aplicación de la tasa del 4.1% al reparto de dividendos establecida mediante Ley 27513, y no otorgar una inafectación o exoneración.

Asimismo, la SUNAT considera que la Sala no toma en cuenta que los dividendos son consecuencia de una inversión empresarial que inclusive puede darse de manera especulativa o dentro del marco del mercado de valores, lo cual no corresponde con alguna de las actividades comprendidas en el marco de la Ley. Afirma que de admitirse ello, permitiría que cualquier ente forme empresas en la Amazonía para aprovechar las tasas diferenciadas en forma elusiva.

Finalmente, insiste en que la definición correcta del concepto de ingresos netos a la luz de los fines de la Ley, es aquella consignada en las Normas Internacionales de Información Financiera dado que esta se basa en la naturaleza económica del fenómeno de ingreso, y no en una distinción arbitraria que no está consignada en la Ley o el Reglamento.

## **2. Inaplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y de la NIIF 18.**

De acuerdo con la Norma VIII del Código Tributario vigente en el ejercicio fiscalizado:

“...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.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

Asimismo, el principio de verdad material regulado en el artículo 1.11 del artículo IV de la LPAG señala que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Consiguientemente, SUNAT señala que la Sala inaplica la Norma VIII en el extremo en que no respeta la afirmación de que “en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley” pues considera que a través de la interpretación del Reglamento se está concediendo un beneficio tributario indebido.

Del mismo modo, considera que la Sala tampoco aplica la Norma VIII en el extremo en el 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” pues justamente ignora una interpretación de la realidad económica del concepto de ingreso neto, realizada por la SUNAT en cumplimiento del principio de verdad material, para preferir una interpretación que establece una distinción donde la Ley y el Reglamento no distinguen.

En ese sentido, la SUNAT afirma que, en aplicación de la Norma VIII, y el principio de verdad material establecido en la LPAG, la norma que debería utilizarse para interpretar el Reglamento es la NIIF 18, y no la Ley del IR, pues atiende a la verdadera realidad económica del fenómeno del ingreso.



### 2.3.12 Contestación al recurso de casación

Mediante escrito de fecha 25 de agosto de 2017, Palmas del Espino señaló su domicilio procesal y presentó los siguientes descargos respecto del recurso de casación:

1. La base legal que fue utilizada por la Sala así como por el Juzgado para determinar si los dividendos debían considerarse “ingresos netos” son los artículos 20 y 85 de la Ley del IR y no el artículo 24-B del mismo cuerpo legal, a diferencia de lo que señala la SUNAT. Es decir, el artículo 24-B se cita como sustento de que los dividendos son rentas no gravadas para las personas jurídicas, por lo que se determina que no calza dentro de la figura de ingresos netos esbozada en los artículos 20 y 85. Por ello, la indebida aplicación del artículo 24-B de la Ley del IR no existe.
2. El artículo 24-B señala claramente que los dividendos distribuidos a una persona jurídica domiciliada califican como rentas inafectas. Tan es así, que la propia SUNAT reconoció ello en el informe No. 076-2013.
3. Resulta imposible afirmar que Palmas del Espino se vería indebidamente beneficiada por la exoneración de la Ley 27037 dado que los ingresos por dividendos que recibe de otras empresas domiciliadas, sea cual fuese el régimen tributario aplicable, no están gravados.
4. La SUNAT quiere aplicar normas contables cuando el concepto de ingreso neto está claramente definido en por los artículos 20 y 85 de la Ley del IR, sin explicar cuales son las razones jurídicas por las que se debe dejar de lado la legislación del IR. Con ello, omite por completo la QDFT del Reglamento que señala que deben aplicarse las normas generales de cada tributo.
5. La sentencia impugnada sí aplica la Norma VIII del Título Preliminar del CT, dado que ha realizado una interpretación sistemática de las normas legales pertinentes para resolver la controversia, aplicando criterios interpretativos similares al establecido por la Corte Suprema en la CAS No. 14785-2015-LIMA.
6. En el caso en concreto, no es necesario recurrir a las normas contables para determinar el concepto de “ingresos netos”, dado que los artículos 20 y 85 de la Ley del IR definen dicho término. Efectivamente, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal citadas por SUNAT, cuando se utilizaron las normas contables para realizar una interpretación sistemática de normas jurídicas fue con el propósito de servirse de las normas contables para complementar el sentido de una norma jurídica, en tanto esta no ha establecido una definición precisa sobre sus alcances.

7. En el supuesto negado que corresponda aplicar las normas contables inaplicando la Ley del IR, la posición sería inconstitucional dado que la Ley no habría definido el aspecto material y cuantitativo del hecho imponible, vulnerándose el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

#### 2.3.13 Sentencia en casación 5094-2016

El 11 de octubre de 2017 la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró infundado el recurso de casación presentado por la SUNAT. Sustentó su decisión sobre la base de que el concepto de ingresos netos aplicable es aquel regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de lo dispuesto por la QDFT del Reglamento. En ese sentido, será ingreso neto el ingreso gravado, por lo que en aplicación del artículo 24-B de la Ley del IR, no se incluirán los dividendos percibidos por personas jurídicas, al encontrarse los mismos inafectos al impuesto.

En consecuencia, determinó que la Sexta Sala aplicó correctamente las normas pertinentes para resolver la controversia. Asimismo, señaló que no corresponde aplicar las NIIF toda vez que estas son normas contables que no resultan vinculantes para los órganos administrativos ni jurisdiccionales, admitiendo su uso únicamente para entender definiciones y figuras contables que no se encuentren definidas en nuestro ordenamiento tributario, lo cual no ocurre en el caso de los ingresos netos, definidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

### III. PRINCIPALES PROBLEMAS JURIDICOS

#### 3.1. **La teoría de la interpretación jurídica y su uso en la resolución de controversias.**

Se debe determinar si la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal del concepto de ingresos netos establecido en el Reglamento es la correcta.

La parte demandante sostiene que la interpretación que realiza el Tribunal es errada, puesto que estaría extendiendo el supuesto de hecho del Reglamento para beneficiar a contribuyentes que no cumplen con los requisitos para ello. Plantea que la interpretación que debe realizarse, es una interpretación sistemática del aludido Decreto con las Normas Contables, para no desnaturalizar el fin constitucional de la Ley.

Las partes demandadas sostienen por el contrario que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal es correcta, puesto que se desprende del propio texto del Reglamento que corresponde interpretar sistemáticamente con la Ley del IR, conforme con la QDFT.

### **3.2. Aplicación o Inaplicación de las Normas Contables en el Derecho Tributario.**

Corresponde discernir el tratamiento que las normas, la jurisprudencia, y la costumbre, le otorgan a las Normas Contables, para identificar si corresponde su aplicación en el caso en concreto.

Durante el transcurso del proceso, la demandante alega en diversas oportunidades que la figura de ingresos netos establecida en el Reglamento debe ser interpretada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, el Plan Contable General, y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) / Normas Internacionales (NIC).

Por el contrario, las partes demandadas alegan que la interpretación no puede basarse sobre textos que no tienen el carácter de normas jurídicas, pues no son fuentes de derecho tributario, especialmente si es que ya existe una norma jurídica que define dicho concepto.

### **3.3. El concepto de ingreso neto como ingreso gravado por el impuesto a la renta.**

La demandante afirma que la figura de ingresos netos incluye los ingresos no gravados pues evitaría el acogimiento indebido al beneficio de la exoneración tributaria establecido en la Ley.

Por el contrario, la demandante afirma que la figura de ingreso neto en el marco de la Ley es aquella contemplada en la Ley del IR según la cual el ingreso neto es únicamente aquel que se encuentre gravado con el impuesto.

### **3.4. Vulneración al derecho a un debido procedimiento por contravención del principio de igualdad derecho del debido proceso y la seguridad jurídica.**

Corresponde determinar si el pronunciamiento del tribunal fiscal, vulnera el principio de igualdad y la seguridad jurídica al desestimar las conclusiones de la SUNAT en Resolución de Oficina Zonal No. 185-014-0000304/SUNAT.

La demandante alega que en situaciones similares en casos anteriores, el Tribunal Fiscal no había analizado ni considerado el hecho de que los ingresos netos únicamente se trataban de ingresos gravados con el impuesto, por lo que hacer dicha distinción en el caso bajo análisis conllevaba un trato desigual e injustificado por parte del Tribunal. Además, añadió que el nuevo criterio del Tribunal era opuesto al que venía utilizando en controversias anteriores, por lo que la demandante consideraba que existía seguridad jurídica respecto de dicho criterio. Por ello, si el tribunal consideraba que debía cambiar

de criterio debió haberlo hecho a través del procedimiento establecido en el CT para fijar criterios de observancia obligatoria, lo cual no ocurrió en el caso concreto.

Las partes demandadas responden señalando que las circunstancias y las controversias vertidas en las Resoluciones del Tribunal Fiscal citadas por la demandante no eran análogas ni similares al caso materia de autos, pues en ninguno de dichos casos se tuvo que pronunciar sobre la definición del concepto de ingresos netos considerado en el artículo 4 del Reglamento. En ese sentido, no existía un tratamiento diferenciado ni una vulneración a la seguridad jurídica.

#### **IV. POSICION RESPECTO A LOS PROBLEMAS JURIDICOS**

Presentados los principales problemas jurídicos realizaremos el análisis de ellos en el orden en el que han sido presentados en el acápite anterior.

##### **4.1. La teoría de la interpretación jurídica y su uso en la resolución de controversias.**

###### 4.2.1 Teoría de la Interpretación jurídica

De acuerdo con Marcial Rubio: “La teoría de la interpretación jurídica...es la parte de la teoría general del Derecho destinada a desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma” (Rubio 2017:220).

Lo dicho por Rubio parte de la premisa de que:

“(a) diferencia de otras ramas del saber, el Derecho no utiliza un lenguaje propio o simbolizado. Por el contrario, toma lenguaje común y es elaborado mediante él...Por ello, en el Derecho se plantea un problema particular que comparte con pocas disciplinas teóricas humanas: mientras la mayoría de las ciencias y de los conocimientos especializados son desarrollados, comunicados y practicados por especialistas, el Derecho lo es, dialécticamente, por especialistas y legos a la vez...lo cual, como es fácil suponer, engendra diversos problemas de comprensión y comunicación” (Rubio 2017:78-79).

Efectivamente, las normas no siempre son producidas y redactadas por expertos en el campo del derecho o del sector sobre el cuál se está legislando, lo cual se torna más complejo y problemático en ramas del derecho sumamente especializadas, como el derecho tributario. Un claro ejemplo de esto fue el concepto del “devengo” en el artículo

57 de la Ley del IR<sup>6</sup>. Originalmente, el citado artículo únicamente señalaba que “Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”, sin mayor detalle a lo que significaba que algo “devengue”. Esta deficiencia normativa generó la necesidad de que los usuarios de la norma deban atribuirle un significado al concepto de devengo, lo que causó que se susciten diversas controversias al respecto. El problema se solucionó a través de reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, que permitió esbozar una definición clara del concepto de “devengo” en la Ley del IR.

En ese sentido, a veces los operadores del derecho se ven en la obligación de darle contenido a la norma jurídica, a efectos de esclarecer su aplicación. Sin embargo, esto conlleva otra problemática, el conflicto entre interpretaciones distintas por diversos usuarios del derecho. Partiendo de la misma problemática que genera la necesidad de interpretar, es decir, que quienes crean las leyes no son expertos en la materia, persiste el problema de quienes interpretan las leyes tampoco lo son. A esto se añade que la interpretación en sí misma es un fenómeno esencialmente subjetivo, lo cual se traduce en que existan tantas interpretaciones como intérpretes.

Efectivamente, esta última problemática es la que repercute en toda la controversia entre la SUNAT y Palmas del Espino, alega que se está beneficiando indebidamente de una exoneración tributaria, empleando una interpretación del concepto de “ingresos netos” que se ajusta a sus necesidades e intereses particulares. Por ello, se deberá identificar cuál de las interpretaciones realizadas por las partes debe ser la interpretación correcta.

Como regla general, si bien existe una pluralidad de posibles interpretaciones, solo una de ellas puede ser correcta<sup>7</sup>. Esto se sustenta principalmente en dos conceptos:

- i. El propósito de las normas.

Marcial Rubio al hablar sobre la norma jurídica señala lo siguiente: “la norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una

---

<sup>6</sup> Esta problemática ha sido disminuida a través de la incorporación de una definición expresa del término del “devengo tributario”, incluida en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la renta mediante el Decreto Legislativo 1425, que entró en vigencia en el ejercicio 2019.

<sup>7</sup> La excepción a esta regla se da cuando se trate de normas que por su propia naturaleza sean, o deban ser ambiguas. Por ejemplo, el Artículo V del Título Preliminar del Código Civil establece que “*Es nulo el acto jurídico contrario a las leyes que interesan al orden público o a las buenas costumbres*”. Si bien existe un consenso sobre qué constituye el orden público, las buenas costumbres es un concepto que por su propia naturaleza es ambiguo, pudiendo tener más de un significado. Esta ambigüedad es propia y necesaria pues permite castigar con la nulidad aquellos actos jurídicos que, no teniendo una sanción expresa de nulidad en la legislación (requisito para amparar una pretensión de declaratoria de nulidad de acto jurídico), puedan considerarse como contrarios a las buenas costumbres de la sociedad. Si el término “buenas costumbres” fuese de carácter cerrado, no se podría aplicar la nulidad en estos casos.

consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado (Rubio 2017: 76) (el énfasis es nuestro).

De ello se desprende que el propósito de las normas es atribuirle a un determinado fenómeno de la realidad, una consecuencia jurídica específica. Es decir, la norma jurídica existe para darle juridicidad a los hechos, o como dice Morales Hervias, “la norma jurídica, ... describe el mundo jurídico, definiendo, abstractamente, los hechos de la realidad [suportes fácticos] y atribuyendo a los hechos jurídicos respectivos la eficacia jurídica propia” (Morales 2009: 16). En ese sentido, el atribuirle una interpretación distinta a la correcta desconocería el hecho de la realidad y la eficacia jurídica que la norma estableció. No puede entonces admitirse, sin vulnerar la seguridad jurídica (que desarrollaremos más adelante) que un mismo supuesto de hecho dentro de una norma, tenga dos consecuencias jurídicas distintas, (más aún si éstas son contradictorias, como en el caso materia de este expediente). La norma debe ser certera al establecer que la ocurrencia de un hecho por ella previsto, necesariamente desencadena en los efectos establecidos para él, a tal nivel de que inclusive el Estado es garante de que dichos efectos se materialicen.

Esto no implica que el significado de una norma no pueda cambiar en el tiempo, sino que la norma no puede tener más de un significado a la vez si es que quiere cumplir con el propósito para el que fue creada. Visto desde otra óptica, puede decirse que el significado vigente de una norma jurídica es producto de un análisis de falsabilidad, mediante el cual la interpretación aplicada por los usuarios del derecho será aquella que resista la mayor cantidad de cuestionamientos (sea la que esté mejor fundamentada)<sup>8</sup>.

ii. El principio de no-contradicción.

El principio de no-contradicción es una regla lógica según la cual, una proposición (A) y su negación, (-A) no pueden ser ambas verdaderas al mismo tiempo y en el mismo sentido. En el caso materia de este expediente, la interpretación del concepto “ingresos netos” esbozada por las partes demandadas es que aquel concepto únicamente incluye los ingresos gravados. Por el contrario, la demandante afirma que el concepto “ingresos netos” no se limita únicamente a los ingresos gravados.

Evidentemente, es un imposible lógico que al dirimir la controversia, los órganos resolutores correspondientes puedan concluir que ambas afirmaciones son válidas si éstas tienen consecuencias jurídicas contradictorias (en este caso, que el

---

<sup>8</sup> Salvo el supuesto de normas de carácter abierto o ambiguo mencionado líneas arriba.

contribuyente este exonerado o no del IR), por lo que sólo una de ellas puede ser amparada por el derecho.

#### 4.2.2 Metodología interpretativa.

Habiendo entendido el propósito de la interpretación, y a los efectos de analizar la que fue implementada en el expediente materia de este informe, corresponde detallar cómo la interpretación como método de integración del derecho es utilizada en nuestro sistema jurídico.

Como afirmamos líneas arriba, en la práctica, la interpretación es un ejercicio del análisis de falsabilidad de Karl Popper, en el sentido de que no existe una interpretación que por su propia naturaleza, o que por mandato legal, deba ser la aplicada a todos los casos, si no que por el contrario, la interpretación que prime, será aquella que resista la mayor cantidad de cuestionamientos, entendido como ello a aquella interpretación que se adecue de mejor manera a los principios y conceptos jurídicos existentes en nuestro ordenamiento. Efectivamente, como señala Rubio Correa:

“la teoría de la interpretación no constituye un conjunto de reglas generalmente admitidas, con unidad metodológica y con capacidad de predecir un resultado dadas determinadas condiciones...(c)on las reglas de interpretación jurídica pueden obtenerse distintos resultados...dando en consecuencia posibles distintas respuestas al mismo problema, y todas en esencia válidas de acuerdo a las reglas de la teoría de la interpretación. Una regla saludable y exigida por la teoría clásica de interpretación, consisten en que el intérprete debe aplicar los distintos métodos al mismo problema y, luego, tomar por interpretación válida la que resulta de aplicar lo más completa y armónicamente posible todos los métodos...Es decir, si todos menos un método dan una misma respuesta, es obvio que esta es la solución interpretativa correcta” (Rubio 2017: 223).

Sobre la teoría de la interpretación, el citado autor señala que “la interpretación jurídica consta, hablando en sus términos más globales, de tres componentes: ...los criterios generales de interpretación...los métodos de interpretación...y los apotegmas de interpretación” (Rubio 2017: 232).

#### 4.2.3 Los criterios generales de interpretación

Los criterios generales de interpretación son aquellos puntos de partida y la dirección interpretativa que aplica cada interprete al intentar desentrañar el sentido de una norma. De acuerdo con el Rubio, existen 4 criterios de interpretación, el tecnicista, el axiológico, el teleológico, y el sociológico (Rubio 2017: 233-236).

De acuerdo con el criterio tecnicista, el intérprete asume que la interpretación consiste en desentrañar el significado de una norma jurídica a partir del Derecho sin intervención de elementos extraños a lo técnicamente legal. Con el criterio axiológico el intérprete asume que la tarea de interpretación consiste en adecuar el resultado, en la medida de lo posible, a ciertos valores que deben imperar en la aplicación del derecho. Con el criterio teleológico el intérprete asume que la norma tiene un propósito determinado que debe ser perseguido. Finalmente, con el criterio sociológico el intérprete asume que la tarea de interpretación debe ser realizada de manera tal que la aplicación de la norma jurídica sea adecuada a las características sociales de la realidad normada.

#### 4.2.4 Los métodos de interpretación

Aluden, conforme a su nombre, a la ejecución de una metodología determinada para obtener un resultado interpretativo, sobre la base de diferentes criterios y axiomas para cada método. Según el jurista Rubio Correa, estos métodos son los siguientes: literal, *ratio legis*, sistemático por comparación con otra norma, sistemático por ubicación de la norma en el sistema, histórico, y sociológico (Rubio 2017: 238-250).

##### 4.2.4.1 El método literal:

Conforme con el método literal, el intérprete debe desentrañar el significado de la norma sobre la base de su contenido gramatical, a través de las reglas de la lingüística y el análisis del lenguaje.

Ahora bien, es imposible interpretar una norma sin utilizar al menos el método literal. Esto se debe a que el método literal es necesariamente la primera interpretación que se le dará a la norma, en el momento en que es leída por primera vez. El solo ejercicio de la lectura implica la capacidad de entender el contenido escrito de un texto, para lo cual nos valemos de las definiciones del diccionario. Sin embargo, el principal argumento detrás de esta metodología es que se restringe el alcance de la norma a su positividad explícita, no pudiendo aplicarse a situaciones análogas, o distintas, sino únicamente a aquellas literalmente previstas y descritas en el texto normativo.

Este método interpretativo tiene mayor éxito respecto de normas compuestas por enunciados simples que cuentan con un poco variedad de definiciones, o que sean difíciles de interpretar de manera distinta. Un ejemplo claro es el artículo 57 de la Ley del IR cuando señala que “A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción”. Esta norma define el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta, sin requerir una interpretación adicional para entender sus dimensiones temporales: este inicia el 1 enero y concluye el 31 de diciembre de cada año.



Sin embargo, el método literal es insuficiente para identificar el significado de normas compuestas por enunciados ambiguos. Un ejemplo es, nuevamente, el artículo 57 de la Ley del IR (antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1424) el cuál señalaba que *“Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”*. En este caso, una lectura literal de la norma no nos permite identificar qué quiere decir la norma cuando habla de que las rentas se devengan. La palabra “devenguen” es la conjugación subjuntiva en segunda y tercera persona del verbo transitivo devengar, el último que significa *“Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”*<sup>9</sup>. Sin embargo, la norma bajo comentario no establece cuando se adquiere un derecho, por lo que es imposible, de una lectura restringida de la misma, entender qué quiere decir, pues se tendrá que recurrir a otras normas, para ello.

#### 4.2.4.2 *El método teleológico ratio legis:*

De acuerdo con Moscol, “(e)ste método en su denominación tiene el prefijo «tele» que significa fin. El método teleológico es, entonces, el que pretende llegar a la interpretación de la norma a través del fin de la misma, buscando en su espíritu la finalidad por la cual la norma fue incorporada al ordenamiento jurídico” (Moscol 2020: 228).

Un problema intrínseco a este método interpretativo es que la razón de ser de la norma no necesariamente resulta objetiva, pudiendo dos interpretes considerar que una misma norma tiene dos razones de ser distintas. Además, no siempre la razón de ser de una norma es discernible o capaz de ser percibida fácilmente. Sobre ello, es importante acatar que emplear la *ratio legis* a la hora de interpretar no implica tratar de identificar la intención que tuvo el legislador al momento de producir la norma, sino es algo que debe fluir del propio texto

#### 4.2.4.3 *El método sistemático por comparación con otras normas*

De acuerdo con Rubio, *“para el método sistemático por comparación con otras normas, el procedimiento de interpretación consiste en esclarecer el ‘qué quiere decir’ la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella”* (Rubio 2017: 242)

El autor señala que existen además tres restricciones aplicables a este método interpretativo:

---

<sup>9</sup> <https://dle.rae.es/devengar#DbVCUjJ>

- a. El método sistemático por comparación tiene que encontrar una ratio legis equivalente en las dos normas que se comparan. Cuando la ratio legis de ambas normas no es clara, el método de comparación no puede ser aplicado.
- b. Tampoco se aplica el método a las normas prohibitivas y a las que establecen sanciones que, por definición, son excepciones que contienen principio distinto al de la norma general permisiva o autoritativa que les es correspondiente.
- c. Dado que el Derecho es un gran sistema estructural conformado por conjuntos y subconjuntos, cada uno de los cuales tiene a su vez principios y conceptos particulares, distintos de los de otros, este método solo puede ser aplicado cuando los principios y conceptos son los mismos (Rubio 2017: 243-244).

Como ejemplo de interpretación sistemática por comparación con otras normas, el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el IR grava las ganancias de capital. Por su parte, el artículo 2 de dicha Ley define a las ganancias de capital como *“cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”* (el subrayado es nuestro). Para estos efectos, el artículo 5 de la Ley del IR define a la enajenación como la *“la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”*, sin embargo omite definir a qué se refiere con “transmitir el dominio” y “a título oneroso”, requisitos indispensables de la enajenación como se encuentra regulada en este artículo.

Siguiendo el método de la *ratio legis* descrito líneas arriba, la razón de ser del artículo 5 es definir el ámbito de aplicación del impuesto a la renta al determinar cuál es el acto material requerido para que se gatille una ganancia de capital. En ese sentido, establece que la “transmisión de dominio” a “título oneroso” son las características requeridas para que un acto sea considerado como una enajenación para efectos del Impuesto a la Renta. Para para ilustrar el significado de estas dos características hace referencia a figuras jurídicas existentes en otras normas (la venta<sup>10</sup>, la permuta<sup>11</sup>, la expropiación<sup>12</sup>, y el aporte a sociedades<sup>13</sup>) que tienen como razón de ser regular la transferencia del derecho real de propiedad y que tienen como naturaleza común ser actos

---

<sup>10</sup> Código Civil Peruano Artículo 1529: Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero.

<sup>11</sup> Código Civil Peruano Artículo 1602: Por la permuta los permutantes se obligan a transferirse recíprocamente la propiedad de bienes.

<sup>12</sup> Ley 27117 Artículo 2: La expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio.

<sup>13</sup> Ley 26887 Artículo 22: El aporte transfiere en propiedad a la sociedad el bien aportado, salvo que se estipule que se hace a otro título, en cuyo caso la sociedad adquiere sólo el derecho transferido a su favor por el socio aportante.

sinalagmáticos. En ese sentido, podemos interpretar que el término “transmisión de dominio” hace referencia a la transferencia de propiedad, y que el término “título oneroso” hace referencia a la naturaleza sinalagmática del acto por medio del cual se transfiere la propiedad.

La interpretación sistemática ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia recaída sobre el expediente N.º 5854-2005-AA/TC, en la que se aborda el hecho de que existen diferentes disposiciones constitucionales que parecen contradictorias entre sí. Sobre esto, el Tribunal concluye que una lectura aislada de estas disposiciones traería como consecuencia resultados incongruentes con el postulado “unitario o sistemático” de la Constitución, añadiendo que “nunca ha sido ni será válido interpretar las disposiciones constitucionales de manera aislada<sup>14</sup>”. En el mismo sentido, en la Sentencia recaída sobre el expediente N.º 0008-2003-AI/TC el Tribunal señala que “En efecto, las normas constitucionales no pueden ser comprendidas como átomos desprovistos de interrelación, pues ello comportaría conclusiones incongruentes. Por el contrario, su sistemática interna obliga a apreciar a la Norma Fundamental como un todo unitario, como una suma de instituciones poseedoras de una lógica integradora uniforme<sup>15</sup>”.

#### 4.2.4.4 El método sistemático por ubicación de la norma

*“Según el método sistemático por ubicación de la norma, su interpretación debe hacerse teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto, grupo normativo, etcétera, en el cual se halla incorporada, a fin de que su ‘que quiere decir’ sea esclarecido por los elementos conceptuales propios de tal estructura normativa”* (Rubio 2017: 245).

Este método interpretativo parte de entender a la norma en el ámbito en el que se encuentra. A diferencia del método sistemático por comparación con otras normas que opera sobre la premisa de la naturaleza sistemática de todo el derecho, el método sistemático por ubicación de la norma restringe la interpretación de la norma al ámbito del conjunto y/o subconjunto en el que se ubica dentro de la totalidad del sistema jurídico. Una expresión normativa de este método interpretativo es el principio de especialidad del derecho tributario, el cual se encuentra regulado en la Norma IX del Título Preliminar

---

<sup>14</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 08 de noviembre del 2005 en el Expediente N.º 5854-2005-AA/TC sobre proceso de amparo interpuesto por don Pedro Andrés Lizana Puellas contra el Jurado Nacional de Elecciones (JNE). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/05854-2005-AA.pdf> consultada el 10 de marzo de 2021.

<sup>15</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 11 de noviembre del 2003, en el Expediente 0008-2003/AI/TC sobre acción de inconstitucional interpuesta por don Roberto Nesta Brero, en representación de 5,728 ciudadanos contra el artículo 4 del Decreto de Urgencia No. 140-2001. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html> consultada el 10 de marzo de 2021.

del CT cuando señala que *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”*

#### 4.2.4.5 El método histórico

*“Por el método histórico se pretende interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes, como las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, etc.”* (Moscol 2020: 226).

La función legislativa de los congresistas se ejerce a través de Propositiones de ley o de resolución legislativa<sup>16</sup>, necesariamente debiendo contener una exposición de motivos donde se expresen sus fundamentos, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis costo/beneficio de la futura norma legal incluido, cuando corresponda, un comentario sobre su incidencia ambiental<sup>17</sup>. Del mismo modo, la función normativa del Poder Ejecutivo se ejerce a través de Decretos Supremos y Decretos Legislativos, conforme lo señala el artículo 1 del Reglamento de la Ley Marco para la Producción y Sistematización Legislativa y también requiere de una exposición de motivos<sup>18</sup>.

Como se desprende de las normas que regulan la producción normativa, toda iniciativa normativa requiere de un fundamento que la sustente. Por lo tanto, es lógico interpretarla utilizando como parámetro el propósito para el cual fue creada, identificando el fin perseguido por el legislador al momento de ejercer su atribución constitucional. Sin

---

<sup>16</sup> Reglamento del Congreso Artículo 66: Las propuestas o proyectos de ley o de resolución legislativa son instrumentos mediante los cuales se ejerce el derecho de iniciativa legislativa y se promueve el procedimiento legislativo, con la finalidad de alcanzar la aprobación de una ley o resolución legislativa por el Congreso.

<sup>17</sup> Reglamento del Congreso Artículo 75: Las proposiciones de ley deben contener una exposición de motivos donde se expresen sus fundamentos, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis costo/beneficio de la futura norma legal incluido, cuando corresponda, un comentario sobre su incidencia ambiental. De ser el caso, la fórmula legal respectiva que estará dividida en títulos, capítulos, secciones y artículos. Estos requisitos sólo pueden ser dispensados por motivos excepcionales.

<sup>18</sup> Reglamento de la Ley Marco para la Producción y Sistematización Legislativa aprobado por Decreto Supremo No. 008-2006-JUS. Artículo 1:

1.1 Los anteproyectos de ley y los proyectos de Decreto Legislativo y de Decreto de Urgencia se estructuran en las siguientes partes:

1.1.1 Título de la disposición.

1.1.2 Parte expositiva o exposición de motivos.

1.2 Los proyectos de Decretos Supremos están integrados por:

1.2.1 Título de la disposición.

1.2.2 Parte expositiva o exposición de motivos.

embargo, esta metodología presenta un problema de subjetividad, y un problema de temporalidad.

Respecto de la subjetividad, este problema se expresa en dos dimensiones, la subjetividad del legislador, y la subjetividad del intérprete. La primera dimensión esta relacionada con la imposibilidad de conocer el fuero interno del legislador, pues resulta fácticamente imposible pretender conocer con total precisión lo que el legislador pudo haber pensado al momento de introducir una norma en el sistema jurídico. Asimismo, dado que el fenómeno de la interpretación, es como señalamos líneas arriba, intrínsecamente subjetivo, la intención del legislador será aquella que el intérprete, con sus propios sesgos, identifique, lo que puede conducir a una pluralidad de posibles intenciones que pudo haber tenido el legislador.

Por ejemplo, con la introducción de la Ley 31110 Ley del régimen laboral agrario y de incentivos para el sector agrario y riego, agroexportador y agroindustrial, se retiró la prohibición expresa que existía en el Régimen Agrario anterior respecto de su aplicación a empresas del sector forestal. Un intérprete podría considerar que al retirar la prohibición expresa, y no incluir una disposición específica sobre la industria forestal, la intención del legislador era ampliar el ámbito de aplicación del Régimen Agrario para que incluya el cultivo de árboles para su explotación maderera. Sin embargo, otra interpretación podría conducirnos a señalar que al excluir la prohibición expresa de la industria forestal, la intención del legislador era excluir a cualquier mención de un sector distinto al agrario en del ámbito de aplicación de la norma. En todo caso, ninguno de los dos podría saber con total certeza cual fue la intención del legislador, pues no tienen, ni pueden tener, acceso al fuero interno de este.

Respecto del problema de temporalidad, debemos reconocer que la intención que pudo haber tenido el legislador en un determinado contexto ya no resulta aplicable al contexto histórico en el que se encuentre el intérprete.

#### 4.2.4.6 *El método sociológico*

De acuerdo con el autor, “para el método sociológico la interpretación de la norma debe realizarse tomando en cuenta las variables sociales del más diverso tipo, del grupo social en el que va a producirse la aplicación de la norma” (Rubio 2017: 252).

Este método ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 0008-2003-AI-TC<sup>19</sup> cuando dice “la interpretación social permite

---

<sup>19</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 11 de noviembre del 2003, en el Expediente 0008-2003/AI/TC sobre acción de inconstitucional interpuesta por don Roberto Nesta Brero, en representación de 5,728 ciudadanos contra el artículo 4 del Decreto de Urgencia No. 140-2001. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html> consultada el 10 de marzo de 2021.

maximizar la eficiencia de los derechos económicos, sociales y culturales en los hechos concretos, de modo tal que las normas programáticas, en cuya concreción reside la clave del bien común, no aparezcan como una mera declaración de buenas intenciones, sino como un compromiso con la sociedad dotado de metas claras y realistas.”

#### 4.2.5 Los apotegmas jurídicos

De acuerdo con el autor, los apotegmas son proposiciones o argumentos tópicos que tienen una antigua existencia en el Derecho y que ayudan a resolver puntos concretos para los que los métodos de interpretación no tienen respuesta (Rubio 2017: 254). Normalmente, son términos traducidos del latín, razón por la cual Rubio cita el “Manual de Latín para juristas. Repertorio de adagios jurídicos” al momento de citar diversos de dichos apotegmas.

Un ejemplo de un apotegma jurídico sería entonces “Ubi Lex Non Distinguit, Nec Nos Distinguere Debemus”, que establece que no debe distinguirse donde la Ley no haga distinción. Dicha afirmación no se encuentra positivizada en ningún principio o norma del ordenamiento jurídico, pero es utilizada para resolver dilemas sobre el alcance de las normas jurídicas.

#### 4.2.6 Análisis del Caso

Conforme se desprende de los antecedentes del caso, la cuestión controvertida se centraba sobre una interpretación normativa del artículo 4 del Reglamento, estrictamente, del término “ingresos netos”.

A criterio de la demandante, “del concepto de “ingresos netos” al que se refiere el artículo 4 del Decreto Supremo 103-99-EF debe basarse en la naturaleza económica de dicho fenómeno conforme con las normas contables”, pues de lo contrario se estaría permitiendo “que una empresa ubicada en la Amazonía pueda obtener ingresos de actividades especulativas en zonas fuera de dicho territorio”. Además, la demandante agrega que realizar una interpretación distinta estaría vulnerando la regla lógica de “Ubi Lex Non Distinguit, Nec Nos Distinguere Debemus”.

Sobre la base de lo establecido en líneas anteriores, podemos identificar que la demandante ha utilizado el método interpretativo “ratio legis” y que además ha recurrido a un apotegma jurídico para sustentar que la interpretación realizada por las partes demandadas es errada.

Por el contrario, las partes demandadas señalan expresamente que corresponde realizar una interpretación sistemática del artículo 4 del Reglamento con la Ley del IR por

disposición expresa de la QDTF, pues esta última señala que debemos remitirnos a la legislación aplicable a cada impuesto para todo aquello que no esté expresamente dispuesto en el Reglamento. De acuerdo con esta interpretación, el concepto de ingresos netos únicamente se refiere a los ingresos gravados con el IR.

Como mencionamos, no existe un método interpretativo que por su propia naturaleza sea superior al resto, sino que se favorecerá la interpretación mejor sustentada. Sin embargo:

“sostener que la interpretación de la Ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica jurídica general no significa que se disminuyan aquellos rasgos referidos a la autonomía dogmática del derecho tributario que enmarcan, condicionan o inspiran el discurso interpretativo...el principio de legalidad (sirve) como eje de la relación jurídico-tributaria...impone claros límites a la discrecionalidad del intérprete...el principio de capacidad contributiva lo orienta en la construcción del sentido” (Tarsitano 2008: 853).

En otras palabras, en el marco del derecho tributario, existen principios propios de esta rama del derecho que limitan la interpretación jurídica.<sup>20</sup>

En el caso materia de este expediente, la demandante plantea una interpretación *ratio legis*, pues su interpretación conforme a las normas contables no permitiría un beneficio indebido de la exoneración tributaria contemplada en la Ley, sino que por el contrario, garantizaría su propósito. Si bien consideramos que la *ratio legis* de la Ley es promover la inversión en la Amazonía, para lo cual exonera del IR a aquellos contribuyentes que invierten en ella, bajo la interpretación de las partes demandadas del concepto de “ingresos netos” dicho propósito también se encontraría garantizado.

Conforme a las partes demandadas, los “ingresos netos” están conformados únicamente por los ingresos gravados por el IR. Como abordaremos más adelante a mayor detalle, el IR grava la generación de riquezas, a las que denomina “rentas”. En ese sentido, cuando el Reglamento establece este requisito para acceder a la exoneración del impuesto, está obligando a que el 80% de la riqueza que genere el contribuyente, provenga de la Amazonía, estaría impulsando el desarrollo de riqueza en dicha región, por lo que se estaría cumpliendo con el propósito de promover la inversión en la Amazonía<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Por ejemplo, el principio de reserva de ley, la inadmisibilidad de la analogía en la creación de tributos o extensión de exenciones, etc.

<sup>21</sup> Consideramos que la exoneración tributaria otorgada mediante la Ley 27037 se basa en la teoría económica del efecto derrame. Esta explica que la exoneración de impuestos a los mayores generadores de renta se traduce en un incremento de la generación de riqueza por parte de estos, cuyo superávit luego chorrea en sus zonas de influencia, incrementando la riqueza de la población y la región en la que se encuentra. Parafraseado del artículo denominado “*Why Trickle-Down Economics Works in*

Por lo tanto, ambas interpretaciones, aquella implementada por la demandante, como por las demandantes, son afines a la *ratio legis* de la Ley. En ese sentido, corresponde seguir interpretando la norma usando otros métodos interpretativos, a efectos de determinar cuál interpretación es la idónea.

Como se mencionó, las partes demandadas realizan una interpretación literal y sistemática de la norma reglamentaria. En concreto, interpretan literalmente la QDFT según la cual, “En todo lo no previsto por la Ley No. 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo” para determinar que corresponde definir el concepto de ingreso neto al amparo de la Ley de IR y su reglamento. Por otro lado, interpretan sistemáticamente los artículos 20 y 85 de la LIR para determinar que los ingresos netos son aquellos ingresos gravados con el IR.

Sin embargo, la interpretación *ratio legis* propuesta por la demandante se enfrenta a un reto mayor que la de su contraparte, a efectos de su aplicación, y este es el principio de reserva de ley tributaria. Como mencionamos anteriormente, las normas tributarias pueden ser interpretadas dentro de un determinado ámbito lógico, pues existen limitaciones propias del derecho tributario que impiden una interpretación irrestricta. Lógicamente nos referimos a interpretaciones que, sin devenir en absurdas o antijurídicas, no son aceptables debido a que contravienen alguno de los pilares fundamentales de la teoría del derecho tributario.

En este caso, el principio de reserva de ley tributaria, consagrado en el artículo 74 de la Constitución exige que “*los tributos se crean, modifican, o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades*”. Dicho principio es recogido en la Norma VIII del Código Tributario la cual establece que “*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.*”

Tomando ello en consideración, la interpretación literal y sistemática realizada por las partes demandadas respetan dichos principios, pues se basan sobre la base de lo dispuesto en la Ley, la cual hace una derivación expresa a su Reglamento a efectos de determinar los aspectos necesarios para obtener el beneficio de la exoneración tributaria: “*Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de*

---

*Theory But Not in Fact*” escrito por Kimberly Amadeo y revisado por Eric Estevez. Dicho artículo fue obtenido del sitio web de “The Balance”: <https://www.thebalance.com/trickle-down-economics-theory-effect-does-it-work-3305572> visitado el 10 de febrero de 2021.



*la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades.”*

Por el contrario, la parte demandante, sin acatar lo dispuesto por el reglamento y su QDFT, interpretan el contenido de los “ingresos netos” a la luz de una norma contable, sin respetar lo señalado por la Norma VIII antes citada.

En virtud de lo expuesto, la interpretación realizada por la parte demandante, aun cuando tiene asidero lógico, no respeta los limitantes establecidos por la Norma VIII del Código Tributario, por lo que ampararla estaría injustificado y contravendría un principio fundamental del derecho tributario.

## **4.2. Aplicación o Inaplicación de las Normas Contables en el Derecho Tributario.**

### **4.2.1. Las fuentes de derecho**

Como señalamos anteriormente, las Normas Jurídicas son aquellos mandatos construidos bajo una estructura lógica de supuesto de hecho – consecuencia jurídica cuyo cumplimiento es garantizado por el Estado, inclusive si para ello requiere el uso de la fuerza.

Sin embargo, no todo enunciado que contiene una estructura lógica de supuesto de hecho – consecuencia jurídica es por sí mismo una norma jurídica. Es necesario además que las consecuencias jurídicas de dicho enunciado sean respaldadas por el Estado para que estemos propiamente refiriéndonos a una norma jurídica. En efecto, *“La norma jurídica supone que el Estado compromete su fuerza detrás de cada una de ellas, a fin de garantizar que, en caso de incumplimiento, sus organismos y recursos la harán cumplir. Este elemento permite diferenciar al Derecho de otros sistemas normativos coexistentes con él en las sociedades”* (Moscol 2020: 157).

Para que una Norma tenga respaldo del estado, esta debe haber sido válidamente producida a través de los mecanismos contemplados en el sistema jurídico para su creación. Estos mecanismos son las llamadas fuentes del derecho *“(en) el Estado de Derecho se proclama que el Derecho Estatal es autosostenible, este se recrea así mismo a través de un sistema de fuentes de derecho”* (Duran 2014: 48)

Sin embargo, ¿qué son las fuentes de derecho? De acuerdo con Javier de Lucas, “se consideran fuentes del derecho a los modos de producción del Derecho, esto es, a la idea

de que son las propias normas jurídicas las que establecen cómo se producen otras normas jurídicas” (De Lucas 1997: 246).

Sobre este mismo tema, el jurista Elmer Arce acota que “Por fuentes de derecho entendemos ‘los hecho o actos jurídicos que, a partir de normas sobre la producción jurídica en un determinado ordenamiento, tienen como efecto la creación, modificación o derogación de las disposiciones que lo integran” (Arce 2013: 65)

Al respecto, Moscol señala que existen tres tipos de fuentes, las históricas, las reales, y las formales:

- i. “Las fuentes históricas son aquellos elementos que permiten reconstruir el proceso de formación del Derecho a través de las distintas épocas. Desde esta óptica, fuente es todo aquello que es capaz de brindar información de esa naturaleza.
- ii. Las fuentes reales comprende el conjunto de fenómenos sociales que contribuyen a formar la sustancia o materia del Derecho (movimientos ideológicos, necesidades prácticas, etc.).
- iii. Las fuentes formales del Derecho positivo son los diversos modos como este se manifiesta. En este sentido corresponde tal denominación a las normas jurídicas en relación con su origen. Son fuentes formales del derecho:
  - a. La legislación.
  - b. La jurisprudencia.
  - c. La costumbre.
  - d. La doctrina.
  - e. La declaración de voluntad.” (Moscol 2020: 82)

#### 4.2.2. Las fuentes de derecho tributario

Ahora bien, el Derecho Tributario es una rama del Derecho que tiene particularidades que son ajenas a otras ramas de las ciencias jurídicas. En ese extremo, el Derecho Tributario ha previsto sus propias fuentes de derecho, estipuladas en la Norma III del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual dice que “son fuentes del Derecho Tributario:

- i. Las disposiciones constitucionales;
- ii. Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- iii. Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- iv. Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- v. Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- vi. La jurisprudencia;
- vii. Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,

viii. La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

Al respecto, Alejandro Altamirano distingue que en el derecho tributario existen fuentes directas, y fuentes indirectas: “Las fuentes directas están recogidas en las normas jurídicas positivas y son la Constitución, los tratados y la ley... Las fuentes indirectas no se basan en normas positivas, pero permiten al operador jurídico construir los conceptos a través de los cuáles tomará debida nota de la obligación tributaria contenida en la norma. En este sector se encuentra la jurisprudencia, los principios generales del derecho, la doctrina, la costumbre. Las fuentes indirectas siempre se vinculan con el conocimiento de la norma, pues como sabemos, por el principio de legalidad tributaria sólo una norma en sentido formal puede crear tributos” (Altamirano 2012: 175).

Consideramos importante señalar que respecto del inciso g) citado, debe hacerse una distinción importante respecto de las consultas institucionales que emite la SUNAT, con las Resoluciones que emite el Tribunal Fiscal.

De acuerdo con el artículo 93 del CT, señala que “las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.” En virtud de ello, el artículo 94 del mismo cuerpo legal señala que “El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria”.

Consideramos que si bien el pronunciamiento que emita la SUNAT en virtud de las consultas institucionales resulta de obligatorio cumplimiento para sus distintos órganos, esto no implica que se trate de una fuente de derecho tributario. Esto radica en el hecho de que no se encuentran listadas en la Norma III, y el artículo 94 del CT establece que son de obligatorio cumplimiento para la administración tributaria, pero no para el Poder Judicial.

Por ello, consideramos que el inciso g.) de la Norma III del CT no contempla las absoluciones de consultas emitidas por la Administración Tributaria, sino únicamente las Resoluciones del Tribunal fiscal que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 154 del CT sobre la jurisprudencia de observancia obligatoria.

Como podemos observar, el Sistema Jurídico Tributario ha optado por determinar como fuentes de derecho a las denominadas fuentes formales, con especial énfasis en la legislación y en la jurisprudencia. Sin embargo, podemos detectar que ninguna de las

fuentes previstas contempla a las Normas Contables como fuente de Derecho Tributario. En ese sentido, corresponde preguntarnos ¿de donde nace el uso de las normas contables como fuentes de derecho tributario, si el Código Tributario no las contempla expresamente como tales?

#### 4.2.3. Las Normas Contables como fuente de derecho tributario

De acuerdo con el Código Tributario, son fuentes de derecho tributario, entre otras, las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, los decretos supremos y las normas reglamentarias, la jurisprudencia, y las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria.

De acuerdo con Duran, “existen muchas disposiciones normativas peruanas que han juridificado el fenómeno contable en los términos señalados en los puntos anteriores, resaltando entre ellas la Ley 28708<sup>22</sup>, (denominada como “Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad) y la Ley 26887 (Ley General de Sociedades)<sup>23</sup>” (Duran y Mejía 2014: 9).

Al respecto, el artículo 223 de la Ley General de Sociedades establece que “Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país”. Al respecto, mediante Resolución del Consejo Nacional de Contabilidad No. 13-98-EF/93.01 se precisó que dichos principios eran las NIF oficializadas mediante las resoluciones de dicho ente. Al respecto el Decreto Legislativo 1438 señala en su artículo 6 que “El Consejo Normativo de Contabilidad se encarga de la aprobación de las normas de contabilidad de aplicación en el sector privado y en las empresas públicas, en lo que corresponda”.

La juridicidad de las NIIF/NIC se introdujo mediante la aplicación conjunta de la Ley General de Sociedades , al obligar a estas últimas a formular sus Estados Financieros conforme a las Normas Contables y la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad que otorga al Consejo Normativo de Contabilidad la facultad de establecer las Normas Contables a través de sus resoluciones, las mismas que deben ser publicadas en el diario oficial el Peruano para ser obligatorias, conforme lo señala el artículo 109 de la Constitución.

Del mismo modo, las NIIF/NIC se han juridificado a través de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tal como señala Mejía cuando dice que, “(c)omo sabemos, la jurisprudencia es

---

<sup>22</sup> La Ley 28708 fue derogada mediante la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto legislativo 1438 aprobado el 15 de septiembre de 2018.

<sup>23</sup> DURAN ROJO, Luis y MEJIA ACOSTA, Marco. *Alcances y contenidos del derecho contable peruano*. EN: revista Enfoque Contable de Análisis Tributario, No.7, diciembre de 2014, Lima, p.9

fuerza del Derecho Tributario. Por eso, al margen de los sólidos cuestionamientos a los fundamentos para interpretar las normas tributarias recurriendo a las normas contables...es plenamente conocido que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) vienen siendo utilizadas en reiterados pronunciamientos sobre diversas controversias” (Mejía 2011: 56-61).

Finalmente, podemos observar que a través de varios pronunciamientos de la SUNAT, se ha implementado las NIIF para analizar disposiciones tributarias al emitir los pronunciamientos destinados a absolver las consultas institucionales reguladas en el artículo 93 del Código Tributario. Sin embargo, esto a veces ha producido resultados cuestionables pues, existen casos donde la SUNAT utiliza las normas contables como instrumento para entender los alcances de normas jurídicas concretas, sin embargo en ningún de ellos la Administración Tributaria realiza una justificación argumentativa respecto a las razones jurídicas y base normativa que originarían ese uso. No obstante lo dicho, de los textos de los pronunciamientos de SUNAT se inferiría que para esta entidad las NIIF serían fuente interpretativa al nivel de doctrina, aunque no se indica tampoco si esta tiene el carácter de “jurídica” y por tanto se enmarca en lo señalado en la Norma III (Duran y Mejía 2011: 51-52)<sup>24</sup>.

#### 4.2.4. Análisis del caso

En el recurso de casación planteado por la SUNAT esta sostiene que se ha causado una infracción normativa de carácter material por la inaplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del CT y de la NIIF 18.

Al respecto, señala que la Norma VIII prohíbe conceder exoneraciones en vía de interpretación, arguyendo que esto es lo que la sentencia de segunda instancia ha realizado. Por el contrario, señala que en virtud Principio de Verdad Material regulado en el artículo 1.11 del artículo IV de la LPAG, la administración debe verificar plenamente los hechos que motivan sus decisiones. En ese sentido, concluye que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, el Juzgado, y la Sala Superior representa un claro desconocimiento de la naturaleza económica de los ingresos netos, faltando a la verdad material de los hechos.

Por el contrario, considera que la norma a aplicarse que comprende la realidad económica del ingreso neto es la NIIF 18, pues esta no limita la figura de ingresos a su condición de gravados y no gravados. Es decir, comprende a la totalidad de ingresos obtenidos por una empresa.

---

<sup>24</sup> Por ejemplo, mediante el informe No. 26-2010-SUNAT/2B0000 la SUNAT cambio el criterio establecido en el informe No. 224-2007-SUNAT/2B0000 “a partir de un nuevo análisis contable del tema planteado”.

Sin embargo, de una lectura del escrito presentada por la parte demandante, no se aprecia un sustento jurídico para la aplicación de la NIIF 18. Como hemos señalado antes, la obligatoriedad de esta norma, puede ser implementada a través de una resolución del Consejo Normativo de Contabilidad, a través de jurisprudencia del tribunal fiscal, y a través de informes de la administración tributaria. Al respecto, no señala específicamente, ninguno de estos vehículos que podrían integrar la NIIF 18 al ordenamiento jurídico, por lo que corresponde verificar si la NIIF 18 constituía fuente de derecho tributario en el ejercicio fiscalizado.

Un primer error que podemos destacar es que a la fecha, no existe la NIIF 18 bajo el listado de las Normas Internacionales de Información Financiera, siendo la NIIF 17 la última publicada y la NIIF 15 la Norma Contable que regula los Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (Sin embargo, esta Norma no había sido incorporada al Sistema nacional de contabilidad en el ejercicio bajo fiscalización, por lo que resulta inaplicable al caso bajo análisis).<sup>25</sup> Consideramos que la Norma Contable a la que hizo referencia la SUNAT era la NIC 18, la cual se encontraba vigente en el ejercicio fiscalizado. De acuerdo con ella, el *“Ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”*<sup>26</sup>. Como se puede observar, en este supuesto el ingreso por dividendo sería considerado un ingreso a efectos de la NIC 18.

Al tratarse de una norma de rango reglamentario, esta sería considerada fuente de derecho tributario, conforme lo señala el inciso e) de la Norma III del Código Tributario, por lo que corresponde preguntarse entonces si tanto el Tribunal Fiscal, como el Juzgado y la Sala Superior incurrieron en el mismo error normativo de inaplicar la NIC 18, y por el contrario aplicar la Ley del Impuesto a la Renta.

Sobre ello, al no tener rango de Ley, en una eventual antinomia entre la NIC 18 y la Ley del IR, se debería preferir esta última en virtud de su mayor jerarquía. Sin embargo, y como alega Palmas del Espino, el Reglamento no hace referencia a la figura de “ingreso” regulada en la NIC 18, sino a la figura de “ingresos netos”, la cual no se encuentra contemplada en dicha norma pero sí en la Ley del IR. En ese sentido, no estamos ante un supuesto de antinomia, pues la NIC 18 y la Ley del IR están regulando conceptos distintos,

---

<sup>25</sup> Verificado en la página web oficial de las IFRS: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> visitada el 10 de enero de 2021.

<sup>26</sup> Párrafo 7.

por lo que corresponde recurrir a las demás herramientas previstas en el ordenamiento jurídico para dirimir cual norma debe ser aplicada.

Al respecto, consideramos que existen suficientes motivos para descartar la aplicación de la NIC 18 por encima de la Ley del IR, para definir la figura de ingresos netos.

El primer motivo es el principio de reserva de ley regulado en el artículo 74 de la Constitución y en la Norma IV del CT. De acuerdo con este, únicamente mediante Ley o norma de rango equivalente pueden otorgarse exoneraciones tributarias. En el caso bajo análisis, el artículo 4 del Reglamento establece uno de los requisitos que deben cumplirse para poder acceder al beneficio de la exoneración prevista en la Ley. Esta norma reglamentaria no vulnera el principio de reserva de Ley, toda vez que el artículo 11.2 de la Ley hace una derivación expresa a su reglamento con el propósito de establecer los requisitos para acceder al beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta.

Siguiendo esta misma lógica, el contenido conceptual de los requisitos establecidos en el Reglamento no puede ser extraído de una norma que no tenga rango de Ley, sin vulnerar el principio de reserva de Ley. En ese sentido, corresponde preferir la norma de rango legal, es decir, la Ley del IR, por encima de la norma de rango reglamentario.

Un segundo motivo responde a una aplicación literal de lo dispuesto por el propio Reglamento, pues su QDFT señala que “En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo.” De acuerdo a ello, toda vez que el tributo sobre el cual recae el beneficio para el cual se establece el requisito de los ingresos netos, es el IR, corresponde aplicar la norma general de dicho tributo, es decir, la Ley del IR, y no otras normas.

Finalmente, un tercer motivo por el cuál corresponde aplicar la Ley del IR en lugar de la NIC 18 es el contemplado en la Norma IX del CT, que señala que “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.” Dicha norma, que consagra el principio de autonomía del Derecho Tributario, nos obliga a recurrir de manera primigenia a las normas tributarias para integrar el contenido de otras normas tributarias, y de manera supletoria a normas no tributarias. En este caso, podemos fácilmente identificar que el Reglamento contiene un término que está definido en otra norma Ley del IR por lo que inclusive en el caso de que no exista una remisión expresa como la contemplada en la QDFT, la Norma IX del Código Tributario determinaría el mismo resultado.

En conclusión, podemos identificar que hay una falta de armonía entre las instituciones jurídicas tributarias y las instituciones contables, producto de la insipiente juridificación de las Normas Contables, y la rigidez de los principios de derecho tributario que limitan la fluidez normativa al establecer formalidades necesarias para la incorporación de nuevas normas al ordenamiento jurídico tributario. Además, la Administración Tributaria no ha contribuido de manera eficiente la juridificación de las Normas Contables, lo cual acarrea más problemas que soluciones, generando que se den controversias como la que es materia de este expediente.

Efectivamente, se puede observar como el entendimiento precario y antijurídico de las normas contables conduce a que la administración tributaria las aplique para resolver controversias jurídico-tributarias sin un sustento adecuado. Esto se puede verificar en todos los escritos presentados por la Administración Tributaria durante el proceso, pues sí bien señala que deben aplicarse las normas contables, no presenta sustento jurídico en ningún momento, recurriendo a la figura de la “realidad económica” como cajón de sastre para otorgarle una base argumentativa a sus pretensiones.

Por lo tanto, existen supuestos donde las normas contables Normas Contables constituyen fuente de derecho tributario, y su aplicación por encima de otras normas tributarias será válida siempre que exista un debido fundamento jurídico que así lo permita, pues de lo contrario siempre deberá preferirse la norma tributaria.

#### **4.3. El concepto de ingreso neto como ingreso gravado por el impuesto a la renta.**

##### **4.3.1. Las teorías de Renta.**

La Ley del IR no establece dentro de su texto una definición de qué se debe entender por “renta”, por lo que para ello se suele recurrir a la teoría desarrollada por los juristas. De acuerdo con un sector preponderante de la doctrina, existen tres teorías dominantes sobre el concepto de renta:

- i. Teoría de la fuente o renta producto.
- ii. Teoría del balance o del incremento patrimonial.
- iii. Teoría del flujo de riqueza.

*Según la teoría de la fuente, “solo se considera como renta la utilidad periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable...de acuerdo con esta teoría, es claro que no existe identidad entre ganancia y renta, pues un sujeto podría percibir un beneficio muy significativo y, sin embargo, no estar obligado a pagar el tributo<sup>27</sup>”*

---

<sup>27</sup> Como señala Medrano, originalmente la teoría de fuente estaba concebida de manera que existían rentas que, dado que no provenían de una fuente durable, como sucede con las ventas de bienes de



Según la teoría del incremento patrimonial, “*toda ganancia se encuentra gravada, aún cuando no se derive de una fuente durable ni sea susceptible de producir ingresos periódicos.*” (Medrano 2018: 18-24).

Finalmente, según García Mullín, la teoría del flujo de riqueza señala que la renta comprende “al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un período dado” (García 1978: 16). Sobre esta teoría, Medrano añade que la misma incluye los ingresos por actividades accidentales, los ingresos a título gratuito, y en general cualesquiera otras actividades que involucren terceros. (Medrano 2018: 23).

Las teorías antes mencionadas han sido adoptadas a mayor o menor grado, en la Legislación del IR. Conforme al artículo 1, podemos observar que el legislador peruano acogió la teoría del flujo de riqueza, ya que conforme a dicha norma están gravados con el impuesto las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos y las ganancias de capital.

Dicho artículo también recoge la teoría del flujo de riqueza, pues conforme al inciso c) están gravados “otros ingresos que provengan de terceros”. La teoría del flujo de riqueza también la encontramos expresada a mayor abundamiento en el artículo 3 de la Ley del IR, cuando señala que “En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente” (el resaltado es nuestro). Sin embargo, se puede observar que esta teoría está pensada sobre todo para contribuyentes que califiquen como empresas, y no el universo de contribuyentes.

Es importante señalar que tal como lo señala Medrano, la teoría del incremento patrimonial “nunca ha sido recogido en forma químicamente pura en nuestra legislación positiva, pues ella no ha comprendido como renta todas las utilidades, beneficios e incrementos patrimoniales percibidos o devengados a favor de una empresa” (Medrano 2018: 23), no encontrándose dentro del ámbito de aplicación del impuesto, por ejemplo, a la herencia recibida por los heredarios, entre otros ejemplos.

Ahora bien, aun cuando existen diversas teorías de qué constituye renta, lo que sí existe de manera estructurada y desarrollada en la Legislación del impuesto a la renta, es el

---

capital de las empresas, no estarían gravadas. Sin embargo, con el desarrollo legal y jurisprudencial se incluyeron las ganancias de capital como parte de la teoría de la fuente.

método para determinarla, los pasos que deben seguirse para identificarla, y todos tienen un mismo punto de partida, los ingresos.

#### 4.3.2. Definición del concepto de ingreso y su rol en la determinación de la Renta

Como se señaló anteriormente, la Ley del IR no contiene una definición de renta, sin embargo, si establece una metodología para su determinación. Dicha metodología tiene su primer desarrollo legislativo en el texto del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. De acuerdo con este:

*La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.*

*Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.*

*El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza*

De acuerdo con el texto legal, la renta bruta es el conjunto de ingresos afectos. En ese sentido, el concepto “renta bruta” abarca todos aquellos ingresos que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto, y excluye todos aquellos que estén fuera del ámbito de aplicación del impuesto (es decir, que no constituyan renta de acuerdo con las teorías de renta adaptadas por nuestra legislación).

Además, el artículo precisa que en el caso de la enajenación de bienes, la renta bruta será la diferencia entre el ingreso neto total, y el costo computable. De acuerdo con ello, la norma permite a los contribuyentes restar de sus ingresos netos, el costo computable de los bienes que se venden. Para estos efectos, establece que el ingreso neto se determina deduciendo del ingreso bruto, las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares.

De lo anterior se desprende que la renta bruta, que constituye el universo de “ganancias” afectas al impuesto, es el resultado final de una serie de operaciones de aritméticas que suceden en un orden determinado, el cual es el siguiente:

- A. Ingreso bruto – devoluciones, bonificaciones, descuentos y similares = Ingreso neto.
- B. Ingreso neto – costo computable = Renta bruta.

En otras palabras, toda vez que la renta bruta es el universo de conceptos enmarcados dentro del ámbito de aplicación del impuesto, no pueden formar parte del cálculo aquellos conceptos que se encuentren fuera del ámbito de aplicación del impuesto. En ese sentido, se parte necesariamente de la premisa que todos los ingresos brutos deben necesariamente calificar como ingresos gravados<sup>28</sup>, permitiéndose, a efectos de determinar la renta bruta, la deducción de costos, u otros conceptos que por su naturaleza, impactan en el procedimiento de generación de renta, como por ejemplo, el costo computable.

#### 4.3.3. Los dividendos como renta inafecta.

Como regla general, los dividendos se encuentran comprendidos dentro de la teoría de renta producto como rentas de capital, por lo tanto, están gravados con el impuesto a la renta.

La categorización de los dividendos como rentas producto del capital se desprende de una lectura conjunta del artículo 22 de la Ley del IR que señala que “Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías:... b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría” y el artículo 24, cuando dice que “son rentas de segunda categoría:...i) 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.”

En ese sentido, los dividendos siempre forman parte de los ingresos netos de los contribuyentes, pues como regla general se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto tal como está descrito en el artículo 1 de la Ley del IR. Sin embargo, de existir un supuesto de exención tributaria en el que los dividendos no estén gravados, ya no deberían ser computados a efectos de determinar los ingresos brutos.

Al respecto, de acuerdo con el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el expediente 08391-2006-AA, “se considera exención tributaria a aquel hecho o situación establecido mediante una norma, el cual, al verificarse en la realidad, tiene como efecto

---

<sup>28</sup> Consideramos pertinente referirnos a la lógica atribuida a Parménides y su ley de identidad (también atribuida a Sócrates), según la cual “aquello que es, es, y lo que no es, no es” de manera que “lo que es, no puede no ser”. Esta lógica nos ha servido de sustento para concluir que la renta bruta, que por definición engloba el conjunto de ingresos gravados, puede ser determinada considerando como parte de ella los ingresos no gravados. Si bien el procedimiento de determinación de la renta bruta desarrollado en el artículo 20 permite la reducción de los ingresos brutos y los ingresos netos, a nuestra opinión no lo hace en mérito de que el costo computable o las devoluciones, bonificaciones, descuentos son ingresos que no deben ser considerados y por lo tanto son excluidos, sino que por el contrario, son detrimentos en la acumulación de ingresos que son reconocidos para evitar que el impuesto resulte abusivo.

que 'neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible', no surgiendo así la obligación de pago de determinado tributo. En ese sentido, es preciso recordar que dentro de las exenciones tributarias, las más comunes son la exoneración y la inafectación<sup>29</sup>.

El Tribunal Fiscal en la Resolución No. 559-4-97 al referirse a la exoneración señala que, "(...) el término "exoneración" se refiere a que, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo". A mayor detalle, Robles Moreno<sup>30</sup> señala que "en nuestro país, con criterio simplificador, algunos consideran la exoneración como la liberación o dispensa, usualmente temporales, del pago de un tributo por disposición legal; en este caso, si bien se configura en la realidad el hecho imponible, por diversas razones se exime expresamente, temporalmente, por ley, del pago del tributo" (Robles 2013: 206) .

Respecto de la inafectación, de acuerdo con el Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 1032-3-1998, esta es "aquella situación jurídica prevista en la ley, por la cual una persona queda liberada de cumplir con la obligación tributaria al no haber sido comprendida dentro del ámbito de aplicación de un tributo determinado;" (el subrayado es nuestro).

Al respecto, Ruiz de Castilla<sup>31</sup> menciona que las inafectaciones pueden ser clasificadas en lógicas y legales:

En la inafectación lógica no se necesita de un dispositivo legal que establezca que un hecho se encuentra inafecto. Por ejemplo, en el artículo 1 de la Ley del IGV, se hace referencia a la venta de bienes muebles; es decir, la entrega de bienes muebles por parte del vendedor -vinculada a la transferencia de propiedad- constituye un hecho que genera el nacimiento del IGV. ¿Qué sucede cuando una empresa minera entrega muestras de minerales a un laboratorio para que analice su grado de pureza? Este hecho se encuentra inafecto al IGV, toda vez que en la entrega del mineral no existe la posibilidad de una transferencia de propiedad. Como se aprecia, es por lógica o por razonamiento que queda establecido que un hecho se encuentra inafecto. (Ruiz de Castilla 2017: 155)

---

<sup>29</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 13 de noviembre de 2007, en el Expediente 8391-2006-PA/TC sobre recurso de Agravio Constitucional interpuesto por doña Manuela Torres Villareal, en representación de la Universidad Nacional Federico Villareal, contra la Resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 195 a 197, su fecha 22 de mayo de 2006, que declaró infundada la demanda de amparo (fundamento 27).

<sup>30</sup> MORENO, Robles "La Exención en Materia Tributaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977".

<sup>31</sup> Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco J. *Derecho Tributario: temas básicos*. p.155

En la inafectación legal existen casos donde una ley plantea cierta lista de hecho inafectos. Por ejemplo, en el artículo 18 de la LIR, se tiene establecido que los ingresos que percibe una persona natural por concepto de compensación por tiempo de servicios se encuentran inafectos para efectos del impuesto a la renta. (Ruiz de Castilla 2017: 155)

*Grosso modo*, constituye renta inafecta aquella que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del impuesto, mientras que renta exonerada es aquella que estando gravada, no es pagada en virtud de la liberación de la obligación de pago.

Los ingresos brutos, y por extensión, los ingresos netos, constituyen el universo de ingresos gravados (es decir, todo aquel ingreso que se encuentre dentro del ámbito de aplicación del impuesto). Por lo tanto, los ingresos exonerados sí se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto, de manera que deben ser considerados a efectos de determinar los ingresos netos. Tomando ello en consideración, si los dividendos fuesen renta exonerada y no inafecta, formarían parte de los ingresos netos.

En este contexto, el artículo 24-B de la Ley del IR señala que:

*“Para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución.*

*Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, **no las computarán para la determinación de su renta imponible.**” (el resaltado es nuestro).*

Como señalamos líneas arriba, la renta imponible es la renta bruta, que constituye el universo de ingresos que se encuentren gravados por el impuesto. Por lo tanto, el legislador ha determinado que los dividendos distribuidos a personas jurídicas no están gravados, con lo cual nos encontramos frente a una inafectación legal.

Esta inafectación opera únicamente para las personas jurídicas domiciliadas, precisión que no consta en el artículo 24-B, pero a la cual se llega producto de una lectura concordada con el artículo 73-A, el cual señala que *“Las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden 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 efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.**”*

#### 4.3.4. Análisis del Caso.

De acuerdo con la Declaración Jurada de la parte demandada, esta percibió dividendos de diversas entidades de las cuales es accionista, los que no computo a efectos de

determinar si cumplía con los requisitos para acceder al beneficio del régimen de la Amazonía. Para ello, afirmó que los ingresos netos computables para acceder al beneficio son los ingresos gravados, y en el extremo en el que los dividendos no se encuentran gravados, no forman parte de los ingresos netos.

Al respecto, la parte demandante señaló en su escrito de demanda que la legislación del IR establece por un lado una no aplicación de la retención del impuesto (considerándose la alícuota del 4.1% conforme a lo descrito e el artículo 73-A de la Ley del IR) para el caso de una persona jurídica perceptora de dividendos, mientras que de otra parte el segundo párrafo del artículo 24-B de la Ley del IR establece que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no deben computar estos ingresos para la determinación de su renta imponible, no a título de una inafectación o exoneración sino con la finalidad de evitar una doble imposición respecto de este ingreso que ya tributó previamente cuando formó parte de la renta imponible de la persona jurídica sobre la que se adquirieron las acciones.

Posteriormente añade que se asume la posición que esta (el artículo 24-B de la Ley IR) le atribuye la condición de "inafectos" a los dividendos, lo cual no resulta correcto pues únicamente establece que las entidades que perciban estos dividendos como resultado o consecuencia de una decisión previa de inversión tienen la facilidad tributaria de no computarlas para efectos de la determinación de la renta imponible, a efectos de evitar que estos dividendos procedentes de otro ente empresarial (donde ya se tributo el Impuesto a la Renta como consecuencia de su giro empresarial) nuevamente tengan que afectarse al impuesto, teniendo un claro propósito de fomentar la inversión en el país.

Al respecto, Palmas del Espino refuta ello cuando señala que la norma es clara cuando establece que los dividendos son rentas inafectas, y que al considerar lo contrario, la SUNAT contradice su propio criterio, pues en el Informe SUNAT No. 076-2013 reconoce que los dividendos son ingresos inafectos.

Somos de la opinión de que la parte demandada está en lo correcto. Tal como señalamos anteriormente, los ingresos netos son aquellos ingresos que están dentro del ámbito de aplicación del impuesto, y sirven como punto de partida para determinar la renta bruta. Como contrapartida, son ingresos inafectos aquellos que por lógica o disposición expresa de la Ley, se encuentren fuera del ámbito de aplicación del impuesto. En ese sentido, el artículo 24-B de la Ley del IR establece expresamente que las personas jurídicas no computarán los dividendos a efectos de determinar su renta imponible, es decir, su renta bruta, por lo tanto, no forman parte de sus ingresos netos.

Además, sin considerar el contenido literal del artículo 24-B de la Ley del IR, resulta difícil favorecer a la parte demandante pues no presenta una argumentación clara sobre porqué deben considerarse como ingresos gravados a los dividendos. Señala que las empresas no los computan para determinar su renta imponible sobre la base de una “facilidad tributaria o para evitar la doble imposición”, sin definir qué constituye una facilidad tributaria y como esta resulta distinta a la inafectación.

Más allá de las razones por las cuales el legislador haya optado por excluir a los dividendos distribuidos a favor de las personas jurídicas dentro del ámbito de aplicación del IR, lo cierto es que por ello ha optado. Por estos motivos, los dividendos percibidos por personas jurídicas domiciliadas en el país no están gravados con el impuesto, por lo tanto no forman parte de los ingresos netos.

#### **4.4. Vulneración al derecho a un debido procedimiento por motivación insuficiente, y la contravención del principio de igualdad en el derecho y la seguridad jurídica.**

##### **4.4.1. Derecho al debido procedimiento**

El derecho al debido procedimiento, o derecho al debido proceso, tiene su base constitucional en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución, el cual establece que “son principios y derechos de la función jurisdiccional: 3. la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva”.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha desarrollado a través de sentencias el contenido esencial del derecho al debido proceso, tal como la recaída la Sentencia recaída sobre el expediente No. 0023-2005-PI/TC:

“Mediante ambos derechos (observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva) se persigue garantizar que cuando una persona pretenda la defensa de sus derechos, la solución de un conflicto jurídico o la aclaración de una incertidumbre jurídica sea atendida por un órgano jurisdiccional mediante un proceso dotado de un conjunto de garantías mínimas. Asimismo, estos derechos poseen un contenido complejo (pues se encuentran conformados por un conglomerado de mecanismos que no son fácilmente identificables) que no se limita a los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 139.º, el segundo párrafo del artículo 103.º u otras disposiciones de la Constitución, sino también a aquellos derechos que resulten esenciales para que el proceso pueda cumplir con su finalidad y que se deriven del principio–derecho de dignidad de la persona humana (artículo 3.º de la Constitución)...

Dentro de las características principales del derecho al debido proceso cabe destacar las siguientes:

a) Es un derecho de efectividad inmediata. Es aplicable directamente a partir de la entrada en vigencia de la Constitución, no pudiendo entenderse en el sentido de que su contenido se encuentra supeditado a la arbitraria voluntad del legislador, sino a un razonable desarrollo de los mandatos constitucionales.

b) Es un derecho de configuración legal. En la delimitación concreta del contenido constitucional protegido es preciso tomar en consideración lo establecido en la respectiva ley.

Al respecto, el Tribunal ha sostenido en la precitada sentencia que los derechos fundamentales cuya configuración requiera de la asistencia de la ley no carecen de un contenido per se inmediatamente exigible a los poderes públicos, pues una interpretación en ese sentido sería contraria al principio de gobernabilidad y fuerza normativa de la Constitución. Lo único que ello implica es que, en tales supuestos, la ley se convierte en un requisito sine qua non para la culminación de la delimitación concreta del contenido directamente atribuible al derecho fundamental. Y es que si bien algunos derechos fundamentales pueden tener un carácter jurídico abierto, ello no significa que se trate de derechos “en blanco”, sino que la capacidad configuradora del legislador se encuentra orientada por su contenido esencial, de manera tal que la voluntad política expresada en la ley debe desenvolverse dentro de las fronteras jurídicas de los derechos, principios y valores constitucionales.

c) Es un derecho de contenido complejo. No posee un contenido que sea único y fácilmente identificable, sino reglado por ley conforme a la Constitución. Al respecto, el contenido del derecho al debido proceso no puede ser interpretado formalistamente, de forma que el haz de derechos y garantías que comprende, para ser válidos, no deben afectar la prelación de otros bienes constitucionales.”<sup>32</sup>

Por último, podemos ver el desarrollo legislativo de este derecho fundamental en el Código Procesal Civil, el Código Procesal Constitucional, y en lo referente a las disputas entre la administración tributaria y los contribuyentes, la LPAG, el CT, y el Texto Único Ordenado de la Ley 27584 – Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

Como se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional, el derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva es un derecho complejo, compuesto de múltiples otros derechos, como, entre otros, el derecho a la defensa, el derecho a un juez imparcial,

---

<sup>32</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 27 de octubre de 2006, en el Expediente 0023-2005-PI/TC sobre demanda de inconstitucionalidad interpuesta por Walter Albán Peralta, defensor del Pueblo en funciones, contra el tercer y cuarto párrafo del artículo 15.º de la Ley N.º 28237, Código Procesal Constitucional, que establece la procedencia de la medida cautelar en los procesos de amparo en los que se cuestionen actos administrativos expedidos por los gobiernos locales y regionales.  
[https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00023-2005-AI.html#\\_ftn25](https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00023-2005-AI.html#_ftn25) consultada el 08 de marzo de 2021.



el derecho a la doble instancia y en lo que respecta al caso materia de este expediente, el derecho a la debida motivación de las decisiones.

Para, Priori “el hecho de considerar al proceso como un medio de protección de todos los derechos hace que la Constitución le exija el cumplimiento de ciertas condiciones para que el proceso cumpla los estándares del Estado constitucional. Estas condiciones de validez constitucional del proceso, que se convierten en auténticos derechos fundamentales de las partes, podemos reunirlos en la expresión ‘tutela jurisdiccional efectiva’ (Priori 2019:79).

Respecto del derecho a la debida motivación de las decisiones, el Tribunal Constitucional en la sentencia No. 03891-2011-AA/TC ha señalado lo siguiente:

“En todo Estado constitucional y democrático de Derecho, la motivación debida de las decisiones de las entidades públicas –sean o no de carácter jurisdiccional– es un derecho fundamental que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva. El derecho a la motivación debida constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas. Así, toda decisión que carezca de una motivación adecuada, suficiente y congruente, constituirá una decisión arbitraria y, en consecuencia, será inconstitucional.

La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3º y 43º de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, el poder público está sometido al Derecho, lo que supone, entre otras cosas, que la actuación de la Administración deberá dar cuenta de esta sujeción a fin de despejar cualquier sospecha de arbitrariedad. Para lograr este objetivo, las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso.

En el mismo sentido, a nivel de doctrina se considera que la motivación supone la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de sustento a una resolución de la Administración, siendo un mecanismo que permite apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad de su actuación. La motivación permite pues a la Administración poner en evidencia que su actuación no es arbitraria, sino que está sustentada en la aplicación racional y razonable del derecho y su sistema de fuentes.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 16 de enero del 2012, en el Expediente 03891-2011-PA/TC sobre recurso de agravio constitucional interpuesto por don César José Hinostroza Pariachi contra la resolución expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 173, su fecha 16 de agosto de 2011, que confirmando la apelada, rechazó *in limine* y declaró improcedente la

Lo que desarrolla el Tribunal es uno de los pilares centrales del estado de derecho y es el principio de interdicción de la arbitrariedad. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha mencionado lo siguiente:

“Al reconocerse en los artículos 3º y 43º de la Constitución Política del Perú el Estado Social y Democrático de Derecho, se ha incorporado el principio de interdicción o prohibición de todo poder ejercido en forma arbitraria e injusta. Este principio tiene un doble significado: (i) en un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como el reverso de la justicia y el derecho; (ii) en un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva, lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo<sup>34</sup>”.

En virtud de lo expuesto, la Constitución obliga a los distintos órganos del estado, a fundamentar las decisiones que toma, puesto que el poder que ostenta no le pertenece, sino que emana del pueblo que lo conforma, al que el Estado debe rendir cuentas y de cuyos recursos se vale. Además, exigir la debida fundamentación de las decisiones de los órganos del estado tiene como propósito evitar el uso abusivo del poder que se le ha sido otorgado.

#### 4.4.2. Principio de Igualdad

El principio de igualdad se encuentra consagrado en el artículo 2 inciso 2 de la Constitución. De acuerdo con el desarrollo Jurisprudencial del Tribunal Constitucional sobre este principio:

“La igualdad como derecho fundamental está consagrada por el artículo 2º de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual: ‘(...) toda persona tiene derecho (...) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole’. Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los

---

demanda de amparo de autos. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/03891-2011-AA.html> consultada el 10 de marzo de 2021.

<sup>34</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 18 de marzo del 2011, en el Expediente 03167-2010-PA/TC sobre Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Sandro Favio Ugarte Herrera, contra la sentencia de fecha 28 de mayo del 2010 expedida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, a fojas 83, que declaró improcedente la demanda de autos. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03167-2010-AA.html> consultada el 10 de marzo de 2021.

demás, sino a ser tratado de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación<sup>35</sup>. (el subrayado es nuestro).

Asimismo, el Tribunal Constitucional también ha afirmado que:

“Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable<sup>36</sup>” (el subrayado es nuestro).

En buena cuenta, el principio de igualdad es la expresión del apotegma jurídico de “a igual hecho igual derecho” regla lógica que nos permite concluir que condiciones y hechos que son iguales merecen las mismas consecuencias jurídicas.

En virtud de lo expuesto, se debe entender que el derecho a la igualdad se vulnera no cuando se realiza un trato diferenciado, sino cuando el trato diferenciado no tiene asidero en un fundamento constitucionalmente válido. Sobre este aspecto, Cesar Landa señala que:

“el derecho a la igualdad se traduce en un mandato de no discriminación... se basa en la máxima que ordena tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales... a partir de la idea de la igualdad se puede entender que todo tratamiento diferenciado que no esté debidamente justificado resulta discriminatorio y, por tanto, prohibido por el ordenamiento jurídico. Asimismo, no todo tratamiento diferenciado entre las personas está prohibido, ya que existirían diferencias relevantes entre ellas que harían injusto tratar de forma idéntica situaciones que, en los hechos, son diferentes” (Landa 2018: 29-31).

---

<sup>35</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 29 de agosto del 2007, en los expedientes acumulados 0009-2007-PI/TC y 0010-2007-PI/TC sobre demanda de inconstitucionalidad interpuesta por Luis Miguel Sirumbal Ramos y 8.438 ciudadanos y Congresistas de la República del Perú, contra diversos artículos de la Ley N.º 28925, Ley que Modifica la Ley N.º 27692, Ley de creación de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, y la Ley N.º 28875, Ley que crea el Sistema Nacional Descentralizado de Cooperación. [https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00009-2007-AI%200010-2007-AI.html#\\_ftnref8](https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00009-2007-AI%200010-2007-AI.html#_ftnref8) consultada el 10 de marzo de 2021.

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 1 de abril del 2005, en el expediente 0048-2004-PI/TC sobre demanda de inconstitucionalidad interpuesta por José Miguel Morales Dasso, en representación de más de cinco mil ciudadanos, contra los artículos 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de la Ley N.º 28258 -Ley de Regalía Minera -, sus modificatorias y las demás normas que por conexión sean materia de la causa. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.pdf> consultada el 10 de marzo de 2021.

#### 4.4.3. Seguridad Jurídica

A diferencia del derecho a una tutela jurisdiccional efectiva o el derecho a la igualdad, el principio de seguridad jurídica no se encuentra positivizado literalmente en la Constitución. Sin embargo, el TC a través de la sentencia recaída en el expediente No. 00016-2002-AI/TC al hablar sobre la seguridad jurídica señala que

“Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2, inciso 24, párrafo a (‘Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe’), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2, inciso 24, párrafo d (‘Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley’) y 139, inciso 3 (‘Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación’).

Asimismo, la Sentencia del TC recaída sobre el expediente No. 001-2003-AI/TC y otro (acumulados) señala que la seguridad jurídica *“busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad”*.

Efectivamente, como lo señala Humberto Ávila, el principio de seguridad jurídica sirve a tres aspectos esenciales del ser humano:

“[L]ibertad, porque cuando mayor sea el acceso material e intelectual del ciudadano (...) con relación a las normas que debe obedecer, y cuanto mayor sea la estabilidad, mayores serán sus condiciones de concebir su presente y planificar su futuro; igualdad, porque cuanto más generales y abstractas sean las normas y más uniformemente se apliquen, tanto mayor será el tratamiento igualitario del ciudadano (...); y dignidad, porque cuanto más accesibles y estables sean las normas y más justificadamente se apliquen, con tanta más intensidad se estará tratando al ciudadano como ser capaz de autodefinirse autónomamente, bien por el respeto presente en la autonomía ejercida en el pasado, bien por el respeto futuro de la autonomía ejercida en el presente” (Avila 2012: 567)

En ese sentido, Espinoza-Saldaña concluye que “el principio de seguridad jurídica no pretende garantizar a rajatabla cualquier decisión aunque sea antijurídica; por el contrario, lo que protege son las expectativas razonablemente fundadas que se generan cuando se actúa conforme a Derecho. Dicho con otras palabras, la garantía de predictibilidad

amparada por la seguridad jurídica, como señala el Tribunal, ‘consolida la interdicción de la arbitrariedad’” (Espinoza-Saldaña 2016: 47) (el subrayado es nuestro).

Tomando lo dicho por el Tribunal Constitucional, el principio de seguridad jurídica se ve afectado cuando se vulnera la confianza que tienen los usuarios del derecho en que la actuación de los poderes del estado se desenvolverá de acuerdo con las expectativas que ellos fijaron con base actuaciones anteriores del Estado en circunstancias similares. Sin embargo, se debe considerar lo estipulado por el Dr. Espinoza-Saldaña cuando acota que las expectativas de los usuarios serán protegidas cuando estén razonablemente fundadas, lo que a nuestro entender está fuertemente vinculado con el principio de “confianza legítima”.

Sobre este principio, David de la Torre señala que “...la Confianza Legítima, viene a ser una expresión de la Seguridad Jurídica... pensada como la confianza o certidumbre en la actuación del Estado... resumiremos señalando que, la seguridad jurídica representa la actuación del Estado a través de las normas y a nivel subjetivo una confianza en la previsibilidad y las consecuencias de su actuación en la vida de las personas” (el subrayado es nuestro) (De la Torre 2020: 423).

Sobre la confianza legítima, de la Torre la define en un primer momento como “aquella confianza depositada en la Administración que se ve violentada mediante actos de la propia Administración, la cual, previamente había condicionado la actuación del administrado, para luego cambiar su posición produciéndole como consecuencia un daño” (De la Torre 2020: 421) (el subrayado es nuestro), añadiendo luego que “la aplicación del principio de la Confianza Legítima se da no solo cuando hay una convicción psicológica de cada administrado, sino además debe basarse en signos concluyentes de actuaciones de la Administración que induzcan razonablemente a confiar en la actuación de esta” (el subrayado es nuestro) (De la Torre 2020: 422).

Sobre la base de lo expuesto, al momento de analizar el caso materia del presente expediente, deberemos corroborar que:

- a) El Tribunal Fiscal fijó una expectativa razonable sobre el contenido jurídico del término “ingresos netos” del DS 103-99-EF.
- b) La confianza legítima depositada por la SUNAT en la expectativa razonable descrita anteriormente fue vulnerada por el Tribunal Fiscal.
- c) La vulneración de la confianza legítima le causó un daño a la SUNAT.

Sin embargo, antes de analizar el caso, haremos una breve mención a la figura de los precedentes vinculantes en el derecho tributario, pues son la manifestación normativa del

principio de seguridad jurídica y la confianza legítima en el derecho tributario a nivel administrativo.

#### 4.4.4. Precedentes vinculantes

El artículo 154 del TUO del CT “(l)as resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano... De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.”

El Código Tributario prevé que el Tribunal Fiscal está habilitado para fijar criterios interpretativos del sentido de las normas tributarias. En este artículo podemos además visibilizar la tutela de la seguridad jurídica y confianza legítima pues a través de los precedentes de observancia obligatoria se exige previsibilidad en la actuación de la Administración Tributaria al obligarla a acatar los criterios fijados en Resoluciones pasadas. Además, se exige que cuando existan criterios contradictorios estos generan un debate en Sala Plena para decidir un nuevo precedente.

Como podemos observar, la normativa tributaria prevé instrumentos para garantizar la confianza legítima y la seguridad jurídica, por lo que al momento de analizar el caso materia de este expediente se deberá considerar lo estipulado en el artículo 154 citado.

#### 4.4.5. Análisis del caso

##### **Sobre la motivación insuficiente:**

La SUNAT afirma que la RTF impugnada carece de motivación suficiente toda vez que la interpretación efectuada en la misma es equivocada y conlleva a dejar sin efecto las resoluciones de determinación y multa, situación que no es acorde, según ella con la Ley y el Reglamento. Al respecto, Palmas del Espino señala que el derecho a la motivación de una resolución administrativa implica que la Administración haya esbozado las razones por las que arribó a determinada decisión, situación que sí se presenta en la Resolución No. 10340-10-2013.

Como se señaló anteriormente la debida motivación supone la exteriorización y explicación de las razones o fundamentos sobre la base de los cuales el Estado determina los efectos jurídicos de una determinada situación, debiendo pronunciarse sobre cada uno de los elementos del caso. Por lo tanto, la SUNAT tiene la carga de probar que el Tribunal Fiscal omitió pronunciarse sobre alguno de los aspectos controvertidos en el procedimiento contencioso-tributario, u omitió explicar el porqué de sus decisiones, y el órgano resolutor competente deberá corroborar que esto efectivamente ha sucedido.

El argumento de la SUNAT inicia de manera endeble, pues señala que la RTF carece de motivación, sin embargo no hace referencia a aquel elemento de la controversia que fue ignorado por el Tribunal Fiscal. De la lectura la Resolución, No. 10340-10-2013 se tiene que el Tribunal Fiscal expresó todos los fundamentos de hecho y de derecho por los que desestimó el reparo efectuado por la SUNAT en etapa de fiscalización. El hecho de que la SUNAT no se encuentre de acuerdo con la interpretación de las normas efectuadas por el Tribunal Fiscal no implica que la Resolución posea una inadecuada motivación, por tanto dicho argumento carece de sustento.

#### **Sobre la seguridad jurídica:**

En cuanto a la vulneración de la seguridad jurídica, la SUNAT argumenta que existen resoluciones contradictorias al pronunciamiento contenido en la RTF No. 10340-10-2013, por lo que a su criterio estaría vulnerando la seguridad jurídica al expresada como el principio de predictibilidad de Norma IV de la LPAG. En estricto, estaría contradiciendo lo estipulado las RTFs No. 04368-10-2012, 09447-10-2012, y 03978-2-2012.

Al respecto, la controversia en la RTF No. 04368-10-2012 fue determinar si la actividad económica que realizaba la contribuyente estaba contenida en los supuestos establecidos en el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley, y no si cumplía con el requisito del artículo 4 del Reglamento relacionado al porcentaje de ingresos netos. Por lo tanto, en dicha RTF no se analiza cual es el alcance del contenido del concepto de ingresos netos, y por tanto no puede concluirse que dicho pronunciamiento sea contrario a la RTF No. 10340-10-2013.

Por otra parte, la controversia en la RTF No. 09447-10-2012 consiste en determinar si la actividad económica principal de una empresa, que es en este caso de servicios turísticos, ha generado el 80% o más de sus ingresos netos a los que se refiere el artículo 4 de Decreto Supremo 103-99-EF. Sin embargo, solo se verifica el aspecto cuantitativo del cumplimiento del requisito, (si la actividad económica principal de la empresa ha generado el 80% o más de sus ingresos netos) pero no el aspecto cualitativo (que constituye ingresos netos a efectos del Régimen de la Amazonía).

Finalmente, en la RTF No. 03978-2-2012 el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado directa o indirectamente sobre el tema materia de controversia, siendo los reparos materia de análisis los ingresos devengados y no declarados, el ajuste en el costo de venta de

inmuebles, las diferencias de cambio generadas por pagos parciales de contratos de mutuo, y por pagos de notas de crédito emitidas por anulación de ventas, la reversión del Costo de Ventas por anulación de la venta de Stands, el reconocimiento de depreciación, el reconocimiento de intereses financieros devengados en el ejercicio 2000 y la omisión en la determinación del REI del ejercicio 2000; todos vinculados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

Por lo tanto, no puede concluirse que la RTF impugnada por la SUNAT contradice resoluciones emitidas anteriormente por el Tribunal Fiscal, toda vez que las resoluciones citadas por la SUNAT no guardan relación alguna con la controversia materia de contienda, que es determinar el contenido y alcance del concepto de “ingresos netos” al cual se refiere el artículo 4 del Decreto Supremo 103-99-EF.

De acuerdo con lo expuesto sobre el principio de seguridad jurídica, señalamos que este se vería vulnerado sí:

- a) El Tribunal Fiscal fijó una expectativa razonable sobre el contenido jurídico del término “ingresos netos” del DS 103-99-EF.
- b) La confianza legítima depositada por la SUNAT en la expectativa razonable descrita anteriormente fue vulnerada por el Tribunal Fiscal.
- c) La vulneración de la confianza legítima le causó un daño a la SUNAT.

Consideramos que, sobre la base de las RTFs citadas por la demandante al momento de alegar la vulneración de la confianza legítima, no podemos concluir que el Tribunal Fiscal fijó una expectativa razonable sobre el contenido jurídico del término “ingresos netos” del DS 103-99-EF. Tal como se describió líneas arriba, en ninguna de las controversias el Tribunal Fiscal abordó la definición del concepto “ingresos netos”, incluyendo o excluyendo de estos a los ingresos no gravados. De acuerdo a ello, la demandante no podía esperar que el Tribunal opte por definir un concepto que antes no ha definido.

Habiendo dicho ello, resulta inviable afirmar que se generó una confianza legítima, resultando imposible para el Tribunal Fiscal defraudar dicha confianza, en el extremo en el que nunca estableció una expectativa razonable.

Finalmente, dado que no existió nunca una expectativa razonable, esta no pudo ser vulnerada, y por lo tanto no se pudo haber causado un daño.

De acuerdo con lo expuesto, no consideramos que exista sustento suficiente presentado por la demandante para afirmar con un grado de certeza que existía una expectativa razonable de que el concepto de “ingresos netos” contenido en el DS 103-99-EF incluye los ingresos no gravados con el IR, sobre la base de que dicho concepto debe entenderse de acuerdo a su naturaleza económica, y no conforme a lo establecido por la LIR.

Por lo tanto, carece de sustento afirmar que el principio a la confianza legítima fue vulnerado por que el Tribunal no actuó conforme a las expectativas fijadas por la demandante, toda vez que estas no estaban razonablemente fundadas.



### **Sobre el principio de igualdad:**

La SUNAT afirma que el Tribunal Fiscal ha resuelto casos sustancialmente iguales de forma distinta (haciendo referencia a las RTFs citadas anteriormente) vulnerando así el principio de igualdad o la regla lógica de “a igual hecho, igual derecho”.

Como se señaló líneas arriba, la vulneración al principio de igualdad implica el trato diferenciado injustificado. Conforme a ello, no existirá dicha vulneración si el trato diferenciado tiene un sustento fáctico o jurídico, es decir circunstancias o hechos disímiles, o la existencia de normas específicas que exijan un tratamiento distinto.

Al respecto, en la controversia desarrollada en la RTF No. 09447-10-2012, el contribuyente era una empresa cuyo negocio consistía en actividades teatrales, musicales y otras vinculadas y consideraba que dichas actividades formaban parte de la actividad económica de turismo a que se refiere el artículo 11 de la Ley 27037. Al respecto, el Tribunal concluyó que las actividades que realizaba el contribuyente no se encontraban comprendidas en el régimen de la Amazonía, por lo que no podía acceder al beneficio.

Como se puede apreciar, el fallo del Tribunal Fiscal mediante el cual corroboraron el criterio de la SUNAT en el que no era aplicable el beneficio de la exoneración tributaria desarrollado en la RTF No. 09447-10-2012 se basó en el hecho de que las actividades del contribuyente no se encontraban comprendidas en el listado de actividades del artículo 11 de la Ley 27037. En ese sentido, las circunstancias de este caso son ampliamente distintas a las del caso materia de este expediente, por lo que existe una justificación fáctica para que el Tribunal haya fallado de manera distinta.

De manera similar, en la controversia desarrollada en la RTF No. 09447-10-2012, el Tribunal Fiscal concluyó que el beneficio de la exoneración no era aplicable pues de los hechos se podía constatar que el contribuyente obtenía ingresos de actividades que no son consideradas como “servicios turísticos”, no sobre sí dichos ingresos calificaban como “ingresos netos” o no.

Por lo expuesto, se justifica que el Tribunal haya optado por fallar de manera distinta a la ocurrida en la RTF 09447-10-2012, toda vez que existen diferencias en los hechos que sustentan y requieren una postura distinta a la desarrollada en la RTF impugnada por la SUNAT.

Por último, en la RTF No. 03978-2-2012 el Tribunal Fiscal no abordó la figura de los ingresos netos y su definición en el marco de la LIR, o en el marco del Régimen de la Amazonía, por lo que no resulta un caso análogo o compatible en circunstancias de hecho o de derecho. En ese sentido, resulta difícil afirmar que existe un trato desigual, toda vez que un trato desigual es la consecuencia lógica de que los hechos y la controversia no sean las mismas.

Por lo expuesto, no consideramos que exista una vulneración al principio de igualdad, pues la diferencia en el pronunciamiento de las citadas RTFs del caso materia de este

expediente se basan en un sustento fáctico y jurídico distinto, por lo que está plenamente justificado que el Tribunal emita su pronunciamiento tomando estas circunstancias, y no las de casos anteriores que no guardan relación con la controversia materia de este expediente.

## V. **CONCLUSIONES**

- La interpretación realizada por la parte demandante, aun cuando tiene asidero lógico, no respeta los limitantes establecidos por la Norma VIII del Código Tributario, por lo que ampararla estaría injustificado y contravendría un principio fundamental del derecho tributario.
- Existen supuestos donde las normas contables Normas Contables constituyen fuente de derecho tributario, y su aplicación por encima de otras normas tributarias será válida siempre que exista un debido fundamento jurídico que así lo permita, pues de lo contrario siempre deberá preferirse la norma tributaria.
- Más allá de las razones por las cuales el legislador haya optado por excluir a los dividendos distribuidos a favor de las personas jurídicas dentro del ámbito de aplicación del IR, lo cierto es que por ello ha optado. Por estos motivos, los dividendos percibidos por personas jurídicas domiciliadas en el país no están gravados con el impuesto, por lo tanto no forman parte de los ingresos netos.
- La debida motivación supone la exteriorización y explicación de las razones o fundamentos sobre la base de los cuales el Estado determina los efectos jurídicos de una determinada situación, debiendo pronunciarse sobre cada uno de los elementos del caso. El hecho de que la SUNAT no se encuentre de acuerdo con la interpretación de las normas efectuadas por el Tribunal Fiscal no implica que la Resolución posea una inadecuada motivación, por tanto dicho argumento carece de sustento.
- En ninguna de las controversias anteriores alegadas por la demandante el Tribunal Fiscal abordó la definición del concepto “ingresos netos”, incluyendo o excluyendo de a los ingresos no gravados. Por ello, no consideramos que exista sustento suficiente presentado por la demandante para afirmar con un grado de certeza que existía una expectativa razonable de que el concepto de “ingresos netos” contenido en el DS 103-99-EF incluye los ingresos no gravados con el IR.
- No consideramos que exista una vulneración al principio de igualdad, pues la diferencia en el pronunciamiento de las citadas RTFs del caso materia de este expediente se basan en un sustento fáctico y jurídico distinto, por lo que está plenamente justificado que el Tribunal emita su pronunciamiento tomando estas circunstancias, y no las de casos anteriores que no guardan relación con la controversia materia de este expediente.

## VI. **BIBLIOGRAFIA**

1. AMADEO, Kimberly “Why Trickle-Down Economics Works in Theory But Not in Fact” Obtenido del sitio web de “The Balance”: <https://www.thebalance.com/trickle-down-economics-theory-effect-does-it-work-3305572> visitado el 10 de febrero de 2021.
2. ALTAMIRANO, Alejandro  
2012 Derecho Tributario Teoría General. Madrid: Marcial Pons.
3. ARCE ORTIZ, Elmer.  
2013 Teoría del Derecho. Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2013. P.65
4. ÁVILA, Humberto.  
2012 Teoría de la seguridad jurídica. Marcial Pons, Madrid, p.567.
5. DE LA TORRE, David.  
2020 La confianza legítima como principio fundamental ante la regulación del Estado en la suspensión de plazos de procedimientos administrativos durante el estado de emergencia por el COVID-19. P.423 En Revista de Derecho Administrativo Número 18. 2020. Consultada en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/22871> el 30 de marzo de 2021.
6. DURÁN, Luis.  
2014 Uso del Soft Law en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana. En Revista del IPDT, No.57, 2014 p.41-126
7. DE LUCAS, Javier (Editor),  
1997 Introducción a la Teoría del Derecho, 3era Edición, tirant lo Blanch, Valencia, p246.
8. DURAN, Luis y MEJIA, Marco  
2011 Las NIIF y las interpretaciones tributarias por parte de SINAT. EN: Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario, No.1, mayo 2011, AELE, Lima, pags. 50-55
9. DURAN, Luis y MEJIA, Marco.  
2014 Alcances y contenidos del derecho contable peruano. EN: revista Enfoque Contable de Análisis Tributario, No.7, diciembre de 2014, AELE, Lima, pags.7-12.
10. ESPINOZA-SALDAÑA, Eloy.  
2016 El Tribunal Constitucional y la potestad excepcional de declarar la nulidad de sus propias decisiones. En Revista Peruana de Derecho Constitucional No.9 “La Cosa Juzgada Constitucional”. Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional del Perú. 2016. pp.47
11. LANDA, Cesar.  
2018 Los derechos fundamentales. Colección “Lo esencial del Derecho” No.2. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Pp 29-31.
12. MEDRANO, Humberto.

- 2018 Derecho tributario: impuesto a la renta: aspectos significativos. 1ª edición. Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, pp. 18-24
13. MEJÍA, Marco.  
2011 Perspectivas jurisprudenciales del uso de las NIIF. EN: Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario, No.1 mayo de 2011, AELE, Lima. pp 56-61
  14. MORALES, Rómulo.  
2009 Hechos y Actos Jurídicos, Foro Jurídico. Lima, Numero 9, p15.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18509/18749> consultada el 01 de enero de 2021.
  15. MOSCOL, Daniel.  
2020 Introducción a las Ciencias Jurídicas. Ediciones Carolina (Trujillo). Primera Edición Digital.  
<http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/18128/INTRODUCCI%C3%93N%20A%20LAS%20CIENCIAS%20JURIDICAS.pdf?sequence=3&isAllowed=y> consultado el 01 de enero de 2021.
  16. PRIORI Giovanni F.  
2019 El proceso y la tutela de los derechos. 1ª ed. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo editorial. Lima p.79
  17. ROBLES, Carmen del Pilar  
2013 La Exención en Materia Tributaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977. foro Jurídico, (12), 202-210.
  18. RUBIO, Marcial.  
2017 El sistema jurídico: introducción general al derecho 10ª edición, Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
  19. RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, Francisco J.  
2017 Derecho tributario: temas básicos.1ª Edición. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. p.155
  20. TARSITANO, Alberto.  
2008 Teoría de la interpretación tributaria. EN: GARCIA NOVOA, César. El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI, Marcial Pons, Argentina, 2008, p 853.

## Sumilla: Recurso de Reclamación

Señores

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**Oficina Zonal San Martín

**PALMAS DEL ESPINO S.A.** (en adelante "nuestra Empresa"), identificada con RUC No.20104121374, con domicilio fiscal en el Caserío Palmawasi, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín, debidamente representada por Roberto Rubén Mezarina Peralta, identificado con DNI No.08433681, a ustedes atentamente decimos:

Con fecha 30 de abril de 2012, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante "Administración Tributaria" o "SUNAT"), notificó a nuestra Empresa la Resolución de Determinación No.182-003-0000139, emitida por concepto de Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2010, de acuerdo con el siguiente detalle:

Resolución de Determinación	Periodo	Importe de Omisión	Interés moratorio	Monto Total
182-003-0000139	2010-13	S/.11,097,223	S/.1,708,972	S/.12,086,195

La Resolución de Determinación se sustenta en el desconocimiento de la exoneración al IR, establecida en el numeral 12.3 de la Ley No.27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (en adelante "Ley de la Amazonía"), debido a que nuestra Empresa no habría cumplido con el requisito contemplado por el artículo 4 del Reglamento de las disposiciones tributarias contenidas en la Ley de la Amazonía (en adelante reglamento de la Ley de la Amazonía), aprobado por el Decreto Supremo No.103-99-EF.

Adicionalmente, y como consecuencia de lo anterior, la SUNAT notificó a nuestra Empresa la Resolución de Multa No.182-002-0000294, por incurrir supuestamente en la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante Código Tributario). El detalle del valor es el siguiente:

Resolución de Multa	Periodo	Importe de la Multa	Interés moratorio	Monto Total
182-002-0000294	2010-13	S/.5,548,612	S/.854,486	S/.6,403,098

No encontrando arregladas a Ley las Resoluciones de Determinación y de Multa mencionadas, dentro del plazo legal y al amparo del artículo 132 y siguientes del Código Tributario, interponemos **RECURSO DE RECLAMACIÓN**, en virtud a los siguientes argumentos de hecho y derecho:

**APLICACIÓN DE LA EXONERACIÓN DEL IR**

**1 ARGUMENTOS DE LA SUNAT**

Según la Resolución de Determinación No.012-003-0026166 y los resultados de los Requerimientos Nos.182212000031 y 182212000065, la División de Auditoría de la SUNAT desconoció la aplicación de la exoneración establecida por el numeral 12.3 de la Ley No. 27037 y aplicó la alícuota de 30% sobre la renta neta de nuestra Empresa, debido a que la actividad principal desarrollada por ésta durante dicho ejercicio fue inferior al porcentaje mínimo (70%), contemplado por el artículo 4 del Reglamento de la referida Ley.

De conformidad con el Resultado del Requerimiento No.182212000065, la Administración Tributaria determinó que el porcentaje que representó la actividad principal efectuada por nuestra Empresa (cultivo de palma aceitera), considerando los ingresos anuales, ascendió únicamente al 41%, desconociendo con ello el porcentaje de 88% determinado por nuestra Empresa. El detalle de la determinación de la SUNAT es el siguiente:

Rubros	Monto considerado por nuestra Empresa (S/.)	% de Ingreso	Montos considerados por SUNAT (S/.)	% de Ingreso
Ventas netas	87,712,818.00	0.88	87,712,818.00	0.41
Ingresos financieros	1,317,966.00	0.01	24,209,510.00	0.11
Otros ingresos gravados	3,797,128.00	0.04	3,994,412.82	0.02
Otros ingresos no gravados	6,605,241.00	0.07	99,479,398.50	0.46
Ingresos netos totales	99,433,153.00		215,396,139.32	

La Administración Tributaria realiza dos observaciones a la determinación del porcentaje efectuada por nuestra Empresa.

En primer lugar, sostiene que no procede "netear" las ganancias por diferencia de cambio con las pérdidas por diferencia de cambio y con ello disminuir de S/.24,209,510.00 a S/.1,317,966.00 el importe de los ingresos financieros considerados en la evaluación del acogimiento al beneficio contemplado por la Ley de la Amazonía, ya que:

- Nuestra Empresa consideró el importe de S/.24,209,510.00 como ingresos financieros tanto en la declaración del IR del ejercicio 2010 como en su Libro Mayor.
- Tomó en cuenta dicho importe para poder determinar el porcentaje real de la actividad principal de nuestra Empresa y, por tanto, el correcto acogimiento al beneficio, no así para determinar el importe a pagar, ya que para lo último resultan aplicables las reglas establecidas por la Ley del IR.

En segundo lugar, incluye dentro del rubro otros ingresos no gravados el importe correspondiente a dividendos percibidos por nuestra Empresa en el ejercicio 2010 (S/.93,071,442.23) ya que el artículo 4 de la Ley de la Amazonía no excluye dicho concepto del conjunto de ingresos a ser considerados para la determinación del beneficio.

En ambos casos sostiene que califican como ingresos gravados con el IR, al tratarse de ingresos provenientes de terceros establecidos por dicha Ley, tal como lo contempla el artículo 1 de la Ley del IR.

Basada en lo anterior, concluye lo siguiente<sup>1</sup>:

*"(...) el contribuyente por incumplimiento del requisito de actividad principal señalado en el artículo 4 del Reglamento de la Ley de la Amazonía, se le desconoce el beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta, siendo aplicable para el año 2010 dado que de acuerdo al último párrafo de la norma señalada los ingresos anuales generados por la actividad de cultivo de palma aceitera son inferiores en más del 10% del porcentaje establecido que es 80% del total de los ingresos netos; por lo que, de acuerdo al artículo 6 del Reglamento de la Ley de la Amazonía debe realizar el pago de regularización con la tasa general vigente a nivel nacional".*

**2 NUESTROS ARGUMENTOS**

Lo señalado por la SUNAT no es correcto por lo siguiente:

- Desconoce el alcance correcto de los requisitos para acceder al beneficio contemplado por el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley de la Amazonía y con ello contraviene el objetivo y los principios de base constitucional que sustentaron su aprobación.
- Interpreta incorrectamente la naturaleza tributaria de las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio.
- Considera erróneamente a los dividendos percibidos para el cálculo del porcentaje que representa la actividad principal (cultivo de palma de espino), pese a que una interpretación correcta del numeral 11.2 del artículo 11 de la Ley de la Amazonía y la Ley del IR, conlleva su exclusión.

Por tanto, deben ser dejadas sin efectos la Resolución de Determinación No.182-003-0000139 y la Resolución de Multa No.182-002-0000294.

**2.1 ALCANCE CORRECTO DEL REQUISITO DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL**

**2.1.1 DISPOSICIONES NORMATIVAS**

Mediante la Ley No.27037, publicada el 30 de diciembre de 1998, el Congreso de la República aprobó la Ley de la Amazonía con el objeto de promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y promoción de la inversión privada.

Para tal efecto, la Ley contempla diversos beneficios tributarios como mecanismos para la atracción de la inversión, según la denominación del Capítulo III de la referida Ley. Entre ellos, el establecido en el numeral 12.3 del artículo 12 que a la letra dispone:

**"Artículo 12.- Impuesto a la Renta**

12.3 Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exonerados del Impuesto a la Renta.

<sup>1</sup> Anexo No.01 al Resultado del Requerimiento No.1822120000065.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo son Yuca, Soya, Arracacha, Uncucha, Urena, Palmito, Pijuayo Palmito, Pijuayo, Aguaje, Anona, Caimito, Carambola, Cocona, Guanábano, Guayabo, Marañón, Pomarosa, Taperibá, Tangerina, Toronja, Zapote, Camu Camu, Uña de Gato, Achioté, Caucho, Piña, Ajonjolí, Castaña, Yute y Barbasco.

En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la producción agrícola. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto del Impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2.

Por Decreto Supremo se podrá ampliar la relación de dichos bienes." (El subrayado es nuestro).

Para cumplir con el acogimiento al referido beneficio, toda empresa debe cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 11 de la indicada Ley. Dicho artículo, según el texto modificado por el Decreto Legislativo No.1035, publicado el 25 de junio de 2008, establece lo siguiente:

**"Artículo 11.- Alcance de Actividades y Requisitos**

11.1 Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 12 y el Numeral 13.2 del Artículo 13 de la presente Ley, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona.

Para el caso de las actividades manufactureras a que se refiere el párrafo anterior, los productos primarios podrán ser producidos o no en la Amazonía.

11.2 Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades." (El subrayado es nuestro).

Por su parte, el artículo 4 del Reglamento establece lo siguiente:

**"Artículo 4.- ACTIVIDAD PRINCIPAL**

Para efecto de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo anterior [actividad agropecuaria y producción agrícola], se tomará en cuenta lo siguiente:

4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella.



4.2 Las empresas que inicien operaciones durante el transcurso del ejercicio considerarán actividad principal a aquélla que durante el primer mes de operaciones, le haya generado el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

Si en el período citado los ingresos provenientes de las actividades mencionadas en el numeral 11.1 del Artículo 11 y en el Artículo 12 de la Ley no llegaran al porcentaje señalado en el párrafo anterior, el sujeto no podrá acogerse a los beneficios establecidos en la Ley por el resto del ejercicio.

El inicio de operaciones se considerará de acuerdo a lo establecido en el Artículo 2.

4.3 Si ninguna actividad alcanzara por sí sola el porcentaje exigido en el presente artículo, se considerará cumplido el requisito de la actividad principal cuando el conjunto de las actividades que desarrolla alcance o supere el porcentaje previsto en los numerales 4.1 y 4.2, siempre que las mencionadas actividades se encuentren comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11 o en el Artículo 12 de la Ley.

4.4 Tratándose de la reorganización de empresas será de aplicación lo dispuesto en el numeral 4.2.

La calificación de actividad principal será realizada por el Sector correspondiente, en un plazo no mayor a quince (15) días contados a partir de la presentación de la solicitud de calificación por el contribuyente. Lo señalado anteriormente se efectuará sin perjuicio de la verificación posterior que pueda efectuar la SUNAT.

Si al final del ejercicio se determinara que los ingresos anuales generados por la actividad principal son inferiores en más del 10% al porcentaje exigido en este artículo, el contribuyente perderá los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta por dicho ejercicio, debiendo regularizar el pago del Impuesto con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual respectiva. Asimismo, estará obligado a rectificar y abonar el IGV dejado de pagar en el ejercicio como consecuencia de la aplicación indebida del crédito fiscal especial." (El subrayado es nuestro).

Contrariamente a lo sostenido por la Administración Tributaria, de una lectura correcta de las normas citadas fluye que no se deben incluir las ganancias que para efectos de la determinación del IR corresponden reconocerse directamente en resultados como es el caso de las diferencias de cambio o sumas recibidas por operaciones que no constituyen actividades desarrolladas en el ejercicio y que bajo ningún supuesto se encontrarán gravadas con el IR.

De esta manera, bajo una interpretación correcta de la norma y acorde con su objetivo y los valores constitucionales que subyacen al beneficio, para efectos del cálculo del ratio **SÓLO DEBEN SER INCLUIDOS AQUELLOS INGRESOS NETOS ORIGINADOS EN ACTIVIDADES PRODUCTIVAS O COMERCIALES DESARROLLADAS EN EL EJERCICIO Y QUE NECESARIAMENTE ESTARÍAN GRAVADAS CON EL IMPUESTO DE NO SER APLICABLE EL BENEFICIO.**

### 2.1.2 PARÁMETROS DE INTERPRETACIÓN

De acuerdo con la norma VIII del Código Tributario, al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Entre los referidos métodos de interpretación destacan el literal, el de la *ratio legis* y el sistemático<sup>2</sup>:

- El primero de ellos (método literal) consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de reglas lingüísticas propias del entendimiento común del lenguaje escrito en el que la norma haya sido producida, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma.
- A través del método de la *ratio legis*, el «qué quiere decir» de la norma se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto.
- Por último, el método sistemático se subdivide en el sistemático por comparación y el sistemático por ubicación. En el primer caso, el procedimiento de interpretación consiste en esclarecer el significado de la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella. En el segundo caso (método sistemático por ubicación), la interpretación debe hacerse teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto o grupo normativo en el cual se halla incorporada.

Sobre la base de los métodos de interpretación enunciados, demostramos que la posición asumida por nuestra Empresa es la correcta.

### 2.1.3 LA ACTIVIDAD PRINCIPAL SE MIDE EN FUNCIÓN AL GRUPO DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS O COMERCIALES EFECTUADAS DURANTE EL EJERCICIO

#### A. INTERPRETACIÓN LITERAL DEL REQUISITO

Conforme vimos previamente, la Ley de la Amazonía en sus distintos artículos circunscribe la aplicación del beneficio al cumplimiento del requisito de que los sujetos desarrollen ciertas actividades con carácter de principal, igualmente el artículo 11 de la Ley de la Amazonía alude a «*actividades económicas*» y luego al «*total de... actividades*»; resaltamos entonces que es el concepto «*actividades*» el que debe analizarse para determinar la procedencia del beneficio.

Si bien el reglamento cuando desarrolla los requisitos que deben cumplir los sujetos para acceder al beneficio alude a un porcentaje de ingresos netos, estos no pueden ser analizados aisladamente o en primer término, sino como una consecuencia de las actividades que desarrolla una empresa, por tanto, primero deben identificarse las actividades ejecutadas por una empresa y luego los ingresos netos derivados de ellas; de ninguna manera pueden considerarse los ingresos netos que no provienen de actividades.

Según el lenguaje común<sup>3</sup>, el vocablo «*actividades*» significa un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad. Según el mismo lenguaje común, las operaciones normalmente implican la ejecución de determinada acción

<sup>2</sup> RUBIO CORREA, Marcial. El sistema jurídico. Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2007, págs. 224 a 232.

<sup>3</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Si bien esta definición corresponde a la cuarta acepción del vocablo actividad, es la que corresponde utilizar debido a que por precisión del mismo diccionario es la definición que corresponde al plural «*actividades*».

por el sujeto o la entidad, lo cual descarta la inclusión de cualquier hecho en el que no se evidencie alguna acción por parte del sujeto/entidad, que responda a terceros o a circunstancias naturales o variables macroeconómicas.

Esta conclusión se ve reforzada luego de recurrir a la definición de «tarea», que para el lenguaje común significa obra o trabajo. Claramente, ambos conceptos también implican la ejecución de determinada acción.

Asimismo, cuando se utiliza la referencia de algo «propio», el lenguaje común lo considera como algo característico o peculiar de una persona o entidad, a lo que subyace claramente una idea de permanencia o reiteración. Esto es, excluye a todo aquello que sea excepcional o eventual, ya que no es propio de alguna persona o entidad.

Nótese asimismo que cuando la ley utiliza la palabra «actividades» para delimitar el alcance del beneficio, la compañía del verbo realizar o desarrollar, lo que confirma nuestra aseveración de que debe existir una acción, algo que se ejecuta o se lleva a cabo.

De igual forma, dado que la ley habla de actividad principal, lógicamente está suponiendo la existencia de actividades secundarias, es decir, acciones distintas a aquélla, por lo que en nuestro caso la pregunta que corresponde hacer es ¿cuáles son aquellas actividades o acciones llevadas a cabo por nuestra Empresa de naturaleza secundaria? La respuesta es obvia: Ninguna.

Por lo dicho, a partir de la definición común del término “actividades”, no se puede concluir que la diferencia de cambio se considere una actividad. Dicho concepto es la diferencia resultante de ajustar cuentas en moneda extranjera al tipo de cambio de moneda local, esto es, el efecto de la variación de un ratio financiero que evidentemente no significó la realización de alguna actividad por nuestra Empresa.

Del mismo modo, tampoco se deberían considerar los dividendos como resultado de actividades realizadas por nuestra Empresa. Adviértase que las rentas que generan las inversiones en acciones que una empresa pueda hacer se consideran renta pasiva y ello es así en el Perú y en cualquier lugar del mundo, dado que para su obtención no requiere de la realización de actividades por su perceptor, más bien quien realiza las actividades es la Empresa de la cual la nuestra tiene acciones.

Además, nuestra Empresa se dedica al cultivo de palma aceitera, no a la actividad de negociación de valores. No se trata de algo propio de nuestra Empresa, ya que no es permanente ni reiterativo.

Por último si bien originalmente se efectuó una inversión, ésta no se produjo durante los ejercicios 2009 y 2010, que constituyen según el artículo 4 del Reglamento de la Ley de la Amazonía, los periodos que se toman en cuenta para analizar el cumplimiento del requisito de la actividad principal, por lo que aun en la hipótesis negada que se considere a la adquisición de acciones de inversión como el desarrollo de una actividad, ésta no se habría llevado a cabo en los ejercicios 2009 o 2010, por lo que de manera alguna podrían considerarse dentro del cálculo de las actividades a que se refiere la ley.

Como se puede advertir, a partir de una interpretación literal de las disposiciones citadas no es posible concluir como lo hace la Administración Tributaria, que dichos

conceptos deben ser incluidos como parte del cálculo del porcentaje de la actividad principal, previsto por el artículo 4 antes señalado.

Una interpretación gramatical del contenido de la norma lleva a una conclusión distinta, esto es, **QUE ÚNICAMENTE SE DEBEN CONSIDERAR AQUELLAS OPERACIONES O TAREAS QUE IMPLIQUEN UN ACTUAR DE NUESTRA EMPRESA DURANTE LOS EJERCICIOS EN LOS QUE SE EVALÚA EL PORCENTAJE Y QUE LE SEAN PROPIAS, ESTO ES, CONSTANTES O PERMANENTES.**

**B. EL SENTIDO DEL REQUISITO EN FUNCIÓN AL OBJETIVO DEL BENEFICIO**

Una exención tributaria como la establecida por el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley de la Amazonía no es una dispensa graciable, por el contrario, responde a políticas y objetivos concretos ya que de lo contrario no podría afirmarse su constitucionalidad<sup>4</sup>.

Ello trae además como consecuencia que todos los aspectos del beneficio, principalmente, sus requisitos y efectos, deban ser acordes con los fines a los que está destinado. Como corolario, debe ser descartada toda interpretación que conlleve a algún abuso en la aplicación del beneficio y con ello una vulneración del principio de igualdad (o legalidad) al hacer uso indebido de un beneficio, cuando, al igual que las demás empresas, el contribuyente debe tributar.

Así lo reconoce la doctrina<sup>5</sup> al señalar que:

*"(...) la utilización de la interpretación lógica [de la ratio legis] brinda a los jueces una herramienta para superar la deficiente formulación o redacción de las leyes sin suplir la voluntad del legislador, caso por lo demás corriente, si se tiene en cuenta que el autor del precepto y los miembros del Congreso no son necesariamente especialistas en derecho tributario. De todos modos debería tenerse presente en la especie, la particular gravitación del principio constitucional de "reserva de ley", para no crear exenciones por vía analógica, y el principio de "generalidad", para evitar que se abran inusitadas brechas frente al deber de contribuir, obligación que debe ser atendida por todos los habitantes (...)"*

Ahora bien, los artículos 68 y 69 de la Constitución Política de 1993 establecen que el Estado está obligado a promover la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas y promueve el desarrollo sostenible de la Amazonía con una legislación adecuada.

Por su parte, el artículo 79 de la Constitución prevé que sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

En función a los objetivos contemplados por los artículos 68 y 69 de la Constitución, y en cumplimiento de los parámetros establecidos por el artículo 79

<sup>4</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de derecho financiero. Duodécima edición. Pamplona: Editorial Arazandi S.A., 2008, págs.203-204.

<sup>5</sup> CASÁS, José Oswaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. En: CASÁS, José Oswaldo (Coordinador). Interpretación económica de las normas tributarias. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004, pág.325.

de nuestra norma fundamental, el artículo 1 de la Ley de la Amazonía prevé lo siguiente:

**"Artículo 1.- Objeto de la Ley**

*La presente Ley tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y promoción de la inversión privada, tal como lo establece el artículo 1 de la misma Ley.*"

Con el objeto de cumplir con dicho fin, la referida Ley contempla los siguientes principios para la promoción de la inversión en la Amazonía:

**"Artículo 4.- Principios para la Promoción de la Inversión en la Amazonía**

*Es responsabilidad del Estado y de todos los ciudadanos, promover la inversión en la Amazonía, respetando los siguientes principios:*

*a) La conservación de la diversidad biológica de la Amazonía y de las áreas naturales protegidas por el Estado.*

*b) El desarrollo y uso sostenible, basado en el aprovechamiento racional de los recursos naturales, materiales, tecnológicos y culturales.*

*c) El respeto de la identidad, cultura y formas de organización de las comunidades campesinas y nativas."*

Es a partir de dichos objetivos y principios que deberán evaluarse los requisitos para el acogimiento al beneficio, dichos parámetros también resultan esenciales para determinar la razón de la norma.

Las «actividades» a las que hace mención el artículo 11 de la Ley de la Amazonía deben ser aquéllas que obedezcan a acciones de nuestra Empresa y que tengan la condición de propias en el sentido de constantes o permanentes, esto es, principalmente garantizar que al menos el 70% de las operación comercial y productiva (o de cultivo) de la empresa se encuentre vinculado a la Amazonía. Ello se explica por los siguientes fundamentos:

- La razón de ser del requisito es garantizar que la actividad principal represente un porcentaje mínimo del total de actividades y con ello no sólo promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía sino hacer más competitiva la inversión en la Amazonía frente a la inversión en cualquier otra zona del país.

Lo que busca el requisito (conjuntamente con el de la producción) es primero evitar que empresas que desarrollen actividades similares a las garantizadas por la Ley de la Amazonía o, principalmente, operaciones en que de no ser aplicable el beneficio, necesariamente se encontrarían gravadas con el IR, se vean beneficiadas con el no pago del impuesto sobre el íntegro de su renta neta por el sólo hecho de tener un mínimo de sus operaciones en la Amazonía. Considerar aplicable el beneficio en un supuesto con tales características implica, como señalamos anteriormente, vulnerar tanto los principios de reserva de ley como generalidad (igualdad).

En el presente caso, claramente nuestra Empresa no realiza operaciones similares al cultivo de palma aceitera (con diferente gravamen) y en el caso de la diferencia en cambio y dividendos, claramente nos encontramos frente

a supuestos que no responden a acciones de nuestra Empresa sino a la variación de un ratio (diferencia de cambio) y ante a un resultado eventual de una inversión que no se produjo en los ejercicios que deben ser tomados en cuenta para el cálculo del porcentaje de la actividad principal; concepto (dividendos) que bajo ningún supuesto resulta gravado para nuestra Empresa.

- En el caso de los dividendos no sólo es importante el hecho que responden a inversiones que no se produjeron en los ejercicios que según el artículo 4 del Reglamento de la Ley de la Amazonía deben considerarse para determinación del IR, sino que resulta determinante que no responde a una acción/operación de nuestra Empresa, al tener el carácter de rentas pasivas.

Como se puede advertir, las rentas pasivas tienen la característica de no responder a ningún trabajo o negocio de la persona o entidad. Como resulta evidente, nuestra Empresa se dedica al cultivo de palma aceitera y si bien tiene inversiones, los beneficios que éstas generan tienen la condición de rentas pasivas que no responden a la actividad y que en cualquier caso no se encuentran gravadas con el IR.

En efecto, el artículo 24-B de la Ley de IR dispone que "las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no las computarán para la determinación de su renta neta imponible. Además es de resaltar que las personas jurídicas en las cuales nuestra Empresa principalmente mantiene inversiones también están acogidas al beneficio de la Ley de Amazonía.

Así, la posición de la Administración Tributaria carece de sustento debido a que lo correcto es sostener que las simples variaciones monetarias y conceptos eventuales no gravados con el IR y que no responden a actuaciones que dependen de la entidad deben formar parte del universo considerado para la aplicación de la fórmula.

## **2.2 SÓLO DEBEN SER CONSIDERADAS OPERACIONES CUYOS RESULTADOS SE INCLUYAN DENTRO DE LOS INGRESOS NETOS Y QUE EFECTIVAMENTE RESULTEN GRAVADAS CON EL IR**

Si bien consideramos que una interpretación correcta de la ley nos permite arribar a la conclusión expuesta en el punto anterior, a continuación demostramos que aun en el supuesto negado que se sostuviese que independientemente de las actividades que desarrolle una empresa lo que importa es considerar los ingresos netos que obtiene, nuestra Empresa cumple con los requisitos exigidos por la norma.

### **A. NECESIDAD DE UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA**

El inciso 4.1 del Reglamento de la Ley de la Amazonía establece que se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

Sin embargo, la mencionada norma no define el concepto de ingresos netos, motivo por el cual corresponde recurrir a la regulación del IR, en aplicación de la

quinta disposición final y transitoria del Reglamento de la Ley de la Amazonía que establece lo siguiente:

**"Quinta.- Aplicación supletoria de normas**

*En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo."*

Es así que para poder definir qué se entiende por ingreso neto es necesario recurrir a la Ley del IR.

Esto resulta ser una manifestación clara del antes mencionado método sistemático que es el de mayor uso en derecho tributario. Así la doctrina<sup>6</sup> ha señalado que:

*"Más fecundo es el **método sistemático** debido principalmente a dos razones: la existencia de varios ordenamientos tributarios y la repetición de situaciones ante el gravamen paralelo de determinados fenómenos económicos (renta, elementos patrimoniales concretos, etc.). Ambos motivos aconsejan en caso de duda la contemplación de otras normas distintas de la que se interpreta pero que regulan fenómenos económicos y jurídicos similares. Parece claro que la contemplación y análisis de las normas en su conjunto no debe limitarse a las tributarias, sino a la totalidad de los grupos normativos. Es necesario recordar que las normas tributarias se aplican en numerosos casos a conceptos, situaciones, sujetos, institutos, etc., que pasan a formar parte de la tributación como elemento propio o como límite."*

En la Ley del IR existen dos disposiciones en las que se encuentra regulado el concepto de ingreso neto: los artículos 20 y 85.

El artículo 20 de la Ley del IR vigente en el ejercicio 2010 señala lo siguiente:

**"Artículo 20.-** La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

*Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.*

*Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.*

*El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.*

*Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda." (El subrayado es nuestro).*

Por su parte, el artículo 85 de la Ley del IR establece que los pagos a cuenta mensuales del impuesto se determinarán sobre la base de aplicar a los **ingresos netos** obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del

<sup>6</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. Obra citada, pág.201

impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio y, en el caso de aquellos contribuyentes que inicien sus actividades, los pagos a cuenta se efectuarán aplicando la cuota del 2% de los ingresos netos obtenidos en cada mes.

Adicional a ello, dicho artículo establece que se consideran como ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Como puede observarse, de la lectura completa del artículo 20 de la Ley del IR puede concluirse que para la determinación de la renta bruta la ley sigue el siguiente esquema:

Ingresos Brutos
- Devoluciones, bonificaciones, descuentos
Ingresos Netos
- Costo Computable
Renta Bruta = conjunto de ingresos afectos

Es evidente que si la Ley del IR ha establecido que la renta bruta es el conjunto de ingresos afectos al impuesto y que la misma se obtiene luego de restarle a los ingresos netos el costo computable, el concepto de ingreso para la ley del IR se refiere únicamente a los ingresos afectos o aquellos que califican como renta gravada con el impuesto, en línea con lo que el artículo 85 de la Ley del IR ha establecido.

De lo contrario, si entendiéramos "ingreso" en su concepción amplia –de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española dicho término importa un "caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas"–, todo beneficio económico obtenido por la empresa, gravado o no gravado, se computaría como parte de los ingresos netos, los cuales al restarle el costo computable generarían la renta bruta y ello no es así.

Como puede observarse, considerar el término ingreso en su concepción amplia implica una desnaturalización de la norma, puesto que implicaría que dentro de la renta bruta –la cual comprende aquellos conceptos afectos al impuesto– se incluirían conceptos que no necesariamente se encuentran gravados con el impuesto.

Es en concordancia con lo anterior, que el artículo 85 señala expresamente que para efectos de los pagos a cuenta del impuesto el ingreso neto se refiere únicamente a los ingresos de tercera categoría gravados con el impuesto; ello en la medida que resultaría absurdo realizar un anticipo del impuesto a la renta sobre un concepto que no se encuentra en última instancia gravado con el impuesto.

Así, con mayor razón, si para la determinación de los pagos a cuenta se ha establecido que los ingresos netos son aquellos ingresos gravables, debe entenderse que para efectos de la Ley del IR al utilizar el término ingreso se está refiriendo únicamente a aquellos ingresos gravados con el impuesto.

Si bien, para efecto de la Ley No.27037 no existe una posición expresa por parte de SUNAT respecto de qué se debe entender por ingreso neto, es pertinente resaltar que a través del Informe No.069-2011/SUNAT12B000 se ha analizado la definición de «ingresos netos» para la aplicación de los beneficios establecidos en



la Ley No.27360<sup>7</sup> - Ley de Promoción al Sector Agrario. En dicho informe la SUNAT indica lo siguiente:

*"De lo concluido en el informe citado, se desprende que el integro de los ingresos netos que obtienen los contribuyentes debe ser computado como correspondiente a las actividades comprendidas o no dentro de la Ley No.27360, sea que provengan directa o indirectamente de tales actividades. Para este propósito, se deberá verificar la procedencia de cada ingreso a fin de determinar su vinculación con uno de los dos grupos de actividades.*

*Esta afirmación se corrobora con lo dispuesto en el artículo 6° del Reglamento de la Ley N.° 27360, según el cual los beneficios tributarios se aplican al conjunto de las actividades de los contribuyentes, siendo por tanto coherente considerar todos los ingresos que obtengan los beneficiarios de dicha Ley.*

*Adicionalmente, cabe mencionar que en el Informe N.° 187-2005-SUNAT/2B0000 se ha señalado que "a efecto de determinar la calidad de beneficiario de un sujeto, se debe considerar la proyección del total de ingresos netos anuales del sujeto, debiendo entenderse que tales ingresos corresponden a los de tercera categoría", pues, tal como se indica en la nota a pie de página 10 del mismo documento, "si una persona califica como beneficiario de la Ley [N.° 27360] , por ejemplo la aplicación de la tasa reducida del Impuesto a la Renta, se realizará respecto de la totalidad de las rentas de tercera categoría que dicha persona genere". (El subrayado es nuestro).*

Como puede observarse, el informe ha señalado expresamente que para efecto de la determinación del universo de ingresos sobre cuya base se determinará el porcentaje de las actividades cubiertas por el beneficio, se deberán considerar los ingresos netos que estarían gravados con el IR. Con ello se descartaría la posibilidad de incluir dentro de dicho alcance a los dividendos percibidos ya que éstos califican como rentas no gravadas para las empresas.

**B. EL SENTIDO DEL REQUISITO EN FUNCIÓN A LOS OBJETIVOS DEL BENEFICIO**

Los «ingresos netos» sobre los que hace mención el reglamento deben ser los que resultarían gravados con el IR. Ello se explica por las siguientes razones:

- Conforme indicamos anteriormente, la razón de ser del requisito es garantizar que la actividad principal represente un porcentaje mínimo del total de actividades y con ello no sólo promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía sino hacer más competitiva la inversión en la Amazonía frente a la inversión en cualquier otra zona del país.

Una vez superado el 80% (o 70%), la exoneración es aplicada a todos los conceptos que forman parte de la renta neta, es decir a todos aquellos que resultarían gravables. De ahí que no importaría considerar los resultados provenientes de hechos u operaciones que no generarían una renta gravada con el impuesto ya que en cualquier caso no resultarían gravados.

<sup>7</sup> La cual contiene la misma fórmula de determinación de actividad principal únicamente con la diferencia que esta es determinada de manera inversa. Si en la Ley 27037 se determina que para acceder al régimen la actividad principal de cultivo en la Amazonía debe generar el 80% de los ingresos netos, para la Ley 27360 se establece que para el acogimiento al régimen las actividades de la empresa no vinculadas al cultivo no deben exceder del 20% de los ingresos netos.

La pregunta que se debe contestar entonces es si por la misma operación el contribuyente tendría que tributar en caso efectuara sus operaciones (por ejemplo, cultivo) fuera de la zona beneficiada por la Ley de la Amazonía.

Si la respuesta es afirmativa, los desembolsos obtenidos por dicha operación o actividad deben ser incluidos en el denominador de la fórmula.

Por el contrario, si la respuesta es negativa, no corresponde incluir el monto ya que no escondería un aprovechamiento indebido de un beneficio tributario, puesto que indistintamente, la operación o hecho nunca estaría gravado con el impuesto. La ubicación de la inversión no importaría. Una persona jurídica ubicada en Tacna, Lima, o Iquitos nunca tributará por los dividendos que perciba.

- Nos encontramos ante un beneficio con carácter de exoneración, que supone que las operaciones se encuentran gravadas y simplemente consiste en el no pago del tributo.

Así, la posición de la Administración Tributaria carece de sustento debido a que lo correcto es sostener que ni los conceptos no gravados con el IR de tercera categoría ni las simples variaciones monetarias no deben formar parte del universo considerado para la aplicación de la fórmula.

Considerando lo anterior, corresponde concluir lo siguiente:

- Las «actividades» son las que implican acciones voluntarias propias (no eventuales) que se realicen en los periodos materia de análisis según el artículo 4 del reglamento de la Ley de la Amazonía. Por tanto, ni los dividendos ni las diferencias de cambio deben computarse para el cálculo de la «actividad principal».
- Al aludir la norma a «ingresos netos» generados por las «actividades» deben entenderse aquellos conceptos que según las normas del IR se encuentran gravados con el IR.
- Dado que la norma refiere a ingresos netos, se excluyen los conceptos que no sean propios de las operaciones de nuestra Empresa, y que respondan sólo a ajustes contables y otras fluctuaciones.

### 2.3 LA DIFERENCIAS DE CAMBIO COMO UN RESULTADO NO COMO UN INGRESO

En el Anexo No.01 al Resultado del Requerimiento No.1822120000065, la Administración Tributaria señala lo siguiente:

*"(...) la Ley del Impuesto a la Renta no señala que se debe realizar el procedimiento de netear las ganancias con las pérdidas por diferencia de cambio para poder determinar el importe de ingresos netos; asimismo, cabe precisar que se está considerando en los Ingresos Financieros el importe total consignado en su Declaración Jurada Anual del impuesto a la renta lo cual es igual a lo consignado en su Libro Mayor, importe considerado dentro del campo de los Ingresos Netos para poder determinar el porcentaje real de la actividad principal de la empresa, verificando el correcto acogimiento al beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta de acuerdo a la Ley de la Amazonía, mas no para determinar un importe a pagar, dado que para poder determinar el importe total a pagar se debe seguir los procedimientos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta."*

Esta afirmación carece de sustento por lo siguiente:

### 2.3.1 NATURALEZA DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Sin perjuicio que como hemos explicado las diferencias de cambio no constituyen una actividad, en reiteradas ocasiones durante el procedimiento de fiscalización, hemos sostenido que en cualquier caso no correspondía considerar el íntegro de los ingresos financieros ya que debían excluirse o descontarse las pérdidas por diferencia de cambio, en aplicación del criterio de observancia obligatoria establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal No.02760-5-2006.

Claramente, el monto que considera la SUNAT como «Ingresos financieros» no se condice con la naturaleza de dicho concepto. Tanto contable como tributariamente el tratamiento es de un resultado y su presentación debe seguir dicho tratamiento. Considerar los S/.24,209,510.00 para el cálculo del ratio que permite determinar la actividad principal es, por tanto, arbitrario.

Al respecto, el artículo 61 de la Ley del IR establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

En el Acta de Reunión de Sala Plena No.2006-14 que sustenta dicha resolución, el Tribunal Fiscal, sobre la base de lo establecido por la Resolución N° 006-84-EFC/94.10, que aprueba el Plan Contable General Revisado, define a las diferencias de cambio como la ganancia o pérdida originada por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera, y que en aplicación de la NIC 1, las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio se presentan a su importe neto.

El Tribunal Fiscal agrega lo siguiente:

*"En virtud al carácter de "resultado" que el primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta le atribuye a las diferencias de cambio, se tiene que las ganancias por diferencia de cambio comportan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera." (El subrayado es nuestro).*

Luego, señala:

*"La imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61° de la ley".*

No cabe efectuar por tanto observación alguna al «neteo» efectuado por nuestra Empresa.

Es importante, además, destacar como lo ha efectuado el Tribunal Fiscal, que la diferencia de cambio responde a la teoría del consumo más incremento patrimonial del concepto de renta.

Según la doctrina<sup>8</sup>, reiteradamente citada por SUNAT y el Tribunal Fiscal, existen tres criterios sobre del concepto de renta: la renta producto, el flujo de riqueza y el consumo más incremento patrimonial. De acuerdo a la estructura del IR peruano, el concepto «ingresos netos» se adecua a las teorías de renta producto y flujo de riqueza mientras que cuando hablamos de resultados que se sustentan en la teoría del consumo más incremento patrimonial, resulta correcto excluirlas dentro del rubro «ingresos netos».

### 2.3.2 CORRESPONDÍA AJUSTAR LOS INGRESOS FINANCIEROS

Contrariamente a lo sostenido por la Administración Tributaria para efectos del cálculo del porcentaje no correspondía incluir el importe considerado como ingresos financieros (S/.24,209,510.00).

Según los papeles de trabajo presentados durante fiscalización, si bien nuestra Empresa consideró dicho importe como ingresos financieros originalmente, de acuerdo con las reglas de determinación del IR, aplicables a para el cálculo del porcentaje contemplado por el artículo 4 de la Ley del IR, tal como hemos señalado en párrafos anteriores, los ingresos por diferencia de cambio debían ser excluidos y neteados, ya que de lo contrario se distorsionarían las reglas de determinación del IR.

En cuanto a que dicho monto se deriva del Libro Mayor de nuestra Empresa, conviene precisar que de acuerdo a las normas contables citadas por el Tribunal Fiscal en la Resolución No.02760-5-2006, los resultados por diferencias de cambio se presentan contablemente de forma neta, por lo que el tratamiento efectuado por nuestra Empresa es correcto.

Finalmente, no es correcto que la Administración Tributaria sólo se limite a señalar que el importe se recogió como ingresos financieros, ello se explica por dos razones:

- Mediante declaración jurada del IR de 2010 presentada a través del Formulario PDT 668 No.750508731, excluimos dicho monto.
- La Administración Tributaria no puede rechazar la declaración presentada. Es más, para analizar la aplicación de un beneficio depende que se cumplan los supuestos establecidos en la ley respectiva, no de la declaración que se hubiera presentado. Esto fue destacado por el Tribunal Fiscal en la Resolución No.00673-3-2011.

### 2.3.3 ¿NORMA ESPECIAL VS. NORMA GENERAL?

No es correcta la distinción efectuada por la SUNAT entre la determinación del beneficio y las reglas de determinación del IR.

Tal como demostramos en puntos anteriores, en virtud a una interpretación sistemática e inclusive por remisión expresa, deben ser considerados los

<sup>8</sup> GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Manual de impuesto a la renta. Documento CIET, págs.15-23.

conceptos propios que forman parte de la determinación del IR. De ahí que la lectura de los requisitos debe resultar acorde con la normativa del IR.

Ello se explica, principalmente, debido a que el beneficio tiene el carácter de una exoneración del Impuesto, lo cual supone considerar los conceptos que sirven para determinar el IR, entre ellos, los «ingresos netos».

Finalmente, resulta ilógico incluir de forma ficticia «Ingresos» que deben ser presentados de forma neta tanto contablemente como tributariamente.

**2.4 LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS**

En el Anexo No.01 al Resultado del Requerimiento No.1822120000065, la Administración Tributaria señala lo siguiente:

*"(...) en el reglamento de la Ley de la Amazonía al referirse a Ingresos Netos, no hace ninguna distinción, excepción ni pone límite respecto a los tipos de ingresos que se debe considerar para calcular si se está cumpliendo con tal requisito de la "actividad principal" y poder determinar el correcto acogimiento al beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta" (El subrayado es nuestro).*

Esta afirmación contraviene no sólo la regulación del IR como demostramos en el punto 2.1, sino además la propia relación de complementariedad o correctamente el reconocimiento del reglamento hacia las normas generales que regulan el tributo materia de beneficio.

De ahí que si el reglamento hace alusión al término «ingresos netos», la consecuencia necesaria será sólo incluir aquellos conceptos que resultarían gravados con el impuesto, conforme al tratamiento general del IR.

Por tanto, el límite o parámetro se encuentra en la Ley del IR según la cual, como vimos en el punto 2.1, no debe incluir a los conceptos no gravados como parte del rubro «ingresos netos».

**2.5 INTERPRETACIÓN ERRÓNEA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DEL IR**

En el Anexo No.01 al Resultado del Requerimiento No.1822120000065, la Administración Tributaria señala lo siguiente:

*"(...) es del caso señalar que en el inciso c) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, señal que el impuesto a la Renta grava "Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley", dentro de este artículo se consideran los ingresos provenientes por diferencia de cambio y los ingresos por dividendos" (El subrayado es nuestro).*

Independientemente de que los conceptos cuestionados tengan o no la naturaleza de ingresos provenientes de terceros, no deben ser considerados dentro de la definición de ingresos netos ya que la diferencia de cambio es un resultado que forma parte de la renta neta mientras que los dividendos se encuentran inafectos para las personas jurídicas.

Por tanto, corresponde que la Administración Tributaria deje sin efecto la Resolución de Determinación impugnada.

**2.6 CUESTIONAMIENTO A LA COMPLEMENTARIEDAD DEL REGLAMENTO (NORMA ILEGAL)**

Sin perjuicio de lo señalado en los puntos anteriores, consideramos que al condicionar la determinación de la actividad principal a los ingresos netos, el Reglamento de la Ley de la Amazonía está vulnerando la relación de complementariedad establecida por la citada Ley.

El artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Por su parte, el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota.

Las referidas normas contemplan el denominado principio de reserva de Ley, principio que tiene un doble carácter, en primer lugar representa un límite a la regulación del tributo por el legislador y, luego, significa una garantía a favor de todo contribuyente<sup>9</sup>.

En aplicación de dicho principio, la Ley de creación de un impuesto (o decreto legislativo en caso de delegación) debe recoger todos y cada uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia:

- 1) El aspecto material: constituido por los hechos económicos o jurídicos a los que se dirige el tributo.
- 2) El aspecto personal: comprende a los sujetos que forman parte de la relación jurídico tributaria. Tanto el acreedor como el deudor tributario -y, en este último caso, quién calificará como contribuyente- tienen que estar especificados en la ley.
- 3) El aspecto temporal: consiste en señalar cuándo va a nacer la obligación tributaria.
- 4) El aspecto espacial: la ley debe precisar el ámbito territorial de aplicación del tributo.
- 5) El aspecto cuantitativo o mensurable: consiste en cuantificar la riqueza sobre la cual se va a aplicar la alícuota del tributo, es decir establecer la base imponible del tributo, expresándose a través del señalamiento de las reglas a aplicar para establecer la base para el cálculo del tributo.

En cuanto al aspecto mensurable, la doctrina<sup>10</sup> destaca que la "**Base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del quantum debeatur**". (El resaltado es nuestro).

<sup>9</sup> En la Sentencia recaída en el Expediente No.2689-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional destacó este doble carácter de los principios tributarios. Expresamente señaló "La imposición de determinados límites que prevé la Constitución [al Poder Tributario] permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas".

<sup>10</sup> ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p.126.

En el presente caso a los criterios mensurables para calificar la aplicación del beneficio debe aplicarse el mismo razonamiento, por lo que debían estar contenidos en la Ley de la Amazonía o debía existir una remisión de complementariedad válida al Reglamento.

Ello no significa que dicho principio sea de carácter absoluto y que no admita la existencia de remisiones para una regulación coordinada entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo.

En efecto, el Tribunal Constitucional en diversas sentencias reconoce la existencia de una Reserva de Ley horizontal relativa (la cual responde a cuáles son los aspectos que necesariamente deben estar contenidos en la norma con rango de ley) y una Reserva de Ley vertical (que responde al grado de concreción que debe tener determinado el aspecto por la norma con rango de ley), siendo posible en ambos casos un determinado nivel de colaboración por el Poder Ejecutivo. Con ello es posible que existan remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, sin embargo ésta deberá sujetarse a parámetros determinados establecidos en la norma con rango de Ley<sup>11</sup>.

Sin embargo, el grado de colaboración debe sujetarse a los parámetros establecidos en la Ley de la Amazonía. Ésta en su artículo 11 si bien remite al reglamento la determinación de los alcances de los requisitos del beneficio, no asocia el término actividades a los «ingresos netos» y, menos aún, a los «ingresos netos» en general como sostiene la Administración Tributaria. Por tanto, existe una vulneración del principio de reserva de Ley.

En conclusión, el porcentaje determinado por la Administración Tributaria (41%) carece de sustento por cuanto no responde a una aplicación correcta del numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley de la Amazonía y el artículo 4 de su Reglamento.

Por lo expuesto, las observaciones de la SUNAT deben ser dejadas sin efecto.

## 2.7 RESOLUCIÓN DE MULTA

La Resolución de Multa No.182-002-0000294 ha sido emitida por incurrir supuestamente en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y está vinculada a los reparos que sustenta la Resolución de Determinación materia del presente recurso de reclamación, por lo que solicitamos sea dejada sin efecto sobre la base de los argumentos desarrollados en los puntos precedentes.

### **POR TANTO:**

Solicitamos a usted, se sirva admitir a trámite el presente recurso de reclamación, y en su oportunidad, dejar sin efecto la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 y la Resolución de Multa No.182-002-0000294, por los fundamentos desarrollados en el presente escrito.

**PRIMER OTROSI:** Por la presente autorizamos a los señores:

<sup>11</sup> Según lo establecido por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expediente No.042-2004-AI/TC y 2762-2002-AA/TC, la reserva de Ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos por la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando se regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota, será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

- Gustavo Garay Malpartida, identificado con DNI No.41329711
- Lourdes Rocío Chau Quispe identificada con DNI No. 09380713
- Raúl Coya Orozco identificado con DNI No. 44144404
- Fiorella Carolina Chú Huamán, identificada con DNI No. 45716895

Para que en forma individual o conjunta puedan revisar el expediente, solicitar copia de documentación y en general cualquier acto ante la Administración Tributaria vinculado con la tramitación del presente procedimiento.

**TERCER OTROSÍ:** Adjuntamos copia de la siguiente documentación:

- Hoja de Información Sumaria.
- Copia del documento donde constan los poderes de nuestro representante legal.
- Copia simple del documento de identidad de nuestro representante legal.
- Copia simple de la Resolución de Determinación No.182-003-0000139 y de la Resolución de Multa No.182-002-0000294.

Uchiza, 24 de mayo de 2012





SUNAT

Oficina Zonal San Martín

Resolución de Oficina Zonal

N° 185-014-0000304/SUNAT

Atencion: Juan Carlos h. 29-8-12 [Signature]

Por Formoneo [Signature]

Tarapoto, 30 de julio del 2012.

Visto; el Expediente de Reclamación N° 1850340000605 del 26 de mayo del 2012, seguido por PALMAS DEL ESPINO S.A., identificada con Registro Único de Contribuyentes N° 20104121374, con domicilio fiscal Palmawasi S/N - Apartado 2209, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín, representada por Ronald Mario Campbell García, contra los siguientes valores:

Resolución de Determinación:

Table with 7 columns: Número, Código, Período, Monto, Int. Cap., Interés, Total. Row 1: 1820030000139, 3081, 2010-13, 11,097,223.00, 0.00, 1,708,972.00, 12,806,195.00

3081: Impuesto a la Renta - Regularización - Personas Jurídicas.

Resolución de Multa:

Table with 7 columns: Número, Código, Período, Monto, Int. Cap., Interés, Total. Row 1: 1820020000294, 6091, 2010-13, 5,548,612.00, 0.00, 854,486.00, 6,403,098.00

6091: Declarar cifras o datos falsos - Infracción del Artículo 178° numeral 1 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Los fundamentos y conclusiones del Informe adjunto N° 805 -2012-SUNAT/2Q0400 del 30 de julio del 2012, de la División de Reclamos de la Intendencia Regional Loreto; y, en uso de las facultades conferidas por el Decreto Legislativo N° 501 - Ley General de la SUNAT, el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM - Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT y las Resoluciones de Superintendencia N° 190-2002/SUNAT, 174-2007/SUNAT y 110-2011/SUNAT.

SE RESUELVE:

Artículo Único.- Declárese INFUNDADA la reclamación interpuesta por PALMAS DEL ESPINO S.A. mediante Expediente N° 1850340000605 del 26 de mayo del 2012; en consecuencia, prosígase con la cobranza de la deuda tributaria reclamada, actualizada según el siguiente detalle (actualización al 30.07.2012):

Table with 7 columns: Número, Código, Período, Monto, Int. Cap., Interés, Total. Row 1: 1820030000139, 3081, 2010-13, 11,097,223.00, 0.00, 2,157,300.00, 13,254,523.00

Table with 7 columns: Número, Código, Período, Monto, Int. Cap., Interés, Total. Row 1: 1820020000294, 6091, 2010-13, 5,548,612.00, 0.00, 1,078,650.00, 6,627,262.00

Regístrese, notifíquese con copia del Informe a la interesada y archívese.

Amparo Milagritos Gamarra Huerta

OTF/mlmm La presente resolución no agota la vía administrativa y surtirá efectos al día siguiente al de su notificación. Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de quince (15) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de su notificación, para lo cual deberá cumplir con los requisitos establecidos por el Artículo 146° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, en nuestras oficinas ubicadas en Jirón San Pablo de la Cruz N° 160, distrito de Tarapoto, provincia de San Martín, departamento de San Martín, así como en Jirón Alonso de Alvarado N° 967, distrito de Moyobamba, provincia de Moyobamba, departamento de San Martín



[Handwritten mark]

INFORME N° 805-2012-SUNAT/2Q0400

1. REFERENCIAS:

- 1.1. Número de Expediente : 1850340000605 del 26 de mayo del 2012.
- 1.2. Contribuyente : PALMAS DEL ESPINO S.A.
- 1.3. R.U.C. : 20104121974.
- 1.4. Domicilio Fiscal : Palmawasi S/N – Apartado 2209, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín.
- 1.5. Representante Legz.l : Ronald Mario Campbell García.
- 1.6. Valores Reclamados :

Resolución de Determinación:

Número	Código	Período	Monto	Int. Cap.	Interés	Total
1820030000139	3081	2010-13	11,097,223.00	0.00	1,708,972.00	12,806,195.00

3081: Impuesto a la Renta – Regularización – Personas Jurídicas.

Resolución de Multa:

Número	Código	Período	Monto	Int. Cap.	Interés	Total
1820020000294	6091	2010-13	5,548,612.00	0.00	854,486.00	6,403,098.00

6091: Declarar cifras o datos falsos – Infracción del Artículo 178° numeral 1 del Código Tributario.

2. FUNDAMENTOS DEL RECURSO:

PALMAS DEL ESPINO S.A., interpone reclamación contra los valores de la referencia y señala que mediante los Requerimientos N° 1822120000031 y 1822120000065 la Administración Tributaria le desconoció la aplicación de la exoneración establecida en el Artículo 12° numeral 12.3) de la Ley 27037- Ley de Amazonía y le aplicó la tasa del 30%, debido a que la actividad principal desarrollada durante el ejercicio 2010 fue inferior al porcentaje mínimo (80%) contemplado por el Artículo 4° del Reglamento de la referida Ley. De esta manera, con el resultado del Requerimiento N° 1822120000065, la Administración calculó que su actividad de cultivo de palma aceitera representa un 41%, cuando la recurrente lo calcula con un 88%.

En consecuencia, las observaciones formuladas por la Administración Tributaria están dirigidas en primer lugar respecto a que no procede netear las ganancias por diferencia de cambio y con ello disminuir el monto consignado en el rubro Ingresos Financieros y en segundo lugar respecto a considerar dentro del rubro Otros Ingresos No Gravados el importe correspondiente a los dividendos percibidos por la empresa.

Ante esto, señala la recurrente que a partir de una interpretación correcta de la Ley de Amazonía y su Reglamento sólo deben incluirse aquellos ingresos netos originados en actividades productivas o comerciales desarrolladas en el ejercicio y que necesariamente estarían gravadas con el impuesto de no ser aplicable el beneficio, por lo que no debería considerarse las ganancias por diferencia de cambio y los dividendos percibidos.

A su vez, señala que conforme a una interpretación literal, en la Ley de Amazonía se hace mención a las "actividades económicas" y si bien en el Reglamento se hace alusión a un porcentaje de los "ingresos netos", estos no deben ser analizados aisladamente, sino como consecuencia de las actividades que desarrolla una empresa identificándose así primero las actividades ejecutadas por una empresa y luego los ingresos netos derivados de ellas. De esta forma, teniendo en cuenta que una actividad implica un conjunto de operaciones propias de una entidad que implican la ejecución de una determinada acción, no puede concluirse que la diferencia de cambio se considere una actividad, ya que es el resultado de ajustar cuentas en moneda extranjera al tipo de cambio de moneda local. En ese mismo sentido, tampoco sería correcto considerar a los dividendos como resultado de actividades realizadas por la empresa y dado que se trata de una renta pasiva no es necesario realizar alguna actividad para su obtención y también señala que la inversión inicial no se produjo en el ejercicio 2010. Asimismo, sostiene que la actividad propia de la empresa es el cultivo de palma aceitera y no la negociación de



8

EXPEDIENTE N° : 185034000605 del 26 de mayo del 2012  
CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

valores. En consecuencia, sólo deben considerarse aquellas operaciones que impliquen un actuar de la empresa durante el ejercicio en el cual se evalúa el porcentaje y que le sean propias, esto es, constantes o permanentes.

Por otro lado, considera que teniendo en cuenta el *objetivo del beneficio*, la razón del requisito es evitar que empresas que desarrollen actividades en las que de no ser aplicable el beneficio y que deberían gravarse con el Impuesto a la Renta, se vean beneficiadas con el no pago del impuesto sobre el íntegro de su renta neta por el sólo hecho de tener un mínimo de operaciones en la Amazonía. De esta forma, lo correcto sería sostener que las simples variaciones monetarias y conceptos eventuales no gravados con el Impuesto a la Renta y que no responden a actuaciones que dependen de la empresa no deban formar parte de la fórmula.

Continuando con una *interpretación sistemática*, la recurrente señala que dado que el Reglamento de la Ley de Amazonía no define los ingresos netos, corresponde aplicar supletoriamente las normas generales de cada tributo (Quinta Disposición Final y Transitoria) y así tenemos que el Artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los pagos a cuenta mensuales se determina sobre los ingresos netos obtenidos en el mes, y los considera como el total de ingresos gravables de tercera categoría devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar. Es así que, para la Ley del Impuesto a la Renta el concepto de ingreso se refiere únicamente a los ingresos afectos o aquellos que califican como renta gravada con el impuesto. A su vez, cita los Informes N° 069-2011-SUNAT/2B0000 y 187-2005-SUNAT/2B0000 donde se determina que los ingresos netos para la Ley de Promoción al Sector Agrario corresponden a los de tercera categoría incluyendo aquellos gravados, por lo que quedaría descartado considerar a los dividendos ya que son rentas no gravadas para las empresas.

Por otro lado, señala que en virtud de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 las ganancias por diferencia de cambio implican compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación de la moneda y en caso exista un incremento patrimonial se reconocerá como renta neta del ejercicio y de ser un valor negativo corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio; por lo que no cabe efectuar observación en cuanto al *neteo*.

Respecto al monto de los Ingresos Financieros, si bien la empresa consideró el mismo importe originalmente, los ingresos por diferencia de cambio debían ser excluidos y neteados ya que de lo contrario se distorsionaría las reglas de determinación del Impuesto a la Renta; y en cuanto a su consignación en el Libro Mayor es correcta ya que según las normas contables -citadas por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 -deben ser expresadas contablemente. Asimismo, en cuanto al argumento de la SUNAT de considerarlos ingresos provenientes de terceros, la contribuyente sostiene que ello no es correcto ya que la diferencia de cambio es un resultado que forma parte de la renta neta mientras que los dividendos se encuentran inafectos para las personas jurídicas.

Asimismo, señala que la Ley de Amazonía debía contener los criterios mensurables para calificar la aplicación del beneficio o en tal caso una remisión de complementariedad válida al Reglamento, y dado que en la Ley hace referencia a actividades y el Reglamento a ingresos netos sin asociarlo, se estaría vulnerando así el principio de reserva de Ley.

Finalmente, mediante escrito ampliatorio de fecha 06 de junio del 2012 (Expediente N° 000-TI0076-2012-301047-7; fs.380-424), agrega que las inversiones relacionadas con los dividendos no se produjeron durante los ejercicios 2009 y 2010, que constituyen según el Artículo 4° del Reglamento de la Ley de la Amazonía, los períodos que se toman en cuenta para analizar el cumplimiento del requisito, sino que se produjeron al constituirse Industrias del Espino S.A en 1992 y con el aumento de capitales y aportes directos en 1997 y 2008. Por lo que, considera que aún así se considerara la adquisición de acciones de inversión como el desarrollo de una actividad, no se ha efectuado en el 2009 o 2010 por lo que no debería considerarse para el cómputo de la actividad principal.

En consecuencia, por todos estos argumentos esgrimidos por la contribuyente solicita se revoque la resolución de determinación y la resolución de multa impugnadas.



Handwritten signature or mark.

EXPEDIENTE N° : 185034000605 del 26 de mayo del 2012  
CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

3. ANÁLISIS Y BASE LEGAL:

Revisados los autos, se aprecia que la controversia radica en determinar si los valores reclamados han sido emitidos con arreglo a ley.

3.1 Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 (código 3081):

En este caso, se aprecia que, mediante Carta N° 110181079920-01-SUNAT (fs.311) notificada a la recurrente el 07 de setiembre del 2011, la Administración Tributaria le comunicó el inicio de un procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias a cargo de la recurrente de los meses comprendidos entre enero y diciembre del 2010, solicitándole mediante Requerimiento N° 1821110000197 notificado el 07 de setiembre del 2011 (fs.291 y 312) y Requerimiento N° 1822110000350 notificado el 06 de octubre del 2011 (fs.294-296), diversa documentación tributaria y contable. De esta manera, con fecha 10 de octubre del 2011 cumplió con presentar la documentación solicitada por ambos requerimientos tal como consta en los Resultados de dichos Requerimientos (fs.292 y 297); y es así que mediante Requerimiento N° 1822120000031 notificado el 18 de enero del 2012 (fs.299-301), se le comunica que se ha determinado que la actividad principal del cultivo de la palma aceitera asciende a un 28%, por lo que para efectos de acogerse al beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta en aplicación del Artículo 12° numeral 12,3) de la Ley 27037- Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía se le solicitó sustentar con documentación original el adecuado acogimiento a dicho beneficio.

De esta manera, la contribuyente presentó su descargo mediante escrito de fecha 31 de enero del 2012 (Expediente N° 000-TI0076-2012-057274-7; fs.242-248) y mediante el Resultado de dicho Requerimiento (fs.302-305) se tiene que la contribuyente señala que para determinar los ingresos netos se han considerado las partidas de Ingresos Financieros Gravados, Otros Ingresos Gravados y Otros Ingresos no Gravados, cuyos datos se han tomado de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2010, sin considerar que existen partidas y estimaciones contables que no deben ser tomados en cuenta para la determinación del total de ingresos netos del ejercicio 2010. Asimismo, señala que por error se han sumado los ingresos brutos de dichas partidas cuando debieron ajustarse con sus gastos correspondientes y tomarse en cuenta sólo el monto neto de las mismas, como el caso de la diferencia de cambio, cuya ganancia debía netearse con las pérdidas. A su vez, indica que dentro del rubro Otros Ingresos No Gravados está incluido el ajuste contable de las inversiones (variación de participación patrimonial), así como los dividendos percibidos, por lo que dicha casilla no debería ser tomada en cuenta para determinar los ingresos netos. Incluso, en esta casilla debía agregarse la reexpresión de los activos biológicos así como el valor de las canastas navideñas, el mismo que fue consignado por error en el rubro Ingresos Financieros. En consecuencia, quedaría el siguiente resultado:



Ventas Netas	(casilla 461):	S/. 87,712,818.00
Ingresos Financieros Gravados	(casilla 473):	S/. 6,372,886.00 *
Otros Ingresos Gravados	(casilla 475):	S/. 3,797,128.00
Otros Ingresos No Gravados	(casilla 476):	S/. 226,984,884.00
* Monto incluye la diferencia por tipo de cambio neta de S/.1,317,886.00		

De esta manera, la contribuyente señala que sus ingresos netos estarían constituidos por la sumatoria de las casillas 461, 473 y 475, teniendo así un total de S/.97,882,832.00, y teniendo en cuenta que su actividad principal corresponde al total de S/. 87,712,818.00, ésta representa el 90.83% del total de sus ingresos netos.

8

Así pues, ante la información brindada por la contribuyente la Administración Tributaria determinó que del rubro Otros Ingresos Gravados se ha deducido el importe de S/.49,592,377.18 correspondiente a Ingresos Extraordinarios; y del rubro Otros Ingresos No Gravados se dedujo el monto de S/. 75,493,898.00 correspondiente a las cuentas de Valor de Participación Patrimonial. Sin embargo, no se realizaron modificaciones adicionales por lo que el total de ingresos netos ascendía a S/.215,396,138.72 y las ventas netas a S/.87,515,533.00 el mismo que representa el 41% del total de sus ingresos netos. En consecuencia, se le desconoce el beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta al incumplir el requisito de la actividad principal señalado en el Artículo 4° del Reglamento de la Ley de Amazonía, ya que la misma se define cuando representa por lo menos el 80% del total de los ingresos netos. De esta manera, se le aplica la tasa del 30% para el Impuesto a la Renta y se le comunica este

EXPEDIENTE N° : 1850340000605 del 26 de mayo del 2012  
CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

resultado mediante Requerimiento N° 1822120000065 notificado el 17 de febrero del 2010 (fs. 396-397), otorgándole un plazo para que presente sus descargos respectivos.

Es así que, con fecha 27 de febrero del 2012 la contribuyente presenta un escrito (Expediente N° 000-TI0076-2012-106402-4; fs.249-290) mediante el cual señala que debe adicionarse al rubro Ventas Netas el monto de S/.197,284.00 llegando a un total de S/. 87,712,818.00 ya que no consideró los ingresos por venta de materiales. También, respecto al rubro de Ingresos Financieros, sostiene que se debe *netear* las ganancias por diferencias de cambio y las pérdidas por el mismo concepto, en aplicación a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, que señala que las ganancias por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para determinar los pagos a cuenta, por lo que dicho rubro debe ascender a S/.1,317,966.00. A su vez, respecto al rubro Otros Ingresos No Gravados indica que están conformados por la sumatoria de dividendos pagados por la recurrente (S/.93,071,442.23) y por intereses de préstamo (S/.6,605,241.00), sin embargo el monto correspondiente a los dividendos no debería considerarse puesto que no se trata de ingresos que provienen del desarrollo de alguna actividad por parte de la empresa; sino que le corresponden en su calidad de accionista y por ello no se ha generado como un ingreso para efecto del cálculo del porcentaje de ingresos anuales que deben provenir del desarrollo de la actividad agraria. En conclusión, tomando en cuenta estos montos indica que su actividad principal conforma más del 80% del total de los ingresos netos.

De los descargos presentados por la recurrente, la Administración Tributaria ha señalado en su Informe N° 361-2012-2Q2002/SUNAT (Orden de Fiscalización N° 110181079920) del 13 de marzo del 2012 lo siguiente:

- ✓ La Ley del Impuesto a la Renta no señala que se debe realizar el *neteo* de las ganancias con las pérdidas por diferencia de cambio para poder determinar los ingresos netos;
- ✓ El monto de los Ingresos Financieros corresponden al importe total consignado en su Declaración Jurada Anual del impuesto a la renta que coincide a su vez con su Libro Mayor, importe que permite determinar los ingresos netos para determinar el porcentaje real de la actividad principal y no para determinar un importe a pagar, lo cual se rige por la Ley del Impuesto a la Renta.
- ✓ El Artículo 4° del Reglamento de la Ley de la Amazonía al referirse a ingresos netos no hace distinción ni excepción alguna respecto a los tipos de ingresos que deben considerarse para calcular si se cumple con el requisito de actividad principal.
- ✓ Los ingresos provenientes por diferencia de cambio e ingresos por dividendos corresponden a "Otros ingresos que provengan de terceros establecidos por esta ley" según el Artículo 1° inciso c) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
- ✓ Se adicionó el importe de S/.197,284.40 al rubro Ventas Netas, tal como lo indicó la contribuyente.

Por lo tanto, se tiene la siguiente información:

Rubros	DJ Anual PDT 668 N° 760341418	% de Ingreso	Montos adicionados	Montos no considerados	Ingresos Anuales eg. Ley de Amazonía	% de Ingreso Real
Ventas Netas	87,515,533.00	26	197,204.40		87,712,817.40	41
Ingresos Financieros	24,209,510.00	7			24,209,510.00	11
Otros Ingresos Gravados	63,586,790.00	16		(49,592,377.18)	3,994,412.82	2
Otros Ingresos No Gravados	175,170,581.00	51		(75,403,698.10)	99,479,398.50	48
<b>INGRESOS NETOS TOTALES</b>	<b>340,482,414.00</b>			<b>(125,006,275.28)</b>	<b>215,396,138.72</b>	

En conclusión, se tiene que al no haberse considerado las observaciones de la recurrente respecto al *neteo* de las ganancias por diferencia de cambio en los Ingresos Financieros y sobre los dividendos considerados en Otros Ingresos No Gravados, el porcentaje determinado de la actividad de cultivo de palma aceitera en relación al total de ingresos netos asciende al 41%, es decir inferior en más del 10% del porcentaje establecido que es el 80% del total de los ingresos netos; en consecuencia se ha incumplido el requisito de la actividad principal (Artículo 4° del Reglamento de Ley de Amazonía) por lo que se desconoce el beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta, y corresponde en aplicación del Artículo 6° del citado



EXPEDIENTE N° : 1050340000606 del 26 de mayo del 2012  
CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

reglamento, realizar el pago de regularización con la tasa general vigente a nivel nacional (30%).

Al respecto, debemos tener en cuenta lo dispuesto por la Ley N° 27037- Ley de la Amazonía en su Artículo 12° numeral 12.3) donde señala que "Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta.". A su vez, el Artículo 4° numeral 4.1) del Reglamento de la Ley de la Amazonía aprobado mediante Decreto Supremo N° 103-99-EF define qué se debe entender por actividad principal de una empresa a efectos de gozar del beneficio "(...)aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% o más de sus ingresos netos totales", incluyendo dentro de tal porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de bienes producidos por la empresa realizada directamente por ella.

Por otro lado, el Artículo 6° del citado Reglamento establece las causales de pérdida de los beneficios tributarios y en su inciso b) señala que una de ellas es por el incumplimiento del requisito de la actividad principal del Artículo 4° y también señala en su último párrafo que: "Producida la pérdida el contribuyente deberá efectuar los pagos a cuenta no vencidos del impuesto a la Renta de acuerdo con las normas del régimen general de dicho impuesto. El pago de regularización se calculará con la tasa general vigente a nivel nacional (...)."

De esta manera procederemos a realizar el análisis respectivo para determinar si los valores impugnados fueron emitidos correctamente.

3.1.1. Ganancia por diferencia de cambio (rubro Ingresos Financieros)

Respecto a este punto la recurrente sostiene que se debe *netear* las ganancias por diferencias de cambio y las pérdidas por el mismo concepto, y que las ganancias por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para determinar los pagos a cuenta, por lo que dicho rubro debe disminuir a S/1,317,966.00.

En ese sentido, debemos tener en cuenta lo señalado por el Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000 del 16 de mayo del 2012 en el sentido de que si bien el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición de "ingresos netos", el Artículo 20° de dicha norma dispone que el ingreso neto resultante de la enajenación de bienes se establece deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza. Asimismo, indica que el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 503-3-97 ha señalado que los ingresos netos desde el punto de vista económico, contable y tributario, son aquellos ingresos menos los descuentos, bonificaciones, devoluciones y similares conceptos que respondan a costumbres de la plaza. De esta manera, el referido informe concluye con esta definición de ingresos netos: "son aquellos obtenidos por la empresa con ocasión del desarrollo de su actividad, menos los descuentos, bonificaciones, devoluciones y similares conceptos, propios de la plaza".

A su vez, el Informe mencionado en el párrafo anterior, establece que el Artículo 60° del mismo TUO dispone que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta. Sin embargo, si bien la diferencia de cambio puede guardar vinculación con la realización de operaciones por parte del contribuyente, no son ingresos y esto se debe a que "tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto al valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones de la empresa; de allí que el resultado correspondiente a la diferencia de cambio tiene una naturaleza distinta, al resultado de la operación con la cual se encuentra vinculada dicha diferencia". Asimismo, en el pie de página 5, señala que contablemente la ganancia por diferencia de cambio está incluida en el rubro "Ingresos Financieros" según el Plan Contable General Empresarial, no obstante ello no implica que las ganancias por diferencia de cambio tengan la naturaleza de ingresos.

Asimismo, debemos tener en cuenta lo estipulado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2000 de observancia obligatoria donde se establece que las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos



Handwritten signature or mark.

EXPEDIENTE N° : 1850340000605 del 26 de mayo del 2012  
CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

a cuenta del Impuesto a la Renta. Esto se da debido a que dicha ganancia constituye un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del Artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, incluso las Normas Internacionales de Contabilidad no consideran a la diferencia de cambio como ingresos ya que la naturaleza de la diferencia de cambio responde a la de un ajuste por efecto de la variación de valor de la moneda en el tiempo, por lo que su resultado no puede cuantificarse al momento de celebrar una operación. En consecuencia, al poseer una naturaleza diferente al ingreso y al no ser determinable, la ganancia por diferencia de cambio no constituye un ingreso.

Ante esto, la contribuyente señala que se debe *netear* las ganancias por diferencias de cambio y las pérdidas por el mismo concepto, y así se debe precisar que dicho neteo en el rubro de ingresos financieros no está contemplado en la Ley del Impuesto a la Renta y que si bien la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 establece que las ganancias por diferencia de cambio implican compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación de la moneda y en caso exista un incremento patrimonial se reconocerá como renta neta del ejercicio y de ser un valor negativo corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, ello implica que dicha compensación se efectúa después de deducir los gastos de los ingresos con la finalidad de determinar si se ha generado una ganancia o una pérdida para así determinar una renta neta imponible, lo cual no quiere decir que se deba realizar dicha compensación al momento de determinar los ingresos.

Sin embargo, a pesar de no ampararse el argumento de la contribuyente referido al *neteo* de las ganancias por diferencia de cambio, el monto bruto de los ingresos correspondientes a este concepto incluidos en el Rubro Ingresos Financieros no deben ser considerados como ingresos a efectos de determinar el porcentaje para la actividad principal, teniendo en cuenta lo establecido por el Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000 y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 y 01003-4-2008 en el sentido de no considerar a este concepto como ingresos netos. En consecuencia, del monto de ingresos netos considerados para efectos de determinar el porcentaje de la actividad principal debe descontarse la suma ascendente a S/22,932,092.00<sup>2</sup> correspondiente a la ganancia por diferencia de cambio.

3.1.2. Dividendos y Otros Ingresos no Gravados

Respecto a este punto cabe señalar que el Artículo 4° numeral 4.1) del Reglamento de la Ley de la Amazonía al momento de definir a la actividad principal hace alusión a los ingresos netos totales, sin hacer distinción alguna si son gravados o no gravados. En ese sentido, tenemos a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 503-3-97 la cual señala que para efectos de determinar el monto de la multa del Artículo 183° del TUO del Código Tributario, cuando hace referencia a los ingresos netos, se entiende como el ingreso total resultante menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares, teniendo en cuenta que ni el mencionado artículo ni la Resolución de Superintendencia N° 050-95-SUNAT hacen la distinción que se deba aplicar sólo sobre los ingresos gravados con el tributo sobre el cual se requiere la información.

En esa misma línea, tenemos a la definición de ingresos netos establecida en el Artículo 180° del citado TUO vinculado a las sanciones y señala que se conforman por:

"b) IN: Total de Ventas Netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. Para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción,

<sup>1</sup> En ese mismo sentido tenemos a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01003-4-2008 del 25 de enero del 2008: "(...) y que el considerando 37 de la NIC 1: Presentación de Estados Financieros prescribe que las ganancias o pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares se presenten a su importe neto tales como ganancias o pérdidas por diferencia de cambio".

Asimismo tenemos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2301-2-2010 del 03 de marzo del 2010: "Las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resultan de las operaciones aludidas en el inciso d) del Artículo 61° de la LIR, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputables al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la Renta Neta.

Ingresos Financieros Total =	Ingresos Financieros	S/	82,969.00
	Préstamos de Afiliadas	S/	1,194,282.00
	Varios	S/	68.00
	Ganancias por Diferencia de Cambio	S/	22,832,092.00



EXPEDIENTE N° : 1850340000605 del 26 de mayo del 2012  
 CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

*según corresponda, en las que se consignen los conceptos de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta."*

En consecuencia, no cabe hacer distinciones en la norma cuando la misma no lo ha hecho; y en ese caso si el Reglamento de Ley de la Amazonía no ha definido qué debe entenderse por ingresos netos debe recurrirse a las definiciones expuestas en los Informes de la Administración Tributaria ya mencionados; y asimismo, de acuerdo a una Interpretación sistemática, en aplicación de la Quinta Disposición Final y Transitoria del referido Reglamento corresponde aplicar las normas generales de cada tributo. Es así que se aplicará lo dispuesto en el Código Tributario, el mismo que define a los ingresos netos como aquellos ingresos gravables y no gravables, sin embargo vamos a analizar si los conceptos incluidos dentro de los ingresos no gravados realmente corresponden a la definición de ingresos netos.

Para esto debemos determinar si los dividendos constituyen ingresos netos, y así pues es preciso considerar el concepto establecido por el Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000 en el sentido de considerar a los ingresos netos como aquellos obtenidos por la empresa con ocasión del desarrollo de su actividad. Si bien los dividendos son obtenidos producto de una inversión de acciones y no corresponden directamente- en este caso- a la actividad de cultivo de palma aceitera, no por ello dejan de ser ingresos puesto que se generan en consecuencia del desarrollo de las actividades de la empresa. Incluso en dicho informe se señala que la diferencia de cambio puede guardar vinculación con la realización de operaciones, es decir no se descarta que pueda existir un nexo, pero no se considera como ingresos debido a otros argumentos. Es así que, el referido informe señala que, la diferencia de cambio tiene como origen la fluctuación del valor de la moneda, por lo que posee una naturaleza distinta al resultado de la operación con la cual se vincula dicha diferencia. Es decir, posee una naturaleza diferente a la de los dividendos<sup>3</sup>, ya que el origen de estos no depende de una fluctuación variable de la moneda sino es el resultado de una inversión en su calidad de accionista que depende de los estados financieros preparados al cierre de un período determinado, siempre que se obtenga alguna utilidad, según lo establece el Artículo 40° de la Ley General de Sociedad, por ende tiene una relación directa entre la actividad y su resultado.

Asimismo, debemos tener en cuenta lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 de observancia obligatoria en la cual se hace referencia a los ingresos netos a efectos del cálculo del pago a cuenta establecido en el Artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y en ese sentido concluye que, debe entenderse a los ingresos netos como aquellos:

- "a) Ingresos devengados en cada mes, es decir ingresos mensuales sobre los cuales se tiene derecho a obtenerlos, es decir una acreencia sobre ellos.  
 b) Netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza, es decir neto de aquello que responde a costumbres del mercado, propio de operaciones que realizan las empresas con terceros y por las cuales obtienen un ingreso gravable"*

A su vez, la referida Resolución señala que la diferencia de cambio, se trata de un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del Artículo 85° de la citada Ley, y agrega que las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC no la consideran como ingreso entendido como provenientes de la venta de productos, prestación de servicios, el uso por terceros de los activos de las empresas que generen intereses, regalías y dividendos, entre otros y cuyo monto pueda ser usualmente determinado por un acuerdo entre la empresa y el comprador o usuario. De esta manera, podemos ver que, en primer lugar los dividendos no son producto de un ajuste contable, ni dependen de una fluctuación de la moneda, sino que son utilidades que los accionistas reciben como forma de pago determinado por los estados financieros del cierre de un período; en segundo lugar incluso según las NIC, los dividendos están considerados como ingresos y finalmente se requiere que para ser ingreso neto el importe pueda ser determinable y no como la diferencia de cambio cuya cuantificación recién se hace al día del pago, situación diferente a la de los dividendos ya que sí se puede establecer el margen de

<sup>3</sup> Informe N° 254-2010-SUNAT/2B0000 del 04 de diciembre del 2009.

<sup>4</sup> Así pues, de acuerdo con el análisis efectuado en el presente informe, el resultado correspondiente a la diferencia de cambio tiene una naturaleza distinta al resultado de la operación con la cual se encuentra vinculada dicha diferencia.



EXPEDIENTE N° : 1850340000605 del 26 de mayo del 2012  
CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

utilidad independientemente de la fecha del pago, por lo que sí resulta un concepto determinable.<sup>4</sup>

Por otro lado, el considerar las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas es una solución técnica dirigida a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial, situación diferente a los dividendos que no necesitan corregir ninguna situación, sino que por el contrario sí se consideran como ingresos pero no están gravados en aplicación del Artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta cuando la distribución de utilidades se efectúe a favor de personas jurídicas, como ocurre en el presente caso. Finalmente, debemos tener en cuenta que los dividendos califican como renta de tercera categoría según lo dispuesto por el Artículo 3° de la citada Ley referido a los ingresos provenientes de terceros y, también según el Artículo 1° inciso g) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que define a la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a aquella obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y en donde existe el consentimiento. En consecuencia, los dividendos son ingresos provenientes de terceros ya que cumplen con los requisitos establecidos, por lo que son renta pero se trata de un concepto exonerado para este caso.

En cuanto al argumento de la contribuyente referido a que las inversiones relacionadas con los dividendos no se produjeron durante los ejercicios 2009 y 2010, cabe precisar que los dividendos siguen la regla de lo devengado y así teniendo en cuenta lo establecido por la NIC 18 podemos ver que los dividendos se reconocen como ingresos "cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista". A su vez, el Artículo 89° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, la obligación de retener -en caso se esté obligado- nace con la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando los dividendos se pongan a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero, es decir en ninguna parte se establece que se devengan y por ende se reconozcan cuando se produjeron las inversiones iniciales, por lo que este argumento de la contribuyente carece de asidero.

De esta manera, corresponde considerar como ingresos netos a los conceptos no gravados incluyendo a los dividendos, por lo que resulta correcto computarlos a efectos de determinar el porcentaje de la actividad principal.

En consecuencia, los porcentajes de los ingresos quedarían de la siguiente manera, descontándose aquellos referidos a las diferencias de cambio, verificándose así que el porcentaje correspondiente a las ventas netas del cultivo de palma aceitera asciende al 45.57%, aún muy por debajo del 60% establecido por el Reglamento de la Ley de la Amazonía; razón por la cual cabe confirmar la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 por cuanto su emisión ha sido conforme a ley.

Rubros	Ingresos Anuales eg. Ley de Amazonía	% de Ingreso Real
Ventas Netas	87,712,817.40	45.57
Ingresos Financieros <sup>5</sup>	1,277,419	0.66
Otros Ingresos Gravados	3,984,412.82	2.08
Otros Ingresos No Gravados	98,479,398.50	51.69
<b>INGRESOS NETOS TOTALES</b>	<b>182,484,047.72</b>	<b>100</b>

3.2 Resolución de Multa N° 182-002-0000294 (código 6091):

<sup>4</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006:

"Como quiera que el concepto de ingreso neto comporta la de un ingreso devengado cuyo importe pueda ser indeterminable, ello no ocurre con la diferencia de cambio cuya cuantificación no puede ser medida desde que nace la operación en moneda extranjera sino hasta la fecha de su pago, ni tampoco puede saberse cómo afectará el tipo de cambio cuando se tenga saldos de pasivo o activo en moneda extranjera sino hasta que se reexpresa en moneda nacional al final del ejercicio, sólo así se podrá conocer si la diferencia tuvo un efecto de ganancia o pérdida en el ejercicio en los términos a los que se refiere expresamente el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta"

Ingresos Financieros	S/	82,969.00
Préstamos de Aliadas	S/	1,104,382.00
Varios	S/	68.00
		1,277,419.00

EXPEDIENTE N° : 1850340000605 del 25 de mayo del 2012  
CONTRIBUYENTE : PALMAS DEL ESPINO S.A.

Como se aprecia, este valor fue emitido por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el Artículo 178° numeral 1) del Código Tributario, consistente en declarar cifras o datos falsos y ya que ello se sustenta en las acotaciones del Impuesto a la Renta realizadas por la Administración Tributaria a través de las Resolución de Determinación N° 182-003-0000139, la cual está siendo confirmada por esta instancia, por lo tanto, este valor debe seguir la misma suerte y mantenerse.

**4. CONCLUSIONES:**

Por lo expuesto, opino que se declare **INFUNDADA** la reclamación interpuesta por **PALMAS DEL ESPINO S.A.**, mediante Expediente N° 1850340000605 del 26 de mayo del 2012; en consecuencia, debe proseguirse con el cobro de la deuda tributaria impugnada, actualizada conforme se detalla a continuación (actualización al 30.07.2012):

Resolución de Determinación:

Número	Código	Período	Monto	Int. Cap.	Interés	Total
1820030000139	3081	2010-13	11,097,223.00	0.00	2,157,300.00	13,254,523.00

Resolución de Multa:

Número	Código	Período	Monto	Int. Cap.	Interés	Total
1820020000294	6091	2010-13	5,548,612.00	0.00	1,078,650.00	6,627,262.00

En tal sentido, se formula el proyecto de Resolución de Oficina Zonal correspondiente.

Iquitos, 30 de julio del 2012.



*M. Lucero Melgar Maraza*

MARIANELLA LUCERO MELGAR MARAZA  
Asesor Informante  
Reg.7800

OTF/mlmm

Sumilla: RECURSO DE APELACIÓN

**SEÑORES**

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Oficina Zonal San Martín**

**PALMAS DEL ESPINO S.A.** (en adelante "nuestra Empresa"), identificada con Registro Único de Contribuyentes No. 20104121374, con domicilio fiscal en el Caserío Palmawasi, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín, debidamente representada por Ronald Mario Campbell Garcia, identificado con DNI N° 08261955, a ustedes atentamente decimos:

Con fecha 29 de agosto de 2012, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante "SUNAT" o "Administración Tributaria") notificó a nuestra Empresa la Resolución de Intendencia No. 185-014-0000304/SUNAT de 30 de julio de 2012, que declaró **INFUNDADA** la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 y la Resolución de Multa No. 182-002-0000294, emitidas por el Impuesto a la Renta de 2007 y la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

La Administración Tributaria confirma el reparo por concepto de "*Desconocimiento del acogimiento al beneficio de la exoneración al Impuesto a la Renta de acuerdo a la Ley de Promoción a la Inversión en la Amazonía*".

No encontrando arreglado a Ley lo resuelto por la Administración Tributaria, dentro del plazo legal establecido por el artículo 146 del Código Tributario, interponemos **RECURSO DE APELACIÓN** contra la referida resolución de intendencia, al **carecer de sustento la totalidad de los argumentos de la SUNAT.** Para ello nos basamos, además de los argumentos contemplados en nuestra reclamación, en los siguientes argumentos de hecho y derecho:

**APLICACIÓN DE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**1 ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La Administración Tributaria en la apelada, acepta que la diferencia en cambio debe ser excluida para efectos del cálculo de la exoneración del Impuesto a la Renta establecida por el numeral 12.3 de la Ley No. 27037, sin embargo desconoce la exclusión de los dividendos, razón por la cual concluye que la actividad principal desarrollada por nuestra Empresa durante dicho ejercicio fue inferior al porcentaje mínimo (70%), exigido por el artículo 4 del Reglamento de la referida Ley y como consecuencia de ello, aplica la alícuota de 30% sobre la renta neta del ejercicio 2010.

De conformidad con el Resultado del Requerimiento No.1822120000065 y la Resolución de Oficina Zonal impugnada, la Administración Tributaria determina que el porcentaje que representó la actividad principal efectuada por nuestra Empresa (cultivo de palma aceitera), considerando los ingresos anuales, ascendió únicamente al 45,57%. Basada en ello, desconoce el porcentaje de 88% determinado por nuestra Empresa. El detalle de la determinación de la SUNAT es el siguiente:

**Gráfico No. 1 Detalle de las observaciones de la SUNAT**

Rubros	Monto considerado por nuestra Empresa (S/.)	% de Ingreso	Monto considerado por SUNAT (S/.)	% de Ingreso	Montos reconocidos RI	% de Ingreso
Ventas netas	87,712,818.00	0.8821	87,712,817.40	0.4072	87,712,817.40	0.4557
Ingresos financieros	1,317,966.00	0.0133	24,209,510.00	0.1124	1,277,419.00	0.0066
Otros ingresos gravados	3,797,128.00	0.0382	3,994,412.82	0.0185	3,994,412.82	0.0208
Otros ingresos no gravados	6,605,241.00	0.0664	99,479,398.50	0.4618	99,479,398.50	0.5169
Ingresos netos totales	99,433,153.00	1.0000	215,396,138.72	1.0000	192,464,047.72	1.0000

La Administración Tributaria sostiene en primer lugar que pese a que no ampara el argumento de nuestra Empresa relativo al *neteo* de las ganancias por diferencia de cambio y las pérdidas por el mismo concepto, es necesario excluir el monto bruto de las diferencia de cambio (S/. 22'932,092) en aplicación del Informe No. 045-2012-SUNAT/4B0000 y las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 02760-5-2006 y 01003-4-2008 ya que dicho concepto no tiene calidad de ingreso neto.

De otro lado, la SUNAT incluye a los dividendos percibidos por nuestra Empresa para el cálculo de la determinación de la actividad principal ya que considera que estos conceptos tienen el carácter de ingresos netos según el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley de la Amazonía y el numeral 4.1 del artículo 4 de su Reglamento, basada en los siguientes motivos:

- El reglamento de la Ley de la Amazonía al definir a la actividad principal hace alusión a los ingresos netos totales sin distinguir entre los ingresos gravados y no gravados. Por lo que, se debe aplicar lo dispuesto en el Código Tributario, el mismo que define a los ingresos netos como aquellos ingresos gravables y no gravables.
- Según el Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000 los ingresos netos son aquellos ingresos obtenidos por la empresa con ocasión del desarrollo de su actividad. Así, si bien los dividendos son obtenidos producto de una inversión de acciones y no corresponden directamente a la actividad de cultivo de palma aceitera, no dejan de ser ingresos puesto que se generan como consecuencia del desarrollo de las actividades de la empresa.
- La naturaleza de los dividendos es diferente a la de la diferencia de cambio. El origen de los dividendos no depende de una fluctuación variable de la moneda sino es el resultado de una inversión en su calidad de accionista que depende de los estados financieros preparados al cierre de un periodo determinado, y por ende tiene una relación directa entre la actividad y el resultado.
- Las normas contables incluyen expresamente a los dividendos como un ingreso. Para la Ley del IR los dividendos sí califican como ingresos pero no están gravados en aplicación del artículo 73°-A.
- Los dividendos son ingresos provenientes de terceros, por lo que son renta pero exonerada.

Sobre la base de lo anterior, la SUNAT concluye lo siguiente<sup>1</sup>:

*"De esta manera, corresponde considerar como ingresos netos a los conceptos no gravados incluyendo los dividendos, por lo que resulta correcto computarlos a efectos de determinar el porcentaje de la actividad principal.*

*En consecuencia, los porcentajes de los ingresos quedarían de la siguiente manera, descontándose aquellos referidos a las diferencias de cambio, verificándose así que el porcentaje correspondiente a las ventas netas del cultivo de palma aceitera asciende al 45,57%, aún muy por debajo del 80% establecido por el Reglamento de la Ley de la Amazonía."*

<sup>1</sup> Anexo No.01 al Resultado del Requerimiento No.1822120000065.

## 2 NUESTROS ARGUMENTOS

Lo señalado por la SUNAT no es correcto por lo siguiente:

- Considera erróneamente a los dividendos percibidos para el cálculo del porcentaje que representa la actividad principal (cultivo de palma aceitera), pese a que una interpretación correcta del numeral 11.2 del artículo 11 de la Ley de la Amazonía y la Ley del IR, conlleva su exclusión.
- Los dividendos califican como rentas inafectas para el Impuesto a la Renta motivo por el cual deben ser excluidas.
- Desconoce el alcance correcto de los requisitos para acceder al beneficio contemplado por el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley de la Amazonía y con ello contraviene el objetivo y los principios de base constitucional que sustentaron la aprobación del referido beneficio.
- Presenta errores tanto en la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 como en la resolución impugnada, que deben ser excluidos de la determinación del porcentaje.

Por tanto, solicitamos al Tribunal Fiscal que considere que el porcentaje de nuestra actividad principal es de 88,21% revoque la apelada y deje sin efecto la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 y la Resolución de Multa No. 182-002-0000294.

### 2.1 ALCANCES DE LA APLICACIÓN DEL BENEFICIO OTORGADO POR LA LEY DE AMAZONÍA

Mediante la Ley No. 27037, publicada el 30 de diciembre de 1998, el Congreso de la República aprobó la Ley de la Amazonía con el objeto de promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y promoción de la inversión privada.

Para tal efecto, la Ley contempla diversos beneficios tributarios como mecanismos para la atracción de la inversión, según la denominación del Capítulo III de la referida Ley. Entre ellos, el establecido en el numeral 12.3 del artículo 12 que a la letra dispone:

**"Artículo 12.- Impuesto a la Renta**

12.3 Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como

cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exonerados del Impuesto a la Renta.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo son Yuca, Soya, Arracacha, Uncucha, Urena, Palmito, Pijuayo Palmito, Pijuayo, Aguaje, Anona, Caimito, Carambola, Cocona, Guanábano, Guayabo, Marañón, Pomarosa, Taperibá, Tangerina, Toronja, Zapote, Camu Camu, Uña de Gato, Achiote, Caucho, Piña, Ajonjolí, Castaña, Yute y Barbasco.

En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la producción agrícola. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto del Impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2.

Por Decreto Supremo se podrá ampliar la relación de dichos bienes." (El subrayado es nuestro).

Para acceder al referido beneficio, toda empresa debe cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 11 de la indicada Ley. Dicho artículo, según el texto modificado por el Decreto Legislativo No. 1035, publicado el 25 de junio de 2008, establece lo siguiente:

**"Artículo 11.- Alcance de Actividades y Requisitos**

11.1 Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 12 y el Numeral 13.2 del Artículo 13 de la presente Ley, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona.

Para el caso de las actividades manufactureras a que se refiere el párrafo anterior, los productos primarios podrán ser producidos o no en la Amazonía.

11.2 Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades." (El subrayado es nuestro).

Por su parte, el artículo 4 del Reglamento establece lo siguiente:

**"Artículo 4.- ACTIVIDAD PRINCIPAL**

Para efecto de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo anterior [actividad agropecuaria y producción agrícola], se tomará en cuenta lo siguiente.

4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella.

4.2 Las empresas que inicien operaciones durante el transcurso del ejercicio considerarán actividad principal a aquella que durante el primer mes de operaciones, le haya generado el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

7 Si en el período citado los ingresos provenientes de las actividades mencionadas en el numeral 11.1 del Artículo 11 y en el Artículo 12 de la Ley no llegaran al porcentaje señalado en el párrafo anterior, el sujeto no podrá acogerse a los beneficios establecidos en la Ley por el resto del ejercicio.

El inicio de operaciones se considerará de acuerdo a lo establecido en el Artículo 2.

4.3 Si ninguna actividad alcanzara por sí sola el porcentaje exigido en el presente artículo, se considerará cumplido el requisito de la actividad principal cuando el conjunto de las actividades que desarrolla alcance o supere el porcentaje previsto en los numerales 4.1 y 4.2, siempre que las mencionadas actividades se encuentren comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11 o en el Artículo 12 de la Ley.

4.4 Tratándose de la reorganización de empresas será de aplicación lo dispuesto en el numeral 4.2.

La calificación de actividad principal será realizada por el Sector correspondiente, en un plazo no mayor a quince (15) días contados a partir de la presentación de la solicitud de calificación por el contribuyente. Lo señalado anteriormente se efectuará sin perjuicio de la verificación posterior que pueda efectuar la SUNAT.

Si al final del ejercicio se determinara que los ingresos anuales generados por la actividad principal son inferiores en más del 10% al porcentaje exigido en este artículo, el contribuyente perderá los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta por dicho ejercicio, debiendo regularizar el pago del Impuesto con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual respectiva. Asimismo, estará obligado a rectificar y abonar el IGV dejado de pagar en el ejercicio como consecuencia de la aplicación indebida del crédito fiscal especial.” (El subrayado es nuestro)

De una lectura correcta de las normas citadas fluye que no se deben incluir las sumas recibidas por operaciones que no constituyen actividades desarrolladas en el ejercicio y que bajo ningún supuesto se encontrarán gravadas con el IR.



De esta manera, bajo una válida interpretación de las normas citadas, acorde con el objetivo y los valores constitucionales que subyacen al beneficio, para efectos del cálculo del ratio sólo deben ser incluidos aquellos ingresos netos originados en actividades productivas o comerciales desarrolladas en el ejercicio y que necesariamente estarían gravadas con el impuesto de no ser aplicable el beneficio.

## 2.1.1 Remisión expresa a las definiciones de la Ley del Impuesto a la Renta

El inciso 4.1 del Reglamento de la Ley de la Amazonía antes citado establece que se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

Expresamente señala:

*"4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales." (Subrayado y resaltado nuestros).*

Sin embargo, la mencionada norma no define los alcances del concepto ingresos netos a efectos de determinar cuándo nos encontramos frente a una «actividad principal» según los parámetros previstos por la Ley de la Amazonía y su Reglamento.

Por tal motivo, corresponde recurrir a la regulación del IR, en aplicación de la quinta disposición final y transitoria del Reglamento de la Ley de la Amazonía que establece lo siguiente:

### **"Quinta.- Aplicación supletoria de normas**

*En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo." (El subrayado es nuestro).*

En tanto la materia discutida en el presente caso es la aplicación de un beneficio tributario referido al Impuesto a la Renta, necesariamente los alcances de todo concepto vinculado a este beneficio deberán ser definidos en función a lo previsto por las normas generales del referido impuesto, es decir la Ley del IR y su Reglamento.

En consecuencia, para poder definir qué se entiende por «ingreso neto» es necesario recurrir a la Ley del IR.

Inexplicablemente, la Administración Tributaria efectúa la siguiente afirmación :

*"En consecuencia, no cabe hacer distinciones en la norma cuando la misma no lo ha hecho; y en ese caso si el Reglamento de la Ley de la Amazonía no ha definido qué debe entenderse por ingresos netos, debe recurrirse a las definiciones expuestas en los Informes de la Administración Tributaria ya mencionados; y asimismo, de acuerdo a una interpretación sistemática, en aplicación de la Quinta Disposición Final del referido Reglamento corresponde aplicar las normas generales de cada tributo. Es así que se aplicará lo dispuesto en el Código Tributario, el mismo que define a los ingresos netos como aquellos ingresos gravables y no gravables..." [Folio 7/9] (el subrayado es nuestro).*

Es decir que la Administración Tributaria haciendo caso omiso a la quinta disposición final y transitoria del reglamento de la Ley del IR, concluye que es necesario recurrir al concepto de ingreso neto contenido en el Código Tributario.

Es así que en aplicación del artículo 180 del Código Tributario concluye que los ingresos netos están conformados por los ingresos gravables y no gravables. Dicha posición es errada toda vez que la Administración está aplicando supletoriamente una definición de ingresos netos contenida en otro dispositivo legal que no guarda relación alguna con el beneficio otorgado por la Ley No. 27037.

En efecto, si dicha norma contiene una exoneración vinculada al IR deben aplicárseles las disposiciones relativas de dicho impuesto, la definición de ingreso neto del Código Tributario obedece a una función diferente: determinar el importe de la sanción pecuniaria en función de todos los ingresos de la empresa sin que importe si son gravados o no con el impuesto. Ello es así, en tanto la multa está vinculada a una infracción formal que no guarda vinculación con la determinación de la renta real de una empresa y por ello el legislador ha ampliado el concepto de ingresos netos, de tal forma que este incluye al total de venta netas (excluyendo los descuentos y bonificaciones) y otros ingresos gravables y no gravables.

De lo anterior, mal haríamos en concluir que la definición de ingresos netos contenida en el artículo 180 resulta aplicable para determinar si corresponde o no la exoneración del Impuesto a la Renta contenida en la Ley No. 27037.

De lo expuesto, la posición de la Administración Tributaria según la cual debe aplicarse el artículo 180 del Código Tributario carece de sustento legal y debe ser dejado sin efecto. En el mismo sentido es equivocada la cita de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 503-3-97 efectuada por la SUNAT para avalar su posición en el sentido que según el criterio de dicho órgano el concepto de ingresos netos comprende el ingreso total resultante (de conceptos gravados y no gravados) menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares, ya que la misma se

pronunció sobre el caso de una multa y lo que afirma es que lo que no debe considerarse es el concepto del Impuesto General a las Ventas.

Es más, nótese que inclusive para efectos de la determinación de la sanción, el artículo 180 del Código Tributario ha requerido adicionar en forma expresa el término ingresos no gravables, ya que de lo contrario no hubiese quedado comprendido en el concepto general de ingreso neto.

En conclusión, para determinar el concepto de ingreso neto debemos recurrir a la Ley del IR por disposición expresa del reglamento y porque es la norma que regula el impuesto a que se refiere el beneficio contenido en la Ley No. 27037.

2.1.2 Definición de ingresos netos contenida en la Ley del IR

En la Ley del IR existen dos disposiciones en las que se encuentra regulado el concepto de ingreso neto: estos son los artículos 20 y 85.

"Ingresos netos" según el artículo 20 de la Ley del IR

El artículo 20 de la Ley del IR vigente en el ejercicio 2010 señala lo siguiente:

**"Artículo 20.-** La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

*Quando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.*

*Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.*

*El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.*

*Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda." (El resaltado es nuestro).*

Como puede observarse, de la lectura completa del artículo 20 de la Ley del IR puede concluirse que para la determinación de la renta bruta la ley sigue el siguiente esquema:

<b>Ingresos Brutos</b>
- <b>Devoluciones, bonificaciones, descuentos</b>
<b>= Ingresos Netos</b>
- <b>Costo Computable</b>
<b>Renta Bruta = conjunto de ingresos afectos</b>

Es evidente que si la Ley del IR ha establecido que la renta bruta es el conjunto de ingresos afectos al impuesto y que la misma se obtiene luego de restarle a los ingresos netos el costo computable, el concepto de ingreso neto en el ámbito de la Ley del IR se refiere únicamente a los ingresos afectos o aquellos que califican como renta gravada con el impuesto.

De lo contrario, si entendiéramos "ingreso" en su concepción amplia –de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española dicho término importaría un "caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas"–, todo beneficio económico obtenido por la empresa, gravado o no gravado, se computaría como parte de los ingresos netos, los cuales al restarle el costo computable generarían la renta bruta y ello no es así.

Como puede observarse, considerar el término ingreso en su concepción amplia implica una desnaturalización de la norma, puesto que implicaría que dentro de la renta bruta –la cual comprende aquellos conceptos afectos al impuesto– se incluirían conceptos que no necesariamente se encuentran gravados con el impuesto.

En efecto, de acuerdo con la estructura del impuesto a la Renta de tercera categoría, el referido impuesto se aplica sobre la renta neta, esto es, luego de deducir de la renta bruta (ingresos netos menos costo computable) los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la misma Ley. Como puede observarse, la base imponible del impuesto está constituida por la totalidad de rentas que una persona jurídica genera en la realidad luego de descontarse una serie de conceptos, así se logra determinar la ganancia real o efectiva sobre la cual debe aplicarse la tasa del impuesto.

De lo anterior se desprende que cuando la Ley, en su artículo 20, determina qué conceptos conforman la renta bruta está estableciendo el primer paso para que, luego de una serie de deducciones, se determine la base sobre la cual se aplicará el impuesto. Es en dicho sentido que, no es correcto que se incluya dentro del concepto de ingreso neto un ingreso inafecto, toda vez que se está incluyendo un ingreso que no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del

impuesto y que bajo ninguna circunstancia debe entrar a formar parte de la determinación de la base imponible del impuesto.

En nuestro caso, y tal como lo demostramos en adelante, los dividendos son ingresos inafectos del impuesto y por tanto no se incluyen dentro del concepto de ingreso neto contenido en la ley del impuesto a la renta.

"Ingresos netos" según el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta

La SUNAT se basa en el artículo 85 de la Ley del IR y la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02760-5-2006 para definir los alcances del concepto «ingresos netos» y resalta la cita en dicha resolución de las normas contables que incluyen diversos conceptos como los dividendos y excluyen a la diferencia de cambio.

El artículo 85 de la Ley del IR establece que los pagos a cuenta mensuales del impuesto se determinarán sobre la base de aplicar a los **ingresos netos** obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los **ingresos netos** del mismo ejercicio y, en el caso de aquellos contribuyentes que inicien sus actividades, los pagos a cuenta se efectuarán aplicando la cuota del 2% de los ingresos netos obtenidos en cada mes.

Además, dicho artículo establece que se consideran como ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

En cuanto al alcance del concepto "ingresos netos" contemplado por el citado artículo, no obstante lo sostenido por la Administración Tributaria, dicho concepto sólo incluye a los ingresos afectos.

En efecto, de forma general el Tribunal Fiscal ha establecido en la Resolución No. 03942-5-2010 lo siguiente:

*"(...) dado que según las normas glosadas la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría corresponde a los ingresos netos del mes, los que a su vez deben corresponder a los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, tratándose de la devolución de derechos específicos primeramente corresponde examinar si el monto devuelto por tal concepto está gravado con el Impuesto a la Renta y, como consecuencia de ello, determinar si forma parte de dichos ingresos netos". (El subrayado es nuestro).*

En particular, con respecto a la inclusión de los dividendos como parte del los "ingresos netos", el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente en la Resolución No. 04243-3-2012:

*"Que a efecto de dar cumplimiento a lo dispuesto en este extremo, es importante acotar que la Administración ha tomado en cuenta indebidamente el repara practicado por concepto de dividendos provenientes del exterior, a efecto de cuantificar las omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, **toda vez que estos no califican dentro del concepto de ingresos netos, en los términos del artículo 85 de la ley que regulaba el citado tributo; al no ser considerados como ingresos gravables de la tercera categoría; y siendo además que en su condición de renta de fuente extranjera debían en todo caso, adicionarse a la renta de fuente peruana recién al cierre del ejercicio gravable.**" (El subrayado es nuestro).*

Nótese que en dicho caso el Tribunal Fiscal dejó sin efectos el repara basado en el análisis de que debe tratarse de ingresos gravables, de lo contrario no nos encontramos ante un «ingreso neto» según los términos del artículo 85, concepto que no incluye a los dividendos.

Es en concordancia con lo anterior, que el artículo 85 señala expresamente que para efectos de los pagos a cuenta del impuesto el ingreso neto se refiere únicamente a los ingresos de tercera categoría gravados con el impuesto; ello en la medida que resultaría absurdo realizar un anticipo del impuesto a la renta sobre un concepto que no se encuentra en última instancia gravado con el impuesto.

Es así que una interpretación conjunta de los artículos 20 y 85 de la Ley del IR permite concluir que el concepto «ingresos netos» únicamente incluye a los ingresos gravados o como expresamente señala una de estas normas «afectos».

**2.1.3 Posición contradictoria de la Administración Tributaria respecto a la definición de ingreso neto**

Si bien para efecto de la Ley No. 27037 no existe una posición expresa por parte de SUNAT respecto de qué se debe entender por ingreso neto, es pertinente resaltar que a través del Informe No.069-2011/SUNAT2B000 se ha analizado la definición de «ingresos netos» para la aplicación de los beneficios establecidos en la Ley No.27360<sup>2</sup> - Ley de Promoción al Sector Agrario. En dicho informe la SUNAT indica lo siguiente:

<sup>2</sup> La cual contiene la misma fórmula de determinación de actividad principal únicamente con la diferencia que esta es determinada de manera inversa. Si en la Ley 27037 se determina que para acceder al régimen la actividad principal de cultivo en la Amazonía debe generar el 80% de los ingresos netos, para la Ley 27360 se establece que para el acogimiento al régimen las actividades de la empresa no vinculadas al cultivo no deben exceder del 20% de los ingresos netos.

*"De lo concluido en el informe citado, se desprende que el íntegro de los ingresos netos que obtienen los contribuyentes debe ser computado como correspondiente a las actividades comprendidas o no dentro de la Ley No.27360, sea que provengan directa o indirectamente de tales actividades. Para este propósito, se deberá verificar la procedencia de cada ingreso a fin de determinar su vinculación con uno de los dos grupos de actividades.*

*Esta afirmación se corrobora con lo dispuesto en el artículo 6° del Reglamento de la Ley N.° 27360, según el cual los beneficios tributarios se aplican al conjunto de las actividades de los contribuyentes, siendo por tanto coherente considerar todos los ingresos que obtengan los beneficiarios de dicha Ley.*

*Adicionalmente, cabe mencionar que en el Informe N.° 187-2005-SUNAT/2B0000 se ha señalado que "a efecto de determinar la calidad de beneficiario de un sujeto, se debe considerar la proyección del total de ingresos netos anuales del sujeto, debiendo entenderse que tales ingresos corresponden a los de tercera categoría", pues, tal como se indica en la nota a pie de página 10 del mismo documento, "si una persona califica como beneficiario de la Ley [N.° 27360] , por ejemplo la aplicación de la tasa reducida del Impuesto a la Renta, se realizará respecto de la totalidad de las rentas de tercera categoría que dicha persona genere". (El subrayado es nuestro).*

Como puede observarse, el informe ha señalado expresamente que para efecto de la determinación del universo de ingresos sobre cuya base se determinará el porcentaje de las actividades cubiertas por el beneficio, se deberán considerar los ingresos netos que estarían gravados con el IR. Con ello se descartaría la posibilidad de incluir dentro de dicho alcance a los dividendos percibidos ya que éstos califican como rentas no gravadas para las empresas.

En este punto es importante resaltar que la Administración Tributaria en la Resolución de Oficina Zonal impugnada indica lo siguiente<sup>3</sup>:

*"(...) los dividendos califican como renta de tercera categoría según lo dispuesto por el Artículo 3° de la citada Ley referido a los ingresos provenientes de terceros y, también según el Artículo 1° inciso g) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (...) En consecuencia, los dividendos son ingresos provenientes de terceros ya que cumplen con los requisitos establecidos, por lo que son renta pero se trata de un concepto exonerado para este caso..."*

La posición de la Administración Tributaria es sin duda incorrecta dado que los dividendos no califican como una renta de tercera categoría, puesto que las rentas de tercera categoría son aquellas gravadas con el impuesto, y los dividendos no son gravados en cabeza de la persona jurídica domiciliada que los recibe por lo que no se configuran como un tipo de renta de tercera, sino como una renta inafecta.

<sup>3</sup> Folio 8/9.

De lo anterior se desprende que la Administración Tributaria se encontraba obligada a seguir el razonamiento esbozado en el Informe antes citado, motivo por el cual ha debido excluir a los ingresos por dividendos para efectos de calcular el porcentaje de la actividad principal de nuestra empresa.

2.2 LOS DIVIDENDOS DEBEN SER EXCLUIDOS PARA EL CÁLCULO DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL

2.2.1 Naturaleza tributaria de los Dividendos

El derogado artículo 25 de la Ley del Impuesto a la Renta (IR) establecía lo siguiente:

*"Artículo 25.- No constituye renta gravable:*

- a) *Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades. Los perceptores de dividendos o utilidades de otras empresas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.*
- b) *Las acciones de propia emisión que correspondan a la reexpresión de capitales como consecuencia del ajuste integral por inflación."*

Como puede observarse, el artículo citado contenía dos mandatos: i) excluía expresamente a los dividendos como concepto afecto al impuesto; y ii) establecía que las personas jurídicas o naturales que percibían dividendos no las debían incluir para efectos de determinar el impuesto. Ello significaba que el régimen tributario contenido en el Decreto Legislativo No.774<sup>4</sup> se regía bajo el principio según el cual las rentas empresariales sólo se gravaban en cabeza de la persona jurídica que las generaba. Así, cualquier tipo de distribución de utilidades no debía ser gravada con el impuesto toda vez que presuponía que ya había sido sujeta a imposición por la persona jurídica que las generó. Es por ello, que como contrapartida de dicho principio los dividendos eran conceptos inafectos del impuesto.

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 1032-3-1998 distingue entre exoneración e inafectación de la siguiente forma:

*"Que por otro lado, resulta cierto que la doctrina recoge variadas definiciones respecto de los conceptos de inafectación y exoneración; sin embargo podríamos inferir que entre las más aceptadas tenemos aquellas que consideran a la inafectación, como aquella situación jurídica prevista en la ley, por la cual una persona queda liberada de cumplir con la obligación tributaria al no haber sido comprendida dentro del ámbito de aplicación de un tributo determinado; que*

<sup>4</sup> Modificada por la Ley 26415.



*la exoneración en cambio es aquella situación jurídica prevista en la ley por la cual un sujeto, que aún cuando respecto de él se produce el hecho imponible que da origen a la relación tributaria, el que no resulta exigible, de manera temporal (...)*  
(El resaltado es nuestro)

La naturaleza de renta inafecta, y no exonerada, de los dividendos ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal en diversas oportunidades y de forma reiterativa; para citar un ejemplo tenemos la Resolución No.1969-1-2004. En dicha resolución, el Tribunal analiza si los dividendos debían computarse para efectos de la prorrata de gastos contenida en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR, concluye lo siguiente:

*"(...) existen gastos realizados por la empresa cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas, mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas.*

*Que es del caso anotar que los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto, y que en su cálculo no se debe incluir a las rentas inafectas, como es el caso de los dividendos;*

(...)

*Que de la revisión de autos se aprecia que la Administración ha establecido la proporción de ingresos para cuantificar el porcentaje aplicable a gastos que inciden en las rentas afectas, considerando que los dividendos pagados en efectivo y en especie, los mismos que constituyen conceptos inafectos del tributo, por lo que procede que el monto determinado durante fiscalización sea reliquidado, conforme al procedimiento detallado anteriormente." (El subrayado es nuestro)*

En línea con lo anterior, mediante Resolución No. 16192-2-2011, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial El Peruano el 13 de octubre de 2011 se estableció lo siguiente:

*"El inciso f) del artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, excede lo dispuesto por el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, así como el inciso a) del artículo 25° de la citada ley (modificada por la Ley N° 26415) cuando establece que los contribuyentes que obtengan dividendos los deberán considerar entre sus ingresos a fin de determinar la pérdida neta compensable".*

En dicha resolución el Tribunal Fiscal reconoce la naturaleza de renta inafecta de los dividendos y por tanto concluye que los mismos no deben ser considerados a efectos de determinar la pérdida neta compensable; para llegar a dicha conclusión el Tribunal esboza el siguiente razonamiento:

*"En el supuesto analizado, se aprecia que la Ley del Impuesto a la Renta no contiene ninguna disposición referida a la inclusión de los dividendos entre los ingresos a considerar a efecto de determinar la pérdida neta compensable. En efecto, la referida ley sólo consideró a las rentas exoneradas, supuesto que no resulta de aplicación a los dividendos.*

*Por consiguiente, es a nivel reglamentario que se dispuso que los dividendos han de ser considerados entre los ingresos a fin de dicha determinación, no obstante que éstos no han sido considerados por la Ley del Impuesto a la Renta para efectuar el cálculo de pérdida neta compensable.*

*Ello implica que para realizar la mencionada determinación, el reglamento ha incluido un concepto que no ha sido previsto por la ley, contraviniendo lo que dispone su artículo 50° así como el inciso a) del artículo 25°, el cual prevé que los dividendos no constituyen renta gravable, razón por la cual están fuera de su ámbito de aplicación.*

*De lo expuesto se aprecia que al exceder la norma reglamentaria los alcances de la ley, contraviene el principio de jerarquía normativa por cuanto aquella no previó a los dividendos como renta gravable ni como parte de los conceptos a considerar para determinar la anotada pérdida neta compensable. En tal sentido, la norma reglamentaria debe ser inaplicada al amparo del artículo 102° del Código Tributario." (El resaltado es nuestro).*

De lo anterior queda clara la naturaleza de renta inafecta de los dividendos. Sobre el particular debemos enfatizar en que pese a que los dividendos en principio podrían estar gravados, por razones de política fiscal la ley expresamente los ha excluido del campo de aplicación del impuesto, estableciendo un supuesto de una inafectación legal.

La inafectación legal únicamente significa que en la fórmula legislativa utilizada para regular determinado impuesto, el legislador ha optado por señalar expresamente qué supuestos no se encuentran gravados. El legislador tiene la potestad tributaria para decidir qué hechos económicos generarán el nacimiento de la obligación tributaria, y por ello si decide excluir del campo de aplicación del impuesto a uno específico se genera un supuesto de inafectación legal, toda vez que respecto de él no nacerá la obligación tributaria; y no será únicamente una dispensa del pago como sucedería si nos encontráramos frente a una exoneración.

De lo anterior puede concluirse que cuando el artículo 25 de la Ley del IR establece expresamente que los dividendos no son renta gravable, el legislador ha hecho uso de su potestad tributaria y ha decidido reducir el ámbito de aplicación del impuesto para que el mismo no abarque cualquier supuesto de distribución de utilidades.

En concordancia con lo anterior, cuando el segundo párrafo del artículo 25 de la Ley del IR señala que los perceptores de dividendos no las computarán para su renta imponible está refirmando la naturaleza de renta inafecta, toda vez que encontrarse fuera del ámbito de aplicación del impuesto, tanto como rentas de segunda categoría así como de tercera, no deben afectar la determinación de la renta del contribuyente.

Ahora bien, a través de la Ley No. 27513, vigente a partir del ejercicio 2002, se modificó la inafectación total de todo tipo de distribución de dividendos para cambiar a un modelo en el cual dichos conceptos estarían gravados residualmente. Así, dicha norma modificó el artículo 55 de la Ley del IR y redujo a 27%<sup>5</sup> la tasa del impuesto para rentas de tercera categoría; sin embargo, estableció que cuando el contribuyente distribuyera total o parcialmente sus utilidades, se aplicaría una tasa adicional de 4.1% sobre el monto distribuido.

Sin perjuicio de lo anterior, pese a que en el ejercicio 2002 se incluyó a los dividendos como un concepto afecto al Impuesto a la Renta, la norma, nuevamente, señaló de manera expresa que la distribución efectuada en favor de personas jurídicas domiciliadas no está comprendida como un supuesto de distribución de dividendos que genera la obligación de pagar el 4.1% del IR.

La fórmula utilizada por la Ley No. 27513 fue la siguiente: "no está comprendida la distribución efectuada en favor de personas jurídicas domiciliadas". Es evidente, que en el ejercicio 2002 el legislador nuevamente estableció que los dividendos percibidos por la empresa no calificarían como un supuesto afecto al impuesto, es decir, los dividendos distribuidos a personas jurídicas domiciliadas seguían manteniendo su naturaleza de inafectación.

Finalmente, la Ley No. 27804 vigente a partir del ejercicio 2003 hasta la fecha, incluyó el gravamen a los dividendos como un impuesto cedular, sin cambiar su naturaleza de inafectos en el caso que fuesen percibidos por una persona jurídica domiciliada. Así el inciso i) del artículo 24 estableció que los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades son rentas de segunda categoría gravados con la tasa del 4.1%. Así, el artículo 73-A establece:

*Artículo 73-A.- Las personas jurídicas comprendidas en el Artículo 14° que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas. Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen a*

<sup>5</sup> Esta tasa reducida solo fue aplicable en dicho ejercicio ya que luego se elevó al 30% como se mantiene hasta la actualidad.

*favor de personas no domiciliadas en el país o a favor de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país. (El resaltado es nuestro)*

Por su parte, el artículo 24-B establece lo siguiente:

*Artículo 24°-B.- Para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución.*

***Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.***

*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.*

Recalcamos que pese a que el artículo 73 de la Ley del IR no señala expresamente que los dividendos son conceptos no gravados cuando son distribuidos a personas jurídicas domiciliadas, éstos, en el caso de personas jurídicas domiciliadas mantienen su calidad de renta inafecta. Como se advierte, el segundo párrafo del artículo 24-A contiene la misma fórmula utilizada por el Decreto Legislativo 774: los dividendos se excluyen de la determinación de la renta imponible en tanto son rentas inafectas es decir fuera del ámbito de aplicación del impuesto y por ende son ingresos que no deben estar gravados bajo ningún supuesto: ya sea o con la tasa del 30% o con la tasa del 4.1%.

El ámbito de aplicación de la imposición a los dividendos elegida por el legislador es que los mismos sólo sean gravados en cabeza de la persona natural o en el no domiciliado, y así evitar que se generen supuestos de doble o múltiple imposición. Es por ello, que la obligación de no retener y no computar los dividendos para efectos de la determinación de la renta imponible se configuran como un verdadero supuesto de inafectación, en tanto se reduce el ámbito de aplicación del impuesto a la renta y elimina sus efectos sobre los dividendos distribuidos a personas jurídicas no domiciliadas.

**En resumen, sin importar las variaciones en la regulación o gravamen con el IR a los dividendos, siempre se ha excluido la distribución de dividendos a una persona jurídica domiciliada como una operación gravada con el referido impuesto. El tratamiento tributario de esta operación se ha mantenido invariable, el enfoque de toda modificación en el gravamen de dichos conceptos está puesto en sus destinatarios quienes son poseedores de las inversiones (personas naturales domiciliadas o personas y entidades no domiciliadas).**

Por todo lo expuesto, debemos concluir que según nuestra Ley del IR los dividendos son conceptos inafectos y en consecuencia no deben ser incluidos dentro del concepto de ingreso neto.

### 2.2.2 Irrelevancia de naturaleza de ingreso

La Administración Tributaria<sup>6</sup> señala lo siguiente:

*"(...) es preciso considerar el concepto establecido por el Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000 en el sentido de considerar a los ingresos netos como aquellos obtenidos por la empresa con ocasión del desarrollo de su actividad. Si bien los dividendos son obtenidos producto de una inversión de acciones y no corresponden directamente –en este caso– a la actividad de cultivo de palma aceitera, no por ello dejan de ser ingresos puesto que se generan en consecuencia del desarrollo de las actividades de la empresa."*

Asimismo<sup>7</sup>, indica:

*"De esta manera, podemos ver que, en primer lugar los dividendos no son producto de un ajuste contable, ni dependen de una fluctuación de la moneda, sino que utilidades que los accionistas reciben como forma de pago determinado [sic] por los estados financieros del cierre de un periodo; en segundo lugar incluso según la NIC, los dividendos están considerados como ingresos y finalmente se requiere que para ser ingreso neto el importe pueda ser determinable y no como la diferencia de cambio cuya cuantificación recién se hace el día del pago, situación diferente a la de los dividendos ya que si se puede establecer el margen de utilidad independientemente de la fecha de pago, por lo que sí resulta un concepto determinable."*

Como puede observarse la Administración Tributaria centra su razonamiento en sostener que los dividendos sí califican como ingreso y por ende deben ser considerados a efectos del cálculo del porcentaje de la actividad principal.

Sobre el particular tal como hemos señalado precedentemente la definición de ingreso neto requiere que nos encontremos frente a dos elementos: que sea un ingreso y que sea afecto. La Administración reconoció que las diferencias de cambio no debían computarse toda vez que no calificaban como ingreso, sin embargo, como considera que los dividendos sí califican como ingreso concluye que los mismos deben incluirse a efectos de determinar el requisito de la actividad principal.

<sup>6</sup> Folio 7/9.

<sup>7</sup> Folios 7/9 y 8/9.

Sobre el particular, el hecho que la Administración Tributaria considere que los dividendos sí califican como ingresos no afecta nuestra posición, toda vez que adicionalmente de calificar como ingreso es necesario que el mismo sea gravado. Por ello en la medida que los dividendos son "ingresos inafectos" tampoco debe ser incluido para el cómputo de la actividad principal.

Es por ello que los ingresos por dividendos no se incluyen dentro del concepto ingreso neto contenido en el artículo 20 de la Ley del IR y consecuentemente del artículo 4.1 de la Ley 27037.

### 2.3 LA ACTIVIDAD PRINCIPAL SE MIDE EN FUNCIÓN AL GRUPO DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS O COMERCIALES EFECTUADAS DURANTE EL EJERCICIO

Sin perjuicio de que conforme ha quedado demostrado, los dividendos no deben ser considerados en la determinación del ratio establecido por el artículo 4 del Reglamento de la Ley de la Amazonía, ya que no se incluyen dentro de la categoría de ingresos netos, abunda a nuestro favor el hecho que dichos conceptos no se condicen con el alcance correcto del concepto de "actividades" considerado por la referida Ley y su reglamento para la aplicación del beneficio. La literalidad, el sentido de la norma y su lectura conjunta con otras normas que regulan dicho concepto invalidan la argumentación sostenida por la SUNAT.

#### 2.3.1 El argumento de la Administración Tributaria no tiene sustento bajo ningún criterio interpretativo

- De acuerdo con la norma VIII del Código Tributario, al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, uno de ellos es el literal o gramatical, el cual consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de reglas lingüísticas propias del entendimiento común del lenguaje escrito en el que la norma haya sido producida, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma<sup>8</sup>.

Conforme vimos previamente, el artículo 11 de la Ley de la Amazonía alude a "**actividades económicas**" y luego al "**total de... actividades**".

Según el lenguaje común<sup>9</sup>, el vocablo "actividades" significa un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad. Según el mismo lenguaje común, las operaciones

<sup>8</sup> RUBIO CORREA, Marcial. El sistema jurídico. Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2007, págs. 224 a 232

<sup>9</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Si bien esta definición corresponde a la cuarta acepción del vocablo actividad, es la que corresponde utilizar debido a que por precisión del mismo diccionario es la definición que corresponde al plural «actividades».

normalmente implican la ejecución de determinada acción por el sujeto o la entidad, lo cual descarta la inclusión de cualquier hecho en el que no se evidencie alguna acción por parte del sujeto/entidad, que responda o terceros o a circunstancias naturales o variables macroeconómicas.

Esta conclusión se ve reforzada luego de recurrir a la definición de "tarea", que para el lenguaje común significa obra o trabajo. Claramente, ambos conceptos también implican la ejecución de determinada acción. En nuestro caso, los dividendos provienen de una inversión en que nuestra Empresa no ha realizado actividad alguna.

Asimismo, cuando se utiliza la referencia de algo "propio", el lenguaje común lo considera como algo característico o peculiar de una persona o entidad, a lo que subyace claramente una idea de permanencia o reiteración. Esto a todo aquello que sea excepcional o eventual, ya que no es propio de alguna persona o entidad.

De esta manera, no se pueden considerar a los dividendos como resultado de operaciones propias o tareas de nuestra Empresa. Ésta se dedica al cultivo de palma aceitera, no a la actividad de negociación de valores. No se trata de algo propio de nuestra Empresa, ya que no es permanente ni reiterativo.

Además si bien originalmente se efectuó una inversión (que vendría a ser la actividad en el entendido de SUNAT), ésta no se produjo durante los ejercicios 2009 y 2010, que constituyen según el artículo 4 del Reglamento de la Ley de la Amazonía, los periodos que se toman en cuenta para analizar el cumplimiento del requisito de la actividad principal.

Como se puede advertir, a partir de una interpretación literal de las disposiciones citadas no es posible concluir, como sostiene la Administración Tributaria, que dichos conceptos deben ser incluidos como parte del cálculo del porcentaje de la actividad principal, previsto por el artículo 4 antes señalado.

Una interpretación gramatical del contenido de la norma lleva a una conclusión distinta, esto es, que únicamente se deberían considerar aquellas operaciones o tareas que impliquen un actuar de nuestra Empresa durante los ejercicios en los que se evalúa el porcentaje y que le sean propias, esto es, constantes o permanentes.

- El sentido de la incorporación del beneficio (ratio legis) refuerza nuestra posición.

Conforme expresamos con anterioridad todos los métodos de interpretación general de las normas son aplicables para interpretar las normas tributarias. Entre ellos, el método de la *ratio legis* resulta esencial, según este método el "qué quiere decir" de la norma se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto<sup>10</sup>.

Una exención tributaria como la establecida por el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley de la Amazonía, no es una dispensa graciable sino responde a políticas y objetivos concretos ya que de lo contrario no podría afirmarse su constitucionalidad<sup>11</sup>.

Ello trae, además, como consecuencia que todos los aspectos del beneficio, principalmente, sus requisitos y efectos, deban ser acordes con los fines a los que está destinado. Como corolario, debe ser descartada toda interpretación que conlleve a algún abuso en la aplicación del beneficio y con ello una vulneración del principio de igualdad (o legalidad) al hacer uso indebido de un beneficio cuando, al igual que las demás empresas, el contribuyente debe tributar.

Así lo reconoce la doctrina<sup>12</sup> cuando señala que:

*"(...) la utilización de la interpretación lógica [de la ratio legis] brinda a los jueces una herramienta para superar la deficiente formulación o redacción de las leyes sin suplir la voluntad del legislador, caso por lo demás corriente, si se tiene en cuenta que el autor del precepto y los miembros del Congreso no son necesariamente especialistas en derecho tributario. De todos modos debería tenerse presente en la especie, la particular gravitación del principio constitucional de "reserva de ley", para no crear exenciones por vía analógica, y el principio de "generalidad", para evitar que se abran inusitadas brechas frente al deber de contribuir, obligación que debe ser atendida por todos los habitantes (...)"*

Ahora bien, los artículos 68 y 69 de la Constitución Política de 1993 establecen que el Estado está obligado a promover la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas y promueve el desarrollo sostenible de la Amazonía con una legislación adecuada.

Por su parte, el artículo 79 de la Constitución prevé que sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

<sup>10</sup> RUBIO CORREA, Marcial. El sistema jurídico. Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2007, págs. 224 a 232

<sup>11</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de derecho financiero. Duodécima edición. Pamplona: Editorial Arazandi S.A., 2008, págs.203-204.

<sup>12</sup> CASÁS, José Oswaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. En: CASÁS, José Oswaldo (Coordinador). Interpretación económica de las normas tributarias. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004, pág.325.



En función a los objetivos contemplados por los artículos 68 y 69 de la Constitución, y en cumplimiento de los parámetros establecidos por el artículo 79 de nuestra norma fundamental, el artículo 1 de la Ley de la Amazonía prevé lo siguiente:

*"Artículo 1.- Objeto de la Ley*

*La presente Ley tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para inversión pública y promoción de la inversión privada, tal como establece el artículo 1 de la misma Ley."*

Con el objeto de cumplir con dicho fin, la referida Ley contempla los siguientes principios para la promoción de la inversión en la Amazonía:

*"Artículo 4.- Principios para la Promoción de la Inversión en la Amazonía*

*Es responsabilidad del Estado y de todos los ciudadanos, promover la inversión en la Amazonía, respetando los siguientes principios:*

- a) La conservación de la diversidad biológica de la Amazonía y de las áreas naturales protegidas por el Estado.*
- b) El desarrollo y uso sostenible, basado en el aprovechamiento racional de los recursos naturales, materiales, tecnológicos y culturales.*
- c) El respeto de la identidad, cultura y formas de organización de las comunidades campesinas y nativas."*

Es a partir de dichos objetivos y principios que deberán evaluarse los requisitos para el acogimiento al beneficio, dichos parámetros resultan esenciales para determinar la razón de la norma.

Las "actividades" sobre los que hace mención el artículo 11 de la Ley de la Amazonía deben ser aquéllas que obedezcan a acciones de nuestra Empresa y que tengan la condición de propias en el sentido de constantes o permanentes, esto es, principalmente garantizar que al menos el 70% de las operación comercial y productiva (o de cultivo) de la empresa se encuentre vinculado a la Amazonía. Ello se explica por las siguientes razones:

- La razón de ser del requisito es garantizar que la actividad principal represente un porcentaje mínimo del total de actividades y con ello no sólo promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía sino hacer más competitiva la inversión en la Amazonía frente a la inversión en cualquier otra zona del país.

Lo que busca el requisito (conjuntamente con el de la producción) es primero evitar que empresas que desarrollen actividades similares a las garantizadas por la Ley de la Amazonía o, principalmente, operaciones en que de no ser aplicable el beneficio, necesariamente se encontrarían gravadas con el IR, se vean beneficiadas con el no pago del impuesto sobre el íntegro de su renta neta por el sólo hecho de tener un mínimo de sus operaciones en la Amazonía. Considerar aplicable el beneficio en un supuesto con tales características implica, como señalamos anteriormente, vulnerar tanto los principios de reserva de ley como generalidad (igualdad).

En el presente caso, claramente nuestra Empresa no realiza operaciones similares al cultivo de palma aceitera (con diferente gravamen), en el caso de los dividendos claramente nos encontramos frente a supuestos que no responden a acciones de nuestra Empresa sino frente a un resultado eventual de una inversión que no se produjo en los ejercicios que deben ser tomados en cuenta para el cálculo del porcentaje de la actividad principal; concepto (dividendos) que bajo ningún supuesto resulta gravado para nuestra Empresa.

- En el caso de los dividendos no sólo es importante el hecho que responden a inversiones que no se produjeron en los ejercicios que según el artículo 4 del Reglamento de la Ley de la Amazonía deben considerarse para determinación del IR, sino que resulta determinante que no responde a una acción/operación de nuestra Empresa, al tener el carácter de rentas pasivas.

Como se puede advertir, las rentas pasivas tienen la característica de no responder a ningún trabajo o negocio de la persona o entidad. Como resulta evidente nuestra Empresa se dedica al cultivo de palma aceitera, si bien tiene inversiones, los beneficios que éstas generan tienen la condición de rentas pasivas que no responden a la actividad y que no se encuentran gravadas con el IR.

Así, la posición de la Administración Tributaria carece de sustento debido a que lo correcto es sostener que conceptos eventuales no gravados con el IR y que no responden a actuaciones que dependen de la entidad deben formar parte del universo considerado para la aplicación de la fórmula.

- Arribamos a la misma conclusión desde un punto de vista sistemático.

Uno de los métodos de interpretación normativa es el método de interpretación sistemática por comparación, aplicable en virtud a lo establecido por el primer párrafo de la Norma VIII del

Código Tributario, según el cual al interpretar una norma debe considerarse el conjunto, subconjunto o grupo normativo en el cual se halla incorporada.

Dentro del conjunto de normas contempladas por la Ley de la Amazonía, su artículo 11 de la Amazonía alude a «actividades económicas: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras». El artículo 3 define a los distintos tipos de actividades todas ellas extractivas, productivas o comerciales.

Considerando lo establecido, el universo de actividades o según definición del artículo 11 de la Ley "todas... las actividades" debe ser entendido a todas aquellas operaciones que tengan similar naturaleza a las contenidas en la lista de actividades beneficiadas pero que por determinada característica (tipo de negocio) no resulten incorporadas por el beneficio.

Por tanto, a partir de una interpretación acorde con la Ley de la Amazonía y su reglamento, no es posible concluir en un sentido similar a lo sostenido por la SUNAT.

En resumen, no existe punto de vista interpretativo alguno que valide lo sostenido por la Administración Tributaria, por ello el Tribunal Fiscal debe dejar sin efecto la observación.

### 2.3.2 El sentido del requisito de ingresos netos en función a los objetivo del beneficio

Los "ingresos netos" sobre los que hace mención el reglamento deben ser los que resultarían gravados con el IR. Ello se explica por las siguientes razones:

- Conforme indicamos anteriormente, la razón de ser del requisito es garantizar que la actividad principal represente un porcentaje mínimo del total de actividades y con ello no sólo promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía sino hacer más competitiva la inversión en la Amazonía frente a la inversión en cualquier otra zona del país.

Una vez superado el 80% (o 70%), la exoneración es aplicada a todos los conceptos que forman parte de la renta neta, es decir a todos aquellos que resultarían gravables. De ahí que no importaría considerar los resultados provenientes de hechos u operaciones que no generarían una renta gravada con el impuesto ya que en cualquier caso no resultarían gravados.

La pregunta que se debe contestar es si por la misma operación el contribuyente tendría que tributar en caso efectuara sus operaciones (por ejemplo, cultivo) fuera de la zona beneficiada por la Ley de la Amazonía.

Si la respuesta es afirmativa, los desembolsos obtenidos por dicha operación o actividad deben ser incluidos en el denominador de la fórmula.

Por el contrario, si la respuesta es negativa, no corresponde incluir el monto ya que no escondería un aprovechamiento indebido de un beneficio tributario, puesto que indistintamente, la operación o hecho nunca estaría gravado con el impuesto. La ubicación de la inversión no importaría. Una persona jurídica ubicada en Tacna, Lima, o Iquitos nunca tributará por los dividendos que perciba.

- Nos encontramos ante un beneficio con carácter de exoneración, que supone que las operaciones se encuentran gravadas y simplemente consiste en el no pago del tributo.
- La posición de la Administración Tributaria conlleva a una desnaturalización del régimen de inversión en la Amazonía, toda vez que conllevaría a que las empresas retiren sus inversiones en valores de las empresas domiciliadas en la Amazonía a efectos que los dividendos futuros no conlleven a la pérdida del beneficio. Situación que significaría que las empresas dejen de destinar parte de sus recursos en inversiones en la Amazonía y lleven dicha inversión a otras empresas.

Sostener, como lo hace la Administración Tributaria, que la obtención de dividendos puede conllevar a perder el beneficio genera como consecuencia inmediata que las empresas situadas en la Amazonía deban evitar adquirir acciones en otras empresas. Esta situación generaría indirectamente que, pese a que dichas inversiones no implican ningún uso abusivo del beneficio puesto que los dividendos no están gravados con el impuesto, las utilidades obtenidas por dicha inversión no sean reinvertidas en la Amazonía acción que conlleva a una desnaturalización de los fines de la Ley No. 27037.

Así, la posición de la Administración Tributaria carece de sustento debido a que lo correcto es sostener que ni los conceptos no gravados con el IR de tercera categoría ni las simples variaciones monetarias no deben formar parte del universo considerado para la aplicación de la fórmula.

Considerando lo anterior, corresponde concluir que las "actividades" son las que implican acciones voluntarias propias (no eventuales) que se realicen en los periodos materia de análisis según el

artículo 4 del reglamento de la Ley de la Amazonía. Por tanto, los dividendos no deben computarse para el cálculo de la «actividad principal».

#### 2.4 CUESTIONAMIENTO A LA COMPLEMENTARIEDAD DEL REGLAMENTO (NORMA ILEGAL)

Sin perjuicio de lo señalado en los puntos anteriores, consideramos que al condicionar la determinación de la actividad principal a los ingresos netos, el Reglamento de la Ley de la Amazonía está vulnerando la relación de complementariedad establecida por la citada Ley.

El artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Por su parte, el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, **la base para su cálculo** y la alícuota.

Las referidas normas contemplan el denominado principio de reserva de Ley, principio que tiene un doble carácter, en primer lugar representa un límite a la regulación del tributo por el legislador y, luego, significa una garantía a favor de todo contribuyente<sup>13</sup>.

En aplicación de dicho principio, la Ley de creación de un impuesto (o decreto legislativo en caso de delegación) debe recoger todos y cada uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia:

- 1) El aspecto material: constituido por los hechos económicos o jurídicos a los que se dirige el tributo.
- 2) El aspecto personal: comprende a los sujetos que forman parte de la relación jurídica tributaria. Tanto el acreedor como el deudor tributario –y, en este último caso, quién calificará como contribuyente- tienen que estar especificados en la ley.
- 3) El aspecto temporal: consiste en señalar cuándo va a nacer la obligación tributaria.

<sup>13</sup> En la Sentencia recaída en el Expediente No.2689-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional destacó este doble carácter de los principios tributarios. Expresamente señaló "La imposición de determinados límites que prevé la Constitución [al Poder Tributario] permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas".

- 4) El aspecto espacial: la ley debe precisar el ámbito territorial de aplicación del tributo.
- 5) El aspecto cuantitativo o mensurable: consiste en cuantificar la riqueza sobre la cual se va a aplicar la alícuota del tributo, es decir establecer la base imponible del tributo, expresándose a través del señalamiento de las reglas a aplicar para establecer la base para el cálculo del tributo.

En cuanto al aspecto mensurable, la doctrina<sup>14</sup> destaca que la **"Base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del quantum debeatur"**. (El resaltado es nuestro).

En el presente caso a los criterios mensurables para calificar la aplicación del beneficio debe aplicarse el mismo razonamiento, por lo que debían estar contenidos en la Ley de la Amazonía o debía existir una remisión de complementariedad válida al Reglamento.

Ello no significa que dicho principio sea de carácter absoluto y que no admita la existencia de remisiones para una regulación coordinada entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo.

En efecto, el Tribunal Constitucional en diversas sentencias reconoce la existencia de una Reserva de Ley horizontal relativa (la cual responde a cuáles son los aspectos que necesariamente deben estar contenidos en la norma con rango de ley) y una Reserva de Ley vertical (que responde al grado de concreción que debe tener determinado el aspecto por la norma con rango de ley), siendo posible en ambos casos un determinado nivel de colaboración por el Poder Ejecutivo. Con ello es posible que existan remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, sin embargo ésta deberá sujetarse a parámetros determinados establecidos en la norma con rango de Ley<sup>15</sup>.

Sin embargo, el grado de colaboración debe sujetarse a los parámetros establecidos en la Ley de la Amazonía. Ésta en su artículo 11 si bien remite al reglamento la determinación de los alcances de los requisitos del beneficio, no asocia el término actividades a los «ingresos netos» y, menos

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p.126.

<sup>15</sup> Según lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencias recaídas en los Expediente No.042-2004-AI/TC y 2762-2002-AA/TC, la reserva de Ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos por la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando se regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota, será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

aún, a los «ingresos netos» en general como sostiene la Administración Tributaria. Por tanto, existe una vulneración del principio de reserva de Ley.

En conclusión, el porcentaje determinado por la Administración Tributaria (41%) carece de sustento por cuanto no responde a una aplicación correcta del numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley de la Amazonía y el artículo 4 de su Reglamento.

Por lo expuesto, las observaciones de la SUNAT deben ser dejadas sin efecto.

## 2.5 ERROR EN EL MONTO DE OTROS INGRESOS GRAVADOS

Finalmente, cabe resaltar que la Administración Tributaria incorrectamente (por error material) consideró un importe adicional por concepto de "otros ingresos gravados" (S/. 3'994,412.82 en lugar de S/. 3'797,128).

Según nuestra liquidación presentada durante la fiscalización y nuestra reclamación, los montos ascendían a:

Rubros	Monto considerado por nuestra Empresa (S/.)	% de Ingreso
Ventas netas	87,712,818.00	0.8821
Ingresos financieros	1,317,966.00	0.0133
Otros ingresos gravados	3,797,128.00	0.0382
Otros ingresos no gravados	6,605,241.00	0.0664
Ingresos netos totales	99,433,153.00	1.0000

La Administración Tributaria expresamente reconoció el monto de S/. 197,284.40 como parte de ventas netas y no como "otros ingresos gravados". Este importe representa la diferencia entre los S/. 3'994,412.82 y S/. 3'797,128.00.

Sin embargo, al momento de presentar la liquidación final del porcentaje, la Administración Tributaria por un error material omite excluir los S/. 197,284.40 de los S/. 3'994,412.82 pese a haber reconocido esta modificación de manera expresa en los resultados de la fiscalización, la Resolución de Determinación No. 182-002-0000294 y la Resolución de Oficina Zonal apelada.

Este error se evidencia por el hecho que para la Administración Tributaria sólo existieron dos cuestionamientos a la determinación del ratio por nuestra Empresa: a) diferencia en cambio y b) dividendos.

Por tanto, solicitamos que en aplicación de los artículos 3, 13 y 217 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444, el Tribunal Fiscal reconozca como importe correspondiente al rubro "otros ingresos gravados" sólo S/. 3'797,128.

**RESOLUCIÓN DE MULTA**

La Resolución de Multa No.182-002-0000294 ha sido emitida por incurrir supuestamente en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y está vinculada a los reparos que sustenta la Resolución de Determinación confirmada a través de la resolución de oficina zonal apelada mediante el presente escrito, por lo que solicitamos sea dejada sin efecto sobre la base de los argumentos desarrollados en los puntos precedentes.

**POR TANTO:**

Solicitamos a usted, se sirva admitir a trámite el presente recurso de apelación y disponga su elevación al Tribunal Fiscal y a este último que revoque la resolución impugnada y deje sin efecto los valores reclamados.

**PRIMER OTROSÍ:** Por la presente autorizamos a los señores:

- Gustavo Garay Malpartida, identificado con DNI No.41329711
- Raúl Coya Orozco identificado con DNI No. 44144404
- Fiorella Carolina Chú Huamán, identificada con DNI No. 45716895

Para que en forma individual o conjunta puedan revisar el expediente, solicitar copia de documentación y en general cualquier acto ante la Administración Tributaria vinculado con la tramitación del presente procedimiento.

**SEGUNDO OTROSÍ:** En aplicación del artículo 150 del Código Tributario, solicitamos que nos otorguen el derecho a hacer uso de la palabra a través del informe oral respectivo.

Además, nos reservamos el derecho de ampliar los argumentos.

**TERCER OTROSÍ:** Adjuntamos copia de la siguiente documentación:



- Hoja de Información Sumaria.
- Copia del documento donde constan los poderes de nuestro representante legal.
- Copia simple del documento de identidad de nuestro representante legal.
- Copia de la resolución apelada.

Uchiza, 18 de setiembre de 2012

Expediente: No. 00179-2013

Sumilla: Escrito ampliatorio

MEF - Tribunal Fiscal  
Escrito del Expediente: 201300  
Clave Internet: 0001627  
Fecha: 15/05/2013 15:49:15  
Pact: Torres G. Toña Carmen  
<http://tribunal.mef.sob.pe>

SEÑOR PRESIDENTE DE LA DÉCIMA SALA DEL TRIBUNAL FISCAL:

**PALMAS DEL ESPINO S.A.** (en adelante, nuestra Empresa) identificada con Registro Único de Contribuyente No. 20104121374, con domicilio fiscal en el Caserío Palmawasi, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín, debidamente representada por el señor Michel Biber Serpa, identificado con DNI No.07820115, a ustedes atentamente decimos:

Con fecha 15 de mayo de 2013 presentamos los alegatos correspondientes al expediente de apelación No. 179-2013 contra la Resolución de Oficina Zonal No. No.185-014-0000304/SUNAT a través de la cual la SUNAT declaró infundado el Recurso de Reclamación que formulamos contra la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 y la Resolución de Multa No. 182-002-0000294, emitidas por el Impuesto a la Renta de 2010 y la presunta comisión de infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Al respecto, recientemente hemos tomado conocimiento del informe de SUNAT No. 076-2013-SUNAT/4B0000 en el que se indica lo siguiente: "*en relación con las empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta (...)*"

De este modo, la Administración Tributaria confirma la inafectación de la que gozan los dividendos percibidos por una persona jurídica domiciliada de otra persona jurídica domiciliada, en relación a las rentas de tercera categoría. Esto desvirtúa el principal argumento que sustenta la resolución apelada (que la distribución de dividendos por personas jurídicas domiciliadas a favor de persona jurídicas domiciliadas es un supuesto exonerado).

Es por este motivo que para determinar la actividad principal de nuestra Empresa deben considerarse solo las rentas afectas y en consecuencia, excluirse los dividendos al ser rentas inafectas, lógica que permite reconocer que la actividad principal de nuestra Empresa generó el 88% de nuestros ingresos netos totales en el ejercicio gravable anterior al producto del reparo, lo que hace a nuestra Empresa acreedora del beneficio otorgado por la Ley No. 27037.

**POR TANTO:**

Solicitamos al Tribunal Fiscal, tener presente lo expuesto el Informe No. 076-2013-SUNAT/4B0000 al momento de resolver el presente caso.

**OTROSÍ:** Acompañamos copia del referido informe.

Lima, 10 de mayo de 2013



**PAZNAS DEL ESPINO S.A.**

Expediente: No. 00179-2013

Sumilla: Alegatos**SEÑOR PRESIDENTE DE LA DÉCIMA SALA DEL TRIBUNAL FISCAL**

**PALMAS DEL ESPINO S.A.** (en adelante, nuestra Empresa) identificada con Registro Único de Contribuyente No. 20104121374, con domicilio fiscal en el Caserío Palmawasi, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín, debidamente representada por el señor Michel Biber Serpa, identificado con DNI No.07820115, a ustedes atentamente decimos:

Con fecha 19 de setiembre de 2012 interpusimos un recurso de apelación contra la Resolución de Oficina Zonal No.185-014-0000304/SUNAT (en adelante, Resolución de Oficina Zonal), a través de la cual se resolvió declarar infundado el Recurso de Reclamación que formulamos contra la Resolución de Determinación No. 182-003-0000139 y la Resolución de Multa No. 182-002-0000294, emitidas por el Impuesto a la Renta de 2010 y la presunta comisión de infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

El día 3 de mayo de 2013 se llevó a cabo el Informe Oral, por lo que dentro del plazo de ley presentamos nuestros alegatos con respecto al reparo **al cumplimiento del requisito de la actividad principal para el acogimiento de la exoneración del Impuesto a la Renta (IR) en el ejercicio 2010.**

En el informe oral, la Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) reiteró que para determinar el porcentaje de la actividad principal de nuestra Empresa y, en consecuencia, que esta pueda acogerse a la exoneración del Impuesto a la Renta (IR) en el ejercicio 2010, de acuerdo a la Ley de Promoción a la Inversión en la Amazonía (en adelante, Ley de la Amazonía), deben incluirse dentro de los ingresos netos a los dividendos, al tratarse de rentas exoneradas y no de rentas inafectas.

De este modo, concluyó que el porcentaje que representó la actividad de producción de palma aceitera efectuada por nuestra Empresa considerando los ingresos netos anuales, ascendió únicamente al 45,57%, y, basada en ello, desconoce el porcentaje de 88% determinado por nuestra Empresa.

- 1 Para determinar la actividad principal deben considerarse solo las rentas afectas y excluirse los dividendos al ser rentas inafectas**

La Ley de la Amazonía, en su artículo 12.3 indica que: *"Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito [incluye palma aceitera], estarán exoneradas del Impuesto a la Renta."*

En cuanto a los requisitos para acceder a dicho beneficio, el artículo 11 de la Ley de la Amazonía establece lo siguiente:

*"11 2 Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades."*

En relación al concepto *actividad principal*, es el Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía, aprobado por el Decreto Supremo No. 103-99-EF (en adelante, el Reglamento), el encargado de precisar su definición, indicando lo siguiente:

*"4 1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% o más de sus ingresos netos totales*

*Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella."*

Entonces, para determinar el porcentaje para que la actividad productiva (producción de palma aceitera) califique como actividad principal, es esencial definir el alcance del concepto *ingresos netos*, concepto que, sin embargo, ni la Ley No.27037 ni el Decreto Supremo No. 103-99-EF definen.

No obstante, la regulación del beneficio contempla una norma de remisión para definir el alcance de los términos y conceptos empleados por ella. Así la quinta Disposición Final del Reglamento señala lo siguiente

**\*QUINTA.- APLICACIÓN SUPLETORIA DE NORMAS**

*En todo lo no previsto por la Ley No. 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo"*

De este modo, si se trata de un beneficio referido al IR y la definición de *ingresos netos* no está contemplada en la Ley de la Amazonía o su Reglamento, corresponderá entonces remitirse a la Ley del Impuesto a la Renta y a su reglamento, al ser estos las normas generales del IR.

Entonces, la utilización de la definición de "ingresos netos", efectuada por el artículo 180 del Código Tributario, no resulta aplicable. Es más, conforme a las propias reglas de teoría del derecho, la aplicación supletoria de normas exige determinada razonabilidad que habilite la utilización de la norma supletoria (*ratio legis*). En este caso, la regla contemplada por el artículo 180 del Código Tributario presenta una lógica distinta a la determinación de los alcances de un tributo ya que su objetivo es sancionatorio.

Adicionalmente, conviene destacar que en el informe oral el representante de la Administración Tributaria reconoció que la utilización del concepto previsto en el artículo 180 del Código Tributario era errónea. Esto claramente deja sin sustento este argumento de SUNAT.

Ahora bien, el artículo 20 de la Ley del IR, determina que: "La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. (...) El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza."

Considerando dicho artículo, se tiene lo siguiente:

Ingresos Brutos
(Devoluciones, bonificaciones, descuentos)
<b>Ingresos Netos</b>
(Costo Computable)
Renta Bruta

De acuerdo a la estructura planteada por dicho artículo, lógicamente se tiene que los ingresos netos corresponden al conjunto de ingresos afectos antes de descontar el costo computable. Entonces, la Ley del IR no permite incluir ingresos o rentas inafectas como parte de los ingresos netos ni de la renta bruta.

Por su parte, el artículo 85 de la Ley del IR establece que "(...) se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados encada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del Artículo 55 de esta Ley."

Al igual que en el caso anterior, la norma excluye a los ingresos o rentas inafectas.

De las normas antes señaladas se tiene que el término *ingresos netos* utilizado por la Ley del IR debe ser entendido en el sentido ingresos, ganancias o rentas afectos con dicho impuesto respecto de las personas jurídicas, lo que descarta que se incluyan dentro de dicho concepto a los ingresos o rentas inafectas.

Nótese que en el informe oral, el representante de la Administración Tributaria aceptó esta posición ya que sus argumentos se centraron en sostener que dentro de los ingresos netos deben incluirse a los dividendos al tener la condición de operaciones exoneradas.

Sin embargo, la Administración Tributaria olvida que los dividendos distribuidos por personas domiciliadas a favor de personas domiciliadas (como ha sucedido en el presente caso), son operaciones inafectas con el IR de tercera categoría y por tanto no deben incluirse dentro del rubro *ingresos netos*.

Al respecto, el Tribunal Constitucional<sup>1</sup> ha señalado, por una lado, que la inafectación *"debe entenderse como aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado"*.

Por otro lado, en la misma sentencia el Tribunal ha señalado que las exoneraciones *"se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo"*.

El mismo Tribunal agrega<sup>2</sup> que *"pueden entenderse las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberfan tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal"*

Evidentemente, en el caso de los dividendos distribuidos por personas jurídicas domiciliadas a favor de personas jurídicas domiciliadas no se trata de una operación exonerada.

- (1) El legislador no incorporó dentro del ámbito de aplicación del IR a este tipo de operaciones. Históricamente, los dividendos no estaban afectos, la inclusión por el Legislador (cuando decidió gravarlos) únicamente tuvo la finalidad de gravar a los dividendos repartidos a personas naturales domiciliadas y entidades no domiciliadas.

El derogado artículo 25, en el inciso a) de la Ley del IR establecía que no constituye renta gravable los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, así como que los perceptores de dividendos o utilidades de otras empresas, no las computarán para la determinación de su renta imponible, en vista de que ello presuponía que la distribución de utilidades ya había sido sujeta a imposición por la persona jurídica que las generó.

A través de la Ley No 27513, vigente a partir del ejercicio 2002, se modificó la inafectación total de todo tipo de distribución de dividendos para cambiar a un modelo en el cual dichos conceptos estarían gravados residualmente, no obstante, se indicó de forma expresa que los dividendos percibidos por empresas no calificarían como un supuesto afecto al impuesto, es decir, los dividendos distribuidos a personas jurídicas domiciliadas seguirían manteniendo su naturaleza de inafectación, y finalmente, la Ley No. 27804 vigente a partir del ejercicio 2003 hasta la fecha, incluyó el gravamen a los dividendos como un supuesto cedular, sin cambiar su naturaleza de inafectos en el caso que fuesen percibidos por una persona jurídica domiciliada.

De esta forma, el artículo 24-B de la Ley de IR, establece actualmente que *"las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de*

<sup>1</sup> Sentencia recaída en el Expediente No.042-2004-AI/TC.  
<sup>2</sup> Sentencia recaída en el Expediente No.016-2007-PI/TC.

otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.", y el artículo 73-A indica que "las personas jurídicas comprendidas en el Artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 14% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas."

Por lo mencionado, el ámbito de aplicación de la imposición a los dividendos elegida por el legislador es que los mismos solo sean gravados en cabeza de la persona natural o en el no domiciliado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico actual, y así evitar que se generen supuestos de doble o múltiple imposición. Así, el tratamiento tributario se ha mantenido invariable a lo largo del tiempo en relación a la distribución de dividendos a una persona jurídica domiciliada, al encontrarse inafectos y en consecuencia, no deben ser incluidos dentro del concepto de ingreso neto.

Esta es una posición respaldada por el Tribunal Fiscal en la Resolución No.01969-1-2004.

*"Que es del caso anotar que los procedimientos anteriormente mencionados [prorrata de gastos] son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto, y que en su cálculo no se debe incluir a las rentas inafectas, como es el caso de los dividendos;*

(...)

*Que de la revisión de autos se aprecia que la Administración ha establecido la proporción de ingresos para cuantificar el porcentaje aplicable a gastos que inciden en las rentas afectas, considerando que los dividendos pagados en efectivo y en especie, los mismos que constituyen conceptos inafectos del tributo, por lo que procede que el monto determinado durante fiscalización sea reliquidado, conforme al procedimiento detallado anteriormente "*

Es más, en la Resolución No.16192-2-2011, el Tribunal señaló de forma expresa que nos encontramos frente a operaciones que no tienen el carácter de exoneradas.

*"Al respecto, debe analizarse si la citada norma reglamentaria excede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto dispone que los dividendos deben ser considerados entre los ingresos a efecto de la determinación de la pérdida neta compensable;*

(...)

*En el supuesto analizado, se aprecia que la Ley del Impuesto a la Renta no contiene ninguna disposición referida a la inclusión de los dividendos entre los ingresos a considerar a efecto de determinar la pérdida neta compensable. En efecto, la referida ley sólo consideró a las rentas exoneradas, supuesto que no resulta de aplicación a los dividendos"*

Esta intención del legislador de mantener el tratamiento de este tipo de operaciones como rentas inafectas, es manifiesta al mantener la redacción actual de las normas (artículos 73-A y 24-B de la Ley del IR) un sentido similar a sus antecedentes.



Así, claramente la evolución normativa demuestra que el Legislador no ha tenido intención de gravar los dividendos distribuidos por personas jurídicas domiciliadas a favor de personas jurídicas domiciliadas. Es en aplicación de su poder tributario que el Legislador mantuvo la inafectación a los dividendos distribuidos a personas jurídicas no domiciliadas. Una interpretación en sentido distinto, significaría contravenir la voluntad del legislador.

- (2) Sin duda no se trata de un caso de exoneración por cuanto:
  - (i) No nace obligación tributaria alguna por la distribución de dividendos de una persona jurídica domiciliada a favor de otra persona jurídica domiciliada.
  - (ii) No se trata de una dispensa del pago.
  - (iii) No hay temporalidad. Conforme destacamos en nuestra apelación: ¿El tratamiento preferencial respecto de la distribución de dividendos a una persona jurídica domiciliada es temporal? De acuerdo a la Ley del IR actual, no. Se trata de una norma con vocación de permanencia y por ello, que califica como una inafectación.
- (3) Es de destacar que si el Legislador ha deseado dar a este tipo de operaciones los mismos efectos que las rentas exoneradas, ha tenido que recurrir a una norma de carácter expreso (por ejemplo, compensación de pérdidas).
- (4) Nótese que aun en el caso que el Tribunal Fiscal considere que en este caso se trata de una inafectación legal, no se pueden asociar a este tipo de figura los efectos de una exoneración al tratarse de supuestos de naturaleza distinta.

La doctrina nacional ha sido clara al respecto, así se ha señalado<sup>3</sup>:

*"La denominada inafectación legal (...) es plenamente una inafectación (y en esencia no guarda diferencia se sustancia con las inafectaciones lógicas), con la particularidad que es consignada expresamente como tal en el propio texto de la norma, representando en realidad, un recorte o si se quiere decir, una delimitación a "último momento" de la hipótesis de incidencia tributaria (si es que la inafectación se plasma en la norma que establece el Impuesto), o en todo caso a través de una norma posterior, pero de ninguna forma, en el momento de su ocurrencia, los supuestos excluidos por la misma del ámbito de aplicación del Impuesto, pueden ser considerados como incluidos."*

Aun la doctrina que critica el uso irracional de esta figura (lo cual evidentemente no sucede en el caso de la inafectación de los dividendos distribuidos a favor de personas jurídicas domiciliadas, supuesto en el que más bien la lógica exige que no deba encontrarse gravado) ha reconocido que se trata de supuestos no incluidos en el ámbito de aplicación del tributo. Así, se ha señalado lo siguiente<sup>4</sup>:

*"Se trata de casos que se encuentran inafectos porque lo dice la Ley (...) Se trata de casos que la política tributaria general no los considera relevantes para asignarles una*

<sup>3</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Primera edición, Lima: Palestra Editores S.R.L., 2003, p. 253.

<sup>4</sup> RUIZ DE CASTILLA, Francisco. La desgravación tributaria. En: Actualidad empresarial, No. 168, primer quincena Octubre 2009, p. 13.

*determinada carga tributaria. Por esta razón dichos casos se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo (...) en la inafectación, el punto de partida se relaciona con hechos que –en principio– no son tributables"*

Entonces, no existe argumento alguno que pueda respaldar la afirmación que nos encontramos en nuestro caso ante operaciones exoneradas.

## 2 La Administración Tributaria realiza una interpretación incorrecta del término *actividades*

De acuerdo al artículo 11.1 de la Ley de la Amazonía:

*"(...) Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 12 y el Numeral 13.2 del Artículo 13 de la presente Ley, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona"*

En vista de lo mencionado, *actividades* significa un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad; las operaciones normalmente implican la ejecución de determinada acción por el sujeto o la entidad, por ello se descarta la inclusión de cualquier hecho en el que no se evidencie alguna acción por parte del sujeto/entidad, que responda o terceros o a circunstancias naturales o variables macroeconómicas.

Es así que los dividendos son riquezas por inversiones de carácter pasivo y no requieren actividad o actividades por parte del titular de las acciones, y en caso se sostenga que la inversión califica como "actividades", esta no se produjo durante los ejercicios 2009 ni 2010, que constituyen según el artículo 4 del Reglamento de la Ley de la Amazonía, los periodos que se toman en cuenta para analizar el cumplimiento del requisito de la actividad principal.

Por ello, no es posible concluir, como sostiene la SUNAT, que los dividendos deban ser incluidos como parte del cálculo del porcentaje de la actividad principal, prevista por el artículo 4 mencionado.

## 3 La interpretación de la Administración Tributaria contraviene los objetivos del beneficio

La razón de ser del requisito de la actividad principal es garantizar que esta represente un porcentaje mínimo del total de actividades y con ello no solo promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, sino hacer más competitiva la inversión en esta región frente a la inversión en cualquier otra zona del país; así, una vez superado el 80%, la exoneración es aplicada a todos los conceptos que forman parte de la renta neta, es decir, a todos aquellos que resultarían gravables. De ahí que no importaría considerar los resultados provenientes de hechos u operaciones que no generen una renta gravada con el impuesto ya que, en cualquier caso, no resultarían gravados.

Debido a ello, la interpretación de SUNAT contraviene los objetivos de la norma, ya que: i) obligaría a nuestra Empresa a transferir su participación en inversiones en acciones, cuyos resultados nunca tributarán en cabeza de nuestra Empresa, independientemente de su

ubicación; ii) impide que las utilidades se puedan reinvertir en la región, disminuyendo la oportunidad de alcanzar un desarrollo sostenible en la Amazonía, y iii) significa un castigo por una interpretación incorrecta de la norma para una empresa que ha apostado por el desarrollo productivo de la región.

En tal sentido, solicitamos al Tribunal Fiscal que determine que los dividendos, al tener carácter de inafectos, no se computen en los ingresos netos totales de nuestra Empresa y en consecuencia, reconozca que nuestra actividad principal generó el 88% de nuestros ingresos netos totales en el ejercicio gravable anterior, lo que hace acreedora a nuestra Empresa del beneficio otorgado por la Ley No. 27037.

**POR TANTO:**

Solicitamos al Tribunal Fiscal, tener presente lo expuesto, declarar procedente nuestro recurso de apelación y dejar sin efecto la Resolución de Oficina Zonal No.185-014-0000304/SUNAT materia de impugnación así como los valores emitidos.

Lima, 7 de mayo de 2013



Humberto Allemant S.  
ABOGADO  
Registro N° 5325



**PALMAS DEL ESPINO S.A.**

CERTIFICO:  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

TRIBUNAL FISCAL

SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora



LIMA: 25 JUL. 2013

Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

EXPEDIENTE Nº	:	179-2013
INTERESADO	:	PALMAS DEL ESPINO S.A.
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	San Martín
FECHA	:	Lima, 20 de junio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por **PALMAS DEL ESPINO S.A.** con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº 20104121374 contra la Resolución de Oficina Zonal Nº 185-014-0000304/SUNAT de 30 de julio de 2012, emitida por la Oficina Zonal San Martín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 182-003-0000139, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y la Resolución de Multa Nº 182-002-0000294, girada por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que si bien la Ley y el Reglamento de la Ley Nº 27037 no definen lo que se debe entender por ingreso neto, conforme a la Quinta Disposición Final y Transitoria de este último debe acudir de forma supletoria a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento para tal efecto, y no al Código Tributario como alega la Administración en la apelada.

Que al respecto, anota que de acuerdo a los artículos 20º y 85º de la Ley del Impuesto a la Renta los ingresos netos sólo incluyen ingresos afectos lo que es confirmado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 03942-5-2010 y 04243-3-2012, y en tal sentido, los ingresos inafectos no deben ser incluidos para el cómputo de la actividad principal a que se refiere el artículo 4º del Reglamento de la Ley Nº 27037.

Que de otro lado, alega que atendiendo a la definición de "actividades" el artículo 11º de la Ley Nº 27037 no puede comprender como tales a los dividendos pues éstos son riqueza por inversiones de carácter pasivo, y no son el resultado de acciones constantes o permanentes propias de la empresa titular de las acciones dado que no se dedica a la actividad de negociación de valores. Añade que en caso la Administración considere lo contrario, debe tenerse en cuenta que la inversión en valores no ocurrió durante los ejercicios 2009 y 2010, esto es, no se produjo en los ejercicios que deben ser tomados en cuenta para el cálculo del porcentaje de la actividad principal.

Que arguye que existe una vulneración al principio de reserva de ley, pues si bien el artículo 11º de la citada Ley se remite a su Reglamento para determinar los alcances del beneficio, no asocia el término "actividades" a los ingresos netos.

Que finalmente, menciona que la Administración por error material en la liquidación que figura en la apelada omitió excluir el importe de S/. 197 284,40 de los S/. 3 994 412,82 por otros ingresos gravados, por lo que este último concepto sólo debe ascender a la suma de S/. 3 797 128,00.

Que mediante escrito ingresado a mesa de partes del Tribunal Fiscal el 8 de mayo de 2013 (fojas 514 a 521) la recurrente formuló sus alegatos luego de realizado el Informe Oral, reiterando los argumentos expuestos en la apelación, y precisa que los dividendos distribuidos por una persona jurídica domiciliada a favor de personas jurídicas domiciliadas se encuentran inafectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría por lo que no deben ser incluidos dentro del concepto de ingreso neto.

*[Handwritten signatures]*

CERTIFICO:  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA



TRIBUNAL FISCAL  
*Sarita Barrera Vásquez*  
SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora

LIMA: 25 JUL. 2013

# Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

Que mediante escrito ingresado a mesa de partes de este Colegiado el 13 de mayo de 2013 (fojas 528 y 529) la recurrente sostiene que del Informe Nº 076-2013-SUNAT/4B0000 se aprecia que la Administración confirma que la anotada distribución de dividendos no se encuentra afecta al Impuesto a la Renta, con lo que se desvirtúa lo señalado en la apelada respecto a que tal operación se encontraría exonerada.

Que la Administración señala que el artículo 4º del Reglamento de la Ley Nº 27037 al referirse a los ingresos netos no hace distinción alguna si los mismos son gravados o no gravados. Asimismo refiere que de acuerdo a lo señalado en la Resolución Nº 503-3-97 cuando el artículo 183º del Código Tributario se refiere a ingresos netos considera el ingreso total resultante menos devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares. Adicionalmente sostiene que según el inciso b) del artículo 180º del Código Tributario los ingresos netos comprenden, entre otros, "Ingresos gravables y no gravables".

Que asimismo, sostiene que de acuerdo a una interpretación sistemática, en aplicación de la Quinta Disposición final y Transitoria del referido Reglamento, corresponde aplicar el Código Tributario el que define a los ingresos netos. Agrega que si bien los dividendos son obtenidos como resultado de la inversión en acciones y no directamente a la actividad de cultivo de palma aceitera, éstos también constituyen ingresos puesto que finalmente se generan a consecuencia del desarrollo de actividades de la empresa.

Que agrega que de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad los dividendos constituyen ingresos, y que para que sean considerados como netos se requiere que el importe pueda ser determinable, no resultando relevante para ello la fecha de su pago.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que las inversiones relacionadas a los dividendos no se produjeron en los ejercicios 2009 y 2010, la Administración señala que los dividendos se guían por el principio del devengado, siendo que el artículo 89º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no señala que proceda su devengo o que se reconozcan cuando se produjo la inversión inicial.

Que por lo expuesto, la Administración considera como ingresos netos a los dividendos, por lo que éstos debían ser computados para determinar el porcentaje de la actividad principal.

Que por otro lado, mediante escrito ingresado a mesa de partes del Tribunal Fiscal el 8 de mayo de 2013 la Administración formuló sus alegatos luego de realizado el Informe Oral (fojas 522 a 525).

Que en el presente caso, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente con Carta Nº 110181079920-01 SUNAT y Requerimiento Nº 1821110000197 (fojas 291 y 311), notificados el 7 de setiembre de 2011 (fojas 312 y 313), se estableció que a la recurrente no le era aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta prevista por el numeral 12.3 del artículo 12º de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley Nº 27037; asimismo, que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación Nº 182-003-0000139 y la Resolución de Multa Nº 182-002-0000294, materia de impugnación.

Que conforme con lo expuesto el asunto materia de controversia consiste en determinar si la recurrente se encontraba acogida a la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley Nº 27037, por el ejercicio 2010.

*[Handwritten signatures]*  
2

CERTIFICO:  
 QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
 DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA



TRIBUNAL FISCAL  
 SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
 Secretaria Relatora

LIMA: 25 JUL. 2013

*Tribunal Fiscal*

Nº 10340-10-2013

**Resolución de Determinación Nº 182-003-0000139**

Que teniendo en cuenta lo expuesto corresponde establecer si la Resolución de Determinación Nº 182-003-0000139 ha sido emitida de acuerdo a Ley, en consecuencia determinar si resulta aplicable a la recurrente la exoneración del Impuesto a la Renta por encontrarse dentro de los beneficios establecidos por la Ley Nº 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

Que el artículo 1º de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía aprobada por Ley Nº 27037, señala que este dispositivo legal tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada, siendo que en el inciso a) del numeral 3.1 del artículo 3º de la mencionada ley se señala que la Amazonía comprende, entre otros, el departamento de San Martín.

Que según el numeral 11.1 del artículo 11º de la citada Ley, sustituido por el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 1035: "Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 12 y el Numeral 13.2 del Artículo 13 de la presente Ley, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona." Y que "Para el caso de las actividades manufactureras a que se refiere el párrafo anterior, los productos primarios podrán ser producidos o no en la Amazonía."

Que el numeral 11.2 del citado artículo 11º, aplicable al caso de autos, establece lo siguiente: "Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades."

Que el artículo 12º de la citada Ley Nº 27037 señala lo siguiente:

**\*Artículo 12º.- Impuesto a la Renta**

12.1 Los contribuyentes ubicados en la Amazonía, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa de 10% (diez por ciento).

12.2 Por excepción, los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa del 5% (cinco por ciento).

12.3 Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta. (...).

<sup>1</sup> Todos los subrayados de la presente resolución son efectuados por el presente colegiado.



CERTIFICO:  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

TRIBUNAL FISCAL

SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora



LIMA: 25 JUL. 2013

# Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la producción agrícola. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto del Impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2."

Que con respecto a la citada actividad principal, el numeral 4.1 del artículo 4º del Reglamento de la Ley Nº 27037, aprobado por Decreto Supremo Nº 103-99-EF, establece que para efecto de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo anterior<sup>2</sup>, se tomará en cuenta lo siguiente: 4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales. Asimismo establece que "Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella." El último párrafo del presente artículo establece que "Si al final del ejercicio se determinara que los ingresos anuales generados por la actividad principal son inferiores en más del 10% al porcentaje exigido en este artículo, el contribuyente perderá los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta por dicho ejercicio, debiendo regularizar el pago del Impuesto con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual respectiva. Asimismo, estará obligado a rectificar y abonar el IGV dejado de pagar en el ejercicio como consecuencia de la aplicación indebida del crédito fiscal especial."

Que en cuanto a la pérdida del beneficio, el artículo 6º del precitado Reglamento establece en su inciso b) que: "Los beneficios tributarios establecidos en la Ley se pierden por las siguientes causales: (...) b) Por el incumplimiento del requisito de actividad principal señalado en el Artículo 4. En este supuesto, los beneficios del Impuesto a la Renta, establecidos en el Artículo 12 y Quinta Disposición Complementaria, y el crédito fiscal especial del Impuesto General a las Ventas establecido en el numeral 13.2 del Artículo 13 de la Ley, se perderán por el resto del ejercicio gravable".

Que la Quinta Disposición Final y Transitoria del citado Reglamento señala que en todo lo no previsto en el mismo o por la Ley Nº 27037 se aplicarán las normas generales de cada tributo.

Que mediante el Formulario Virtual PDT 668 Nº 750341418 (fojas 29 y 30) la recurrente presentó la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 en la que, entre otros, declaró los siguientes conceptos:

Concepto	Casilla	Importe (S/)
Ventas Netas	461	87 515 533
Ingresos financieros gravados	473	24 209 510
Otros ingresos gravados	475	53 586 790
Otros ingresos no gravables	476	175 170 581

Que de acuerdo con el resultado del Requerimiento Nº 1822120000031 (fojas 303 y 304) a partir de la información remitida por la recurrente mediante escrito de 31 de enero de 2012 (fojas 244 a 247) la Administración dedujo del rubro "Otros ingresos gravados" el importe de S/. 49 592 377,18 correspondiente a la Cuenta - "75921006 Ingresos Extraordinarios - NIC 41", y del rubro "Otros ingresos No Gravados" el monto de S/. 75 493 898,00 correspondiente a las Cuentas - "Valor de Participación Patrimonial - VPP". Asimismo, conforme se observa del resultado del Requerimiento Nº 1822120000065 (fojas 308 y 309) la Administración adicionó al concepto "Ventas Netas" la suma de S/. 197 284,40, de

<sup>2</sup> Dicha norma se refiere al artículo 3º del Reglamento conforme al cual: "Las actividades señaladas en el numeral 11.1 del artículo 11º o en el Artículo 12º de la Ley, son las siguientes: (...) b) Producción agrícola: La obtenida de la agricultura."

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.

CERTIFICO:  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

TRIBUNAL FISCAL

SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora



LIMA: 25 JUL. 2013

# Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

acuerdo con lo señalado en el escrito presentado por la recurrente con fecha 27 de febrero de 2012 (fojas 286 a 290), por lo que la información consignada en la precitada declaración anual fue modificada como se detalla a continuación:

Concepto	Importe S/.	Adiciones S/.	Deducciones S/.	Ingresos anuales
Ventas Netas	87 515 533	197 284,40	-	87 712 817,40
Ingresos financieros gravados	24 209 510	-	-	24 209 510
Otros ingresos gravados	53 586 790	-	49 592 377,18	3 994 412,82
Otros ingresos no gravados	175 170 581	-	75 493 898,10	99 676 682,90

Que no obstante las observaciones realizadas durante el referido procedimiento de fiscalización, en la etapa de reclamación la Administración procedió a descontar del rubro "Ingresos Financieros Gravados" el importe de S/. 22 932 092,00 correspondiente a la "ganancia por diferencia de cambio", al considerar que en atención a lo expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 y 01003-4-2008 y el Informe N° 045-2012-SUNAR/4B0000 dicho concepto no califica como ingreso neto. Al respecto, en la resolución apelada se detalla que los anotados conceptos representan ingresos netos por actividades de la recurrente en los porcentajes que a continuación se detallan:

Concepto	Importe S/.	Adiciones S/.	Deducciones S/.	Ingresos anuales S/.	% del ingreso real
Ventas Netas	87 515 533	197 284,40	-	87 712 817,40	45.57
Ingresos financieros gravados	24 209 510	-	22 932 092	1 277,419	0.66
Otros ingresos gravados	53 586 790	-	49 592 377,18	3 994 412,82	2.08
Otros ingresos no gravados	175 170 581	-	75 493 898,10	99 676 682,90	51.69
<b>Ingresos netos totales</b>	<b>340 482 414</b>			<b>192 464 047,72</b>	<b>100</b>

Que como afirma la recurrente, en la liquidación del cuadro anterior se aprecia que por error material la Administración sumó el importe de S/. 197 284,40 que había adicionado al concepto de "Ventas Netas" al rubro de "Otros Ingresos Gravados", resultando el monto erróneo de S/. 3 994 412,82 por concepto de ingresos gravados, siendo que este último concepto sólo debe ascender a la suma de S/. 3 797 128,00; no obstante, aún cuando se corrigiese dicho error material, considerando los demás datos del cuadro anterior, no procedería el acogimiento al beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta, toda vez que los porcentajes de los ingresos netos de la recurrente con relación al importe total quedarían establecidos de la siguiente forma: "Ventas Netas" por S/. 87 712 817, 40 (45.62%), "Ingresos Financieros" por S/. 1 277 419,00 (0.66%), "Otros Ingresos Gravados" por S/. 3 797,128, 00 (1.97%) y "Otros Ingresos No Gravados" por S/. 99 479 398,50 (51.47%) y, por tanto, de todas maneras no procedería el acogimiento al beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta que sostiene la recurrente en autos.

Que no obstante lo anterior, la recurrente ha sostenido que el concepto "Otros Ingresos No Gravados" comprende los dividendos pagados, ascendentes a S/. 93 071 442,23, y los "Intereses de Préstamo", ascendentes a S/. 6 605 241,00, y que el importe correspondiente al primero de éstos no debe considerarse dentro de sus ingresos anuales a efecto de establecer su actividad principal en el ejercicio 2010 (actividad agraria), toda vez que no se trata de ingresos provenientes del desarrollo de alguna de las actividades que realiza.

*[Handwritten signatures and initials]*



## CERTIFICO:

QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

TRIBUNAL FISCAL

SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaría Relatora

LIMA: 25 JUL. 2013



Tribunal Fiscal

N° 10340-10-2013

Que sobre el particular, la Administración alega que si bien los dividendos son obtenidos como producto de una inversión de acciones y no corresponden directamente —en este caso— a la actividad de cultivo de palma aceitera, no por ello dejan de ser ingresos puesto que se generan como consecuencia del desarrollo de las actividades de la empresa, y además que los dividendos son ingresos provenientes de terceros pero que se encuentran exonerados, por lo que resulta correcto computarlos a efecto de determinar el porcentaje de la actividad principal.

Que de lo anterior se tiene que a fin de determinar si la recurrente se encontraba acogida a la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley N° 27037, por el ejercicio 2010, resulta necesario dilucidar si los dividendos pagados deben ser considerados o no como ingresos netos pues de esto dependerá el cumplimiento del requisito contemplado en el numeral 4.1 del artículo 4° del Reglamento antes citado.

Que de la revisión de la Ley N° 27037 y su Reglamento se advierte que ninguna de estas normas definen el concepto de ingreso neto a efecto de determinar la actividad principal a que se refieren el artículo 11° de dicha Ley y el artículo 4° de su Reglamento.

Que no obstante lo anterior, cabe resaltar que la Quinta Disposición Final y Transitoria del Reglamento de la Ley N° 27037, establece lo siguiente: "En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo", por lo que debe acudir supletoriamente a las normas del tributo respectivo (objeto de acotación) que regula dicho concepto (Ingresos Netos), esto es, la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF establece que "la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados (...). El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (...)", advirtiéndose que estos últimos conceptos, por su naturaleza, están referidos a deducciones que son propias del devenir de las actividades de una empresa.

Que de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03942-5-2010 y 04243-3-2012<sup>3</sup> los ingresos netos son aquellos ingresos afectos con dicho impuesto.

Que según el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta son rentas las que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que según el último párrafo del artículo 3° de la precitada Ley, sustituido por Decreto Legislativo N° 945<sup>4</sup>, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que conforme con el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la mencionada Ley aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 313-2009-EF<sup>5</sup>, la ganancia o ingreso

<sup>3</sup> En estas resoluciones se hace referencia a los ingresos netos con ocasión de efectuar el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>4</sup> Publicada el 23 de diciembre de 2003.

<sup>5</sup> Publicada el 30 de diciembre de 2009.

6

CERTIFICO:  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA



TRIBUNAL FISCAL  
SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora

LIMA: 25 JUL. 2013

# Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3° de la Ley se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Que por otro lado, el tercer párrafo del artículo 24°-B de la citada Ley, incorporado por la Ley N° 27804<sup>6</sup>, señala que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no las computarán para la determinación de su renta imponible.

Que dado que los dividendos son renta de capital de carácter pasivo y no el resultado de actividades propias de la empresa a las que se refiere la norma materia de beneficio, y siendo que además por disposición expresa de la norma citada en el considerando precedente los dividendos que perciban las personas jurídicas, como es el caso de la recurrente, se encuentran inafectos, los mismos no constituyen ingresos netos a que se refieren el artículo 11° de la Ley N° 27037 y el artículo 4° de su reglamento.

Que cabe resaltar que cuando la Quinta Disposición Final y Transitoria del Reglamento de la Ley N° 27037 señala que en todo lo no previsto en el mismo o por la Ley N° 27037 se aplicarán las normas generales de cada tributo, no estableciendo además que se debe aplicar supletoriamente las Normas Internacionales de Contabilidad, por tanto no cabe remitirnos a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°18 - Ingresos, máxime si la misma no regula el concepto "Ingresos Netos", así como tampoco al Código Tributario como sostiene la Administración, al ser la Ley del Impuesto a la Renta la norma que regula dicho concepto

Que de acuerdo con la información declarada por la recurrente a foja 376, del Testimonio de la escritura Pública de adecuación del estatuto de 6 de julio de 1998 (foja 78/vuelta), así como del correspondiente Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 332), se tiene que la recurrente se dedica principalmente al cultivo de palma aceitera y otros cultivos propios de la zona de selva del Perú.

Que por el ejercicio 2010 la recurrente inscribió en su contabilidad y declaró bajo el concepto de "Otros ingresos no gravables" una renta de capital en la especie de dividendos percibidos por el importe de S/. 93 071 442,23 producto de la colocación de capitales, los que conforme a lo anteriormente señalado no constituyen ingresos afectos con el Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, no procede considerar dentro de los ingresos anuales de la recurrente aquéllos por concepto de dividendos, es decir, el importe de S/. 93 071 442,23, lo que trae como consecuencia que los ingresos de la recurrente generados por su actividad principal en el ejercicio 2010 constituyan más del 80% de sus ingresos netos totales, y por tanto se verifique el cumplimiento del requisito establecido en el numera 4.1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley N° 27037, observado por la Administración, concluyéndose así que la recurrente se encontraba acogida al beneficio previsto en el numeral 12.3 de dicha ley, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139.

### Resolución de Multa N° 182-002-0000294

Que de la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 (foja 339) se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario aplicable al caso de autos, según el cual constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos,

<sup>6</sup> Publicada el 2 de agosto de 2002.

↓ 7

CERTIFICO  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA



25 JUL. 2013

LIMA:.....

# Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que dicho valor ha sido emitido sustentándose en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenida en la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139, girada por el reparo al acogimiento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, respecto del cual en esta instancia se ha dispuesto revocar la resolución apelada, por lo que procede resolver en igual sentido, revocándose la resolución apelada en este extremo y dejarse sin efecto la Resolución de Multa N° 182-002-0000294.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con asistencia de ambas partes, de conformidad con la Constancia de Informe Oral N° 0391-2013-EF/TF (foja 511).

Con los vocales Moreano Valdivia y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Cayo Quispe, con su voto discrepante.

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT de 30 de julio de 2012 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y Resolución de Multa N° 182-002-0000294.

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

MOREANO VALDIVIA  
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL

Sarita Barrera Vásquez  
Secretaría Relatora  
CQ/TS/LR/rag

**CERTIFICO:**

QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

**TRIBUNAL FISCAL**  
SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora

LIMA: **25 JUL. 2013**



# Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

**VOTO DISCREPANTE DEL VOCAL CAYO QUISPE**

Que de autos consta que mediante el Formulario Virtual PDT 668 N° 750341418 (fojas 29 y 30) la recurrente presentó la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 en la que, entre otros, declaró los siguientes conceptos:

Concepto	Casilla	Importe S/.
Ventas Netas	461	87 515 533
Ingresos financieros gravados	473	24 209 510
Otros ingresos gravados	475	53 586 790
Otros ingresos no gravables	476	175 170 581

Que de acuerdo con el resultado del Requerimiento N° 1822120000031 (fojas 303 y 304), a partir de la información remitida por la recurrente mediante escrito de 31 de enero de 2012 (fojas 244 a 247), la Administración dedujo del rubro "Otros ingresos gravados" el importe de S/. 49 592 377,18 correspondiente a la cuenta "75921006 Ingresos Extraordinarios - NIC 41", y del rubro "Otros ingresos no gravados", el importe de S/. 75 493 898,00 correspondiente a las cuentas por "Valor de Participación Patrimonial - VPP". Asimismo conforme se observa del resultado del Requerimiento N° 1822120000065 (fojas 308 y 309) la Administración adicionó al concepto Ventas Netas el importe de S/. 197 284,40, de acuerdo a lo señalado en el escrito presentado por la recurrente con fecha 27 de febrero de 2012 (fojas 286 a 290), por lo que la información consignada en la precitada declaración anual fue modificada como se detalla a continuación:

Concepto	Importe S/.	Adiciones S/.	Deducciones S/.	Ingresos anuales S/.
Ventas Netas	87 515 533	197 284,40	-	87 712 817,40
Ingresos financieros gravados	24 209 510	-	-	24 209 510
Otros ingresos gravados	53 586 790	-	49 592 377,18	3 994 412,82
Otros ingresos no gravables	175 170 581	-	75 493 898,10	99 676 682,90

Que no obstante las observaciones realizadas durante el referido procedimiento de fiscalización, en la etapa de reclamación la Administración procedió a descontar del rubro *Ingresos financieros gravados* el importe de S/. 22 932 092,00. Al respecto en la apelada se detalla que los anotados conceptos representan ingresos netos por actividades de la recurrente en los porcentajes que a continuación se detallan:

Concepto	Importe S/.	Adiciones S/.	Deducciones S/.	Ingresos anuales S/.	% del Ingreso total
Ventas Netas	87 515 533	197 284,40	-	87 712 817,40	45.57
Ingresos financieros gravados	24 209 510	-	22 932 092	1 277,419	0.66
Otros ingresos gravados	53586 790	-	49 592 377,18	3 994 412,82	2.08
Otros ingresos no gravables	175 170 581	-	75 493 898,10	99 676 682,90	51.69
<b>Ingresos netos totales</b>	<b>340 482 414</b>			<b>192 464 047,72</b>	<b>100</b>

Que como anota la recurrente, en la liquidación del cuadro anterior se aprecia que por error material la Administración sumó el importe de S/. 197 284,40 (que había adicionado al concepto de ventas netas) al rubro de "Otros Ingresos gravados", resultando el monto erróneo de S/. 3 994 412,82 por concepto de "otros ingresos gravados", siendo que este último concepto sólo debe ascender a la suma de S/. 3 797 128,00.

9

CERTIFICO:  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

LIMA: 25 JUL 2013



TRIBUNAL FISCAL  
SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora

# Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

Que de la revisión de la Ley N° 27037 y su Reglamento se advierte que ambas normas no definen el concepto de ingreso neto a efecto de determinar la actividad principal a que se refieren el artículo 11° de dicha Ley y el artículo 4° de su Reglamento, en tal razón, toda vez que se trata de normas referidas a los requisitos para acogerse e ingresar al beneficio tributario, nos hallamos en una fase previa a la aplicación de las normas cuyos beneficios tributarios concede dicha normativa, por ello a los efectos de determinar y cuantificar el monto de los ingresos netos debemos considerar la naturaleza económica de éstos y no únicamente de los ingresos consideradas gravados por el Impuesto a la Renta. Aún más, cuando la referida ley del Impuesto a la Renta considera como ingreso o renta no sólo a aquéllos reales sino a los denominados presuntos, entre otras rentas imputadas y que no son registrables en la contabilidad, salvo sus efectos además de excluir algunos otros por ser parte de una política fiscal determinada. Asimismo, estando a que el presente análisis está orientado a establecer la actividad principal sobre la base de los ingresos netos totales, no cabe diferenciar si éstos provienen de actividades ordinarias o no. Limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa sólo a aquellos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no lo ha previsto.

Que desde el punto de vista financiero-contable y conforme a lo previsto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, la definición de "ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente". (Párrafos 74 y 75).

Que la NIC N° 18, Ingresos, en coherencia con el Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, señala lo siguiente: "(...) Los ingresos ordinarios propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos (...)".

Que el numeral 1 del Alcance de la precitada NIC establece que: 1. Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos: (a) la venta de productos; (b) la prestación de servicios; y (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

Que el numeral 5 del anotado Alcance define en el literal c) a los dividendos como "distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo".

Que según el Plan Contable General Empresarial, la Cuenta 77 – Ingresos Financieros, agrupa las subcuentas que acumulan las rentas o rendimientos provenientes de colocación de capitales, de la diferencia de cambio a favor de la empresa, de los descuentos obtenidos por pronto pago; así como de la ganancia por medición de activos y pasivos al valor razonable. Entre las citadas subcuentas se encuentra la 773 Dividendos la que está referida a ganancias obtenidas por el mantenimiento de las inversiones en diferentes empresas. De esta manera, no cabe ninguna duda que los dividendos percibidos por las empresas constituyen ingresos y que pueden ser de naturaleza operacional o de inversión, según el giro del ente que lo produce.



CERTIFICO:

QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

TRIBUNAL FISCAL

SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaría Relatora



LIMA: 25 JUL. 2013

Tribunal Fiscal

Nº 10340-10-2013

Que al respecto, si bien en el caso de autos se analiza si corresponde a la recurrente gozar de exoneración del Impuesto a la Renta, ello dependerá de si cumple con los requisitos para ingresar al beneficio, el cual comprende, entre otros, que sus actividades (medidos en función de los ingresos totales obtenidos que incluye a los dividendos) tengan una determinada proporción en la Amazonía como se ha reseñado precedentemente, por lo que mal podríamos tomar en cuenta para establecer el nivel de "actividad" (entiéndase ingresos) a la Ley del Impuesto a la Renta ya que aún no nos encontramos dentro del beneficio, siendo que por tal motivo no procede considerar la definición del "Ingresos Netos" de dicha norma ni en su Reglamento, así como tampoco la que prevé el Código Tributario, correspondiendo atender a la definición de Ingresos netos que provee las normas contables y financieras antes expuestas.

Que el hecho que la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento consideren a los dividendos obtenidos por las personas jurídicas domiciliadas como no gravado no enerva que los mismos constituyan una renta o ingreso proveniente de una fuente económica previamente habilitada como podría ser aquella proveniente de la compra venta de bienes o la prestación de servicios y como tal sean considerados para determinar la actividad principal que desarrolla la entidad que pretende gozar del beneficio. Se reitera que el nivel de actividad que debe tomarse en cuenta para ingresar el beneficio se mide en función de los ingresos, cualquiera sea su fuente generadora. Es decir, tratándose de empresas, estos beneficios o ingresos pueden generarse tanto por actividades operacionales así como por actividades de inversión, entre otros.

Que en el caso de autos se tiene que por el ejercicio 2010 la recurrente inscribió en su contabilidad y declaró bajo el concepto de *Otros ingresos no gravables* por concepto de dividendos el importe de S/. 99 676 682,90 producto de su fuente económica habilitada para ello (colocación de capitales), los que si bien no constituyeron el resultado del cultivo de palma aceitera (actividad principal según estatutos), lo cierto es que al tener la calificación de ingresos debían ser tomados en cuenta para determinar la actividad principal que ésta desarrollase. Esto es así por cuanto el nivel de actividad principal se mide por el nivel de ingresos que hubiere generado la empresa.

Que en tal sentido, procedía que en el caso de autos la Administración considerara dentro de los ingresos anuales de la recurrente aquéllos por concepto de dividendos, y en tal sentido computables para efecto de establecer su actividad principal en el ejercicio 2010, con miras a verificar si cumplía o no con los requisitos legales para encontrarse en el beneficio.

Que toda vez que los ingresos de la recurrente generados por su actividad principal (distinta a los comprendidos en el beneficio) en el ejercicio 2010 fueron superiores al porcentaje de la actividad beneficiada previsto por la Ley N° 27037 – y aun cuando se considerara el error material a que alude la recurrente<sup>7</sup> – procedía que aquélla perdiera el beneficio tributario por dicho ejercicio, por lo que considero que la emisión de la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 se encuentra arreglada a ley.

Que de la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 (foja 339) se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario sustentándose dicho valor en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenida en la Resolución de Determinación

<sup>7</sup> Al respecto, de corregirse el error material que alega la recurrente, los porcentajes de los ingresos netos de la recurrente en relación al importe total quedarían establecidos de la siguiente forma: Ventas Netas por S/. 87,712,817,40 (45.62%), Ingresos financieros por S/. 1,277,419.0000 (0.66%), Otros Ingresos gravados por S/. 3,797,128.00 (1.97%) y Otros ingresos no gravados por S/. 99,479,398.5000 (51.47%). En tal sentido, se observa que tampoco procedería acogimiento al beneficio que sostiene la recurrente en autos.

*[Handwritten signatures]*

CERTIFICO:  
QUE LA FOTOCOPIA QUE ANTECEDE ES FIEL AL  
DOCUMENTO QUE HE TENIDO A LA VISTA

LIMA: 25 JUL 2013



TRIBUNAL FISCAL

SARITA BARRERA VÁSQUEZ  
Secretaria Relatora

*Tribunal Fiscal*

Nº 10340-10-2013

Nº 182-003-0000139, giradas por el reparo al acogimiento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, por lo que corresponde confirmar la resolución de multa apelada.

  
CAYOQUISPE  
VOCAL

  
Toledo Sagastegui  
Secretaria Relatora  
CQ/TS/LR/rag

Escrito Nro. : 1  
Sumilla : **Interpone Demanda Contencioso Administrativa**

**SEÑOR JUEZ ESPECIALIZADO EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA**

**SANTOS YSMAEL PONCE FERNÁNDEZ**, en representación de la Procuraduría Pública de la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT**, identificado con Documento Nacional de Identidad (DNI) N° 17972021, con domicilio real en Jirón Miro Quesada N° 212, Cercado - LIMA, señalando domicilio procesal en la Casilla N° 1632 de la Central de Notificaciones del Ilustre Colegio de Abogados de Lima y Casilla Electrónica N° 493 del Poder Judicial; acreditando debidamente nuestra representación mediante la Resolución Suprema N° 162-2007/JUS de fecha 27 de Setiembre de 2007, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 28 de Setiembre de 2007, cuya copia se adjunta, ante usted, con el debido respeto nos presentamos y decimos:

I. **PETITORIO**

Al amparo de lo dispuesto en los artículos 1° y siguientes del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 013-2008-JUS; concordante con el artículo 157° del TUO del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, el artículo 47° de la Constitución Política del Perú de 1993; concordante a su vez con el Decreto Legislativo N° 1068 (Sistema de Defensa Jurídica del Estado), su reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 017-2007-JUS y la Resolución Suprema N° 162-2007/JUS, nos apersonamos a la instancia a fin de interponer **DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA** contra la **Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 10340-10-2013 de fecha 20 de Junio de 2013** y notificada a nuestra Institución el día 16 de Julio de 2013, la cual dispone en su fallo:

*"REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT de fecha 30 de Julio de 2012 y DEJAR SIN EFECTO la Resolución de*



Determinación N° 182-003-0000139 y la Resolución de Multa N° 182-002-000294".

## II. PRETENSIONES

### 2.1. **PRETENSIÓN PRINCIPAL**

De conformidad con lo previsto en el numeral 1) del artículo 5° del Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, la presente acción tiene por objeto que vuestra Judicatura declare la **NULIDAD** de la **RTF N° 10340-10-2013**, en cuanto dispone **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

### 2.2. **PRETENSIÓN ACCESORIA**

Al declarar Fundada nuestra pretensión principal, solicitamos se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución Confirmando Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT y este a su vez, declarando Infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y que se prosiga la cobranza de los mismos, por cuanto han sido emitidos conforme a Ley.

## III. IDENTIFICACIÓN Y EMPLAZAMIENTO A LOS DEMANDADOS

La presente acción se encuentra dirigida contra el **TRIBUNAL FISCAL**, domiciliado en el Jirón Diez Canseco N° 250 - 258, Miraflores, Lima; debiendo ponerse en conocimiento del **Procurador Público encargado de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, cursándole notificación en el Jirón Cuzco N° 177 - Séptimo Piso, Cercado de Lima, LIMA.

Asimismo, la demanda debe ponerse en conocimiento del contribuyente **PALMAS DEL ESPINO S.A.**, identificado con Registro Único de Contribuyente N° 20104121374, cuyo domicilio fiscal está ubicado en el **CASERPIO PALMAWASI S/N – DISTRITO DE UCHIZA – PROVINCIA DE TOCACHE – DEPARTAMENTO DE SAN MARTÍN**; por ser directamente afectado con la resolución que recaerá en el presente proceso.

#### IV. DOMICILIO PROCESAL

Señalamos como nuestro domicilio procesal la **Casilla N° 1632 de la Central de Notificaciones del Colegio de Abogados de Lima**, ubicada en el cuarto piso del Palacio de Justicia de Lima, lugar donde se servirá disponer nos notifiquen las resoluciones que recaigan en el presente proceso, con las formalidades de Ley.

#### V. MATERIA EN CONTROVERSIA

La materia controvertida consiste en determinar si es contrario a las leyes (Código Tributario) la resolución materia de la presente demanda en cuanto si es correcto el criterio del Tribunal Fiscal al Revocar la Resolución de Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294.

En consecuencia, su Judicatura deberá de verificar si la contribuyente – Palmas del Espino S.A. – se encontraba o no acogida a la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía – Ley N° 27037, resultando necesario dilucidar si los dividendos pagados deben ser considerados o no como ingresos netos, pues de esto dependerá el cumplimiento del requisito contemplado en el numeral 4.1 del artículo 4° del Reglamento de la referida Ley – Decreto Supremo N° 103-99-EF; por cuanto se viene **afectando de esta manera el Principio de Seguridad Jurídica (Predictibilidad), el derecho al debido proceso y a la igualdad**, teniendo en cuenta que el propio Tribunal Fiscal en otras resoluciones anteriores en las que se le puso en consideración "*igual y/o similar materia*" confirmó la Resolución Administrativa emitida por la SUNAT, y por ende la emisión de los valores si se encontraba conforme a Ley.

## VI. FUNDAMENTOS DE NUESTRA DEMANDA

Conforme a lo previsto en el artículo 157° del Código Tributario, de modo excepcional la Administración Tributaria podrá impugnar las Resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que ésta incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444 - Ley de Procedimiento Administrativo General, en adelante LPAG.

Asimismo, el artículo 1° de la Ley N° 27584 (Acción Contencioso Administrativa), tiene por finalidad el control jurídico por parte del Poder Judicial de las actuaciones de la Administración Pública sujetas al Derecho Administrativo.

En ese orden de ideas, el precitado artículo 10° de la LPGA refiere que son vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

1. *La contravención a la Constitución, a las leyes o las normas reglamentarias.*
2. *El defecto u omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14°.*
3. *Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al Ordenamiento Jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.*
4. *Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.*

Complementando la normatividad anterior, el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario establece en su texto legal, lo siguiente:

### **Artículo 109.- NULIDAD Y ANULABILIDAD DE LOS ACTOS**

*Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:*

- 1 *Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente código.*
- 2 *Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior*
- 3 *Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la Ley*
- 4 *Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición*

En el caso de autos, estamos ante una nulidad de carácter insalvable que afecta la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10340-10-2013 de fecha 20 de Junio de 2013, donde demostramos que la actuación del Tribunal Fiscal no se ajusta a lo estipulado en el Código Tributario, acto que implica una violación a los Principios Constitucionales en materia tributaria y las leyes tributarias que regulan la materia conforme lo explicaremos en los párrafos siguientes, con lo que se recurre en una de las causales establecidas en el numeral 1) del artículo 10° de la Ley de Procedimiento Administrativo General

#### VI.1. SOBRE EL ACOGIMIENTO A LA LEY DE PROMOCIÓN DE INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA

- En primer lugar antes de explicar sobre los requisitos que se deben de cumplir en el presente caso para gozar de dicho beneficio, se debe tener en cuenta que constitucionalmente, el Estado Peruano se encuentra obligado a promover el desarrollo sostenible de la zona denominada "Amazonia", existiendo el deber legal que se dispongan las medidas legales adecuadas que hagan atractivas las inversiones en dicha zona<sup>1</sup>, sin llegar al extremo que dichos territorios ostenten un tratamiento tributario que altere el valor de mercado de las operaciones que se desarrollen en este espacio geográfico. El desarrollo sostenible puede ser definido como *"un desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias*

<sup>1</sup> Artículo 69 de la Constitución Política vigente

*necesidades*". Esta definición fue empleada por primera vez en 1987 en la Comisión Mundial del Medio Ambiente de la ONU, creada en 1983. Así, el desarrollo sostenible busca un equilibrio entre el crecimiento económico, la equidad social y la protección ambiental

- Para cumplir con este deber constitucional se estableció una legislación especial que contemplaba beneficios tributarios, entre otros respecto a la determinación del impuesto a la Renta, sin que ello haya implicado que se estableció un nuevo y diferente Impuesto a la Renta aplicable a la zona. Así por ejemplo en el contenido de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, no establece en ninguna parte la definición particular en cuanto a lo que se considera como "ingresos" para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, ni tampoco para efectos del cálculo de los pagos a cuenta mensuales.
- Siendo ello así, y teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, pasaremos a analizar los requisitos establecidos en las normas pertinentes para gozar de dicho beneficio y asimismo verificar si lo que se considera ingresos se encuentra definido en la referida normatividad.

#### A.- NORMAS APLICABLES AL CASO

##### **LEY DE PROMOCION DE LA INVERSION EN LA AMAZONIA – LEY N° 27037**

###### **CAPITULO I DE LA FINALIDAD Y ALCANCES**

###### **Artículo 1o.- Objeto de la Ley**

La presente Ley tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada.

###### **CAPITULO III**

###### **MECANISMOS PARA LA ATRACCION DE LA INVERSION**

###### **Artículo 11o.- Alcance de Actividades y Requisitos**

11.1 Para efectos de lo dispuesto en el Artículo 12o y el numeral 13.2 del Artículo 13o de la presente Ley se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que sean producidos en la zona.

11.2 Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12o, 13o, 14o y 15o de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros públicos y que sus activos y/o producción se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o producción.

**Artículo 12o.- Impuesto a la Renta**

12.1 Los contribuyentes ubicados en la Amazonia, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11o, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa de 10% (diez por ciento).

12.2 Por excepción, los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11o, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa de 5% (cinco por ciento).

12.3 Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exonerados del Impuesto a la Renta.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo son Yuca, Soya, Arracacha, Uncucha, Urena, Palmito, Pijuayo Palmito, Pijuayo, Aguaje, Anona, Caimito, Carambola, Coccoña, Guanábano, Guayabo, Marañón, Pomarosa, Tasperibá, Tangerina, Toronja, Zapote, Camu Camu, Uña de Gato, Achioté, Caucho, Piña, Ajonjolí, Castaña, Yute y Barbasco.

En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la producción agrícola. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto del Impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cin por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2.

**Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía  
DECRETO SUPREMO N° 103-99-EF**

**Artículo 4.- ACTIVIDAD PRINCIPAL**

Para efecto de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo anterior, se tomará en cuenta lo siguiente:

4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales. Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella.

#### **Artículo 6.- PÉRDIDA DEL BENEFICIO**

b) Por el incumplimiento del requisito de actividad principal señalado en el Artículo 4. En este supuesto, los beneficios del Impuesto a la Renta, establecidos en el Artículo 12 y Quinta Disposición Complementaria, y el crédito fiscal especial del Impuesto General a las Ventas establecido en el numeral 13.2 del Artículo 13 de la Ley, se perderán por el resto del ejercicio gravable.

#### **DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS**

##### **Quinta.- APLICACION SUPLETORIA DE NORMAS**

En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo.<sup>1,3</sup>

#### **B.- EL CONTRIBUYENTE NO GOZA DEL BENEFICIO TRIBUTARIO**

- El ámbito de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia, permite que los contribuyentes ubicados en la zona puedan acceder en algunos casos a beneficios tributarios en materia de Impuesto a la Renta, para lo cual **deben desarrollar sus actividades principales en la zona de beneficio** (agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que sean producidos en la zona), sin perjuicio que dichos contribuyentes puedan llevar a cabo otras actividades secundarias fuera de dicha zona. Esta exigencia legal resulta apropiada para efectos de no limitar que se lleven a cabo operaciones con entidades cuyo ámbito se encuentre fuera del espacio geográfico considerado como Amazonia (libertad de contratar)
- Con el propósito de establecer parámetros objetivos para calificar cuando una entidad empresarial lleva a cabo sus actividades principalmente en la Amazonia, el Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia, delimitó en su artículo 4°, en el caso de una entidad en marcha o actividad se considera

cumplido este requisito, cuando durante el ejercicio gravable anterior hubiera generado el 80% o más de sus ingresos netos totales, monto que incluye la comercialización de bienes producidos por la empresa. En ese mismo sentido, el citado artículo 4 indica que en el caso de entidades empresariales que recién inicien actividades se considerará cumplido el requisito de la actividad principal cuando en el primer mes de operaciones le haya generado el 80% o más de sus ingresos netos totales.<sup>2</sup> *Siendo necesario, resaltar que en el citado Reglamento no se establece en ninguna parte la definición particular en cuanto a lo que se considera como "ingresos".*

- Resulta entonces coherente que normativamente se haya establecido como parámetro que las entidades ubicadas en la Amazonia generen ingresos netos en dicha zona superiores al 80% del total, puesto que de lo contrario desnaturalizaría el sentido de la Ley N° 27037, ya que los ingresos podrían proceder de operaciones ajenas a la promoción de actividades compatibles con el desarrollo sostenible y favoreciendo actividades especulativas con una alícuota reducida del Impuesto a la Renta (5% como en el caso del departamento de Madre de Dios o 10% en el caso del departamento de San Martín). No resulta entonces ni inoportuno ni mucho menos impertinente indicar que ni la Constitución Política vigente ni la Ley N° 27037 buscan fomentar actividades especulativas en beneficio de entidades empresariales por el simple hecho de encontrarse ubicadas en la zona denominada Amazonia, sino que la mayor parte de los ingresos de sus actividades procedan de actividades realizadas en zona de Amazonía, tales como el turismo o el procesamiento de la palma aceitera.
- En el caso de autos, se tiene que mediante Formulario Virtual PDT 668 N° 750341418, el contribuyente – Palmas del Espino S.A. – la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, en la que declaró los siguientes conceptos:

<sup>2</sup> Cabe indicar que el artículo 4 del Reglamento también aborda los casos en los cuales la entidad empresarial lleve a cabo conjunto de actividades y en los casos de reorganización.



CONCEPTO	GASTILLA	IMPORTE S/.
Ventas Netas	461	87,515,533
Ingresos Financieros Gravados	473	24,209,510
Otros Ingresos Gravados	475	53,586,790
Otros Ingresos No Gravables	476	175,170,581

- De acuerdo al Requerimiento N° 1822120000031 y el N° 18221200000065, realizados en virtud del Procedimiento de Fiscalización iniciado a la contribuyente, y como resultado de ello se emite la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139; se concluye que la información consignada en la declaración jurada anual fue modificada como se detalla a continuación:

CONCEPTO	IMPORTE S/.	ADICIONES S/.	DEDUCCIONES S/.	INGRESOS ANUALES S/.	% DEL INGRESO TOTAL
Ventas Netas	87,515,533	197,284,90		284,799,433	45.57%
Ingresos Financieros Gravados	24,209,510		23,632,092	57,577,418	9.66%
Otros Ingresos Gravados	53,586,790		49,192,377.15	4,394,412.85	2.08%
Otros Ingresos No Gravables	175,170,581		75,083,698.10	99,086,882.90	51.69%
<b>INGRESOS NETOS TOTALES</b>	<b>340,482,414</b>			<b>192,464,047.72</b>	<b>100%</b>

- Del cuadro precedente, claramente se tiene que de su actividad principal (Ventas Netas) – 45.57%, no llega a lo estipulado por la normas referidas para poder acceder a dicho beneficio, es por ello que la contribuyente no goza de dicho beneficio, siendo factible analizar a partir de ahora, analizar el concepto de ingreso neto a efecto de desarrollar como se ha deducido la actividad principal del contribuyente y que ésta no llega al tope establecido por Ley.

**B.1.- SOBRE LOS INGRESOS NETOS COMO PARÁMETRO PARA EL ACOGIMIENTO DE LOS BENEFICIOS DE LA ZONA DE LA AMAZONÍA**

- En este aspecto se tiene que, de la revisión de la Ley N° 27037 y de su Reglamento se advierte que en ambas normas legales no se define el concepto de "ingreso neto" esto a efectos de determinar la actividad principal a que se refiere el artículo 11° de la Ley y el artículo 4° del Reglamento, en tal razón, toda vez que se trata de normas referidas a los requisitos para acogerse e ingresar al beneficio tributario, nos hallamos en una fase previa a la aplicación de las normas cuyas beneficios tributarios concede dicha normativa, por ello a los efectos de determinar y cuantificar el monto de los ingresos netos debemos considerar la naturaleza económica de estos y no únicamente de los ingresos considerados gravados por el Impuesto a la Renta. Aún más, cuando la referida Ley del Impuesto a la Renta considera como ingreso o renta no sólo a aquellos reales, sino a los denominados presuntos, entre otras rentas imputadas y que no son registrables en la contabilidad, salvo sus efectos además de excluir algunos otros por ser parte de una política fiscal determinada
- Siendo ello así, el análisis del presente caso, se orienta a establecer la actividad principal sobre la base de los ingresos netos totales, es por ello que no cabe analizar si estos provienen de actividades ordinarias o no, ya que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa sólo a aquellos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la Ley no lo ha previsto.
- Es por ello que en el presente caso, el Tribunal Fiscal al emitir la cuestionada RTF N° 10340-10-2013, de forma errónea considera que los dividendos no constituyen ingresos netos a que se refieren el artículo 11 de la Ley N° 27037, posición que avalaría que si cabe hacer distinciones en la norma aún cuando la misma norma legal o su reglamento no se ha hecho tal distinción.

- Sobre el particular conviene tener en cuenta que para interpretar el sentido de la Ley resulta relevante la regla lógica *“donde la ley no distingue, nosotros tampoco debemos de distinguir” (Ubi Lex Non Distinguit, Nec Nos Distinguere Debemus)*. Así por ejemplo y trayendo a a colación la *Jurisprudencia Comparada*, la *Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia*, al emitir *Sentencia en expediente D-8636 y D-8637 (acumulados) sobre la demanda de inconstitucionalidad contra el Acto Legislativo 05 de 2011, “por el cual se constituye el Sistema General de Regalías, se modifican los artículos 360 y 361 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones sobre el régimen de regalías y compensaciones”*, en su tercer párrafo de consideraciones y fundamentos hace referencia al principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete<sup>3</sup>
- Es por ello que, la Administración Tributaria en la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT de fecha 30 de julio del 2012, contempló este principio en el rubro análisis y base legal, para efectos de dirimir la naturaleza de los ingresos netos en el presente caso. Es más, conviene traer a colación que del propio escrito de alegatos del contribuyente, este destacó (folio 524 del expediente administrativo) que en ninguna parte la normatividad estableció que este parámetro solamente corresponda a los ingresos de tipo “gravados”
- **A tal efecto debe tenerse en cuenta que los ingresos corresponden a todos aquellos flujos de recursos que surgen en el curso de las actividades ordinarias y a las ganancias**, inclusive aquellas que se producen al ser canceladas como en el caso de las condonaciones. Muy diferente es atribuir a cada ingreso su carácter de gravado o no gravado con el Impuesto a la Renta. Así la normatividad relacionada con la promoción de la inversión en la Amazonia solamente detalló en forma

<sup>3</sup> Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia - Expediente D-8636 y D-8637 (acumulados), Actores: Rubén Darío Bravo Rosalón y José Manuel Abuchabó Escobar, Magistrada Ponente: María Victoria Calle Correa. Disponible en: <http://www.cortecc.org.co/contenidos/contenidos.asp?IDCONT=1123> (consultada el 31 de julio del 2013)

clara que se contemple el parámetro de ingresos netos a efectos de que se examine el valor de los ingresos menos los descuentos, rebajas o bonificaciones concedidos

- A manera de ilustrar a su Judicatura se puede apreciar en el siguiente ejemplo del Cuadro N° 1 el caso de una entidad válidamente acogida a estos beneficios en la Amazonia:

**Cuadro N° 1**  
Ejemplo ilustrativo de una entidad con acogimiento válido a los beneficios de la Promoción de la Inversión en la Amazonía

Ingresos Brutos de actividades en zona de Amazonia		86	
- Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en zona de Amazonia		(5)	
	Ingresos Netos de actividades en Zona de Amazonia		81
Ingresos Brutos en zonas fuera del territorio de Amazonia (Lima por ejemplo)		22	
- Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en zonas fuera del territorio de Amazonia (Lima por ejemplo)		(3)	
	Ingresos Netos de actividades en zonas fuera del territorio de Amazonia (Lima por ejemplo)		19
Total Ingresos de la Entidad Empresarial ubicada en Zona de Amazonia de actividades en todo el país			100

Alicuota del Impuesto a la Renta permitida: 5% o 10% dependiendo zona dentro de Amazonia

- Nótese con claridad que si la normatividad de Promoción de la Inversión en la Amazonia únicamente hubiese previsto que el análisis anterior distinga entre ingresos netos gravados y no gravados (lo cual no ha sido dispuesto) una entidad empresarial ubicada en la Amazonia podría obtener ingresos de actividades especulativas en zonas fuera de dicho territorio y que estos ingresos no sean considerados para la evaluación del cumplimiento del parámetro de "actividad principal en la zona de Amazonia", lo cual la beneficiaría con una alícuota reducida del Impuesto a la Renta, tal como se ilustra en el siguiente cuadro N° 2:

Cuadro N° 2  
Ejemplo Ilustrativo que sigue la tesis (que contradecimos) sostenida por el Tribunal Fiscal en la Resolución RTF N° 10340-10-2013

Ingresos Brutos de actividades en zona de Amazonía	86	
- Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en zona de Amazonía	( 5)	
Ingresos Netos de actividades en Zona de Amazonía		81
Ingresos Brutos en zonas fuera del territorio de Amazonía (Lima por ejemplo) <u>gravados con el Impuesto a la Renta</u>	22	
Ingresos Brutos en zonas fuera del territorio de Amazonía (Lima por ejemplo) <u>no gravados con el Impuesto a la Renta como el caso de los dividendos</u>	444	
- Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en zonas fuera del territorio de Amazonía (Lima por ejemplo)	( 3)	
Ingresos Netos de actividades en zonas fuera del territorio de Amazonía (Lima por ejemplo), que de acuerdo al criterio de la Sala 10 del Tribunal Fiscal le permitirían el acogimiento a los beneficios		19
Ingresos Netos de actividades en zonas fuera del territorio de Amazonía (Lima por ejemplo) según lo dispuesto por la normatividad de Amazonía		463
<b>Total Ingresos de la Entidad Empresarial ubicada en Zona de Amazonía de actividades en todo el país (81 +463)</b>		<b>544</b>

Alícuota del Impuesto a la Renta permitida: 5% o 10% dependiendo zona dentro de Amazonía de acuerdo al criterio de la Resolución RTF N° 10340-10-2013

Ingresos de actividades en la zona de Amazonía	81
Total de Ingresos Netos de actividades en todo el país	544
% de ingresos netos totales	14.89 %

- En el ejemplo del Cuadro N° 2, se aprecia que la entidad solamente generaría 14.89% de sus ingresos en actividades realizadas en la zona de Amazonía, por lo cual no es posible sostener que su actividad principal sea en dicha zona. A criterio del Tribunal Fiscal sí se cumpliría con el parámetro de que sus ingresos sean principalmente de actividades en la Amazonía, atendiendo a considerar solamente los ingresos gravables excluyéndose a los dividendos, toda vez que este tipo de ingresos no se deben computar para la determinación de la renta imponible, sin embargo queda en evidencia que lo resuelto por la RTF N° 10340-10-2013 distingue donde la ley no ha establecido que deba distinguirse para calificar que una empresa ubicada en la Amazonía realiza principalmente actividades en dicha zona

- Es por ello que, resulta necesario reiterar que el beneficio tributario que permite aplicar alícuotas reducidas para la determinación del Impuesto a la Renta se destina para aquellas entidades empresariales que realizan principalmente actividades agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal siempre que sean producidos en la zona, **SIENDO QUE ESTE BENEFICIO TRIBUTARIO NO SE OTORGA POR EL SIMPLE HECHO DE QUE UNA ENTIDAD EMPRESARIAL SE ENCUENTRE UBICADA EN DICHA ZONA.**
- En consecuencia, la RTF, materia de impugnación resulta contrario al ordenamiento legal y sostener dicha argumentación, puesto que si una entidad empresarial ubicada en la zona de Amazonia realiza actividades diferentes a las permitidas por el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley N° 27037 por ejemplo actividades teatrales o musicales, dicha entidad se encontrará obligada a tributar la alícuota anual del 30%, tal como fue el caso resuelto por la propia Sala 10 del Tribunal Fiscal con ocasión de la Resolución RTF N° 04368-10-2012, de fecha 23 de marzo del 2012, en cuya oportunidad se confirmó lo resuelto por la Administración Tributaria.
- Del mismo modo, **SI LA ENTIDAD EMPRESARIAL UBICADA EN LA ZONA DE AMAZONÍA NO GENERA INGRESOS NETOS PROCEDENTES DE SU ACTIVIDAD PRINCIPAL SUPERIORES AL 80% DEL TOTAL DE SUS INGRESOS NETOS, NO SE ENCONTRARÍA DENTRO DE LOS ALCANCES DEL BENEFICIO TRIBUTARIO,** tal como fue resuelto también por la Sala 10 del Tribunal Fiscal con ocasión de emitir la Resolución RTF N° 09447-10-2012, de fecha 15 de junio del 2012, la cual en ninguna parte distingue que para examinar si la actividad principal superaba el 80% del total de sus ingresos deban distinguirse entre ingresos gravados y no gravados con el Impuesto a la Renta, sin embargo cuando se emite RTF N° 10340-10-

2013, materia de impugnación, si se efectúa esta indebida e incorrecta distinción, lo cual resulta contradictorio al tratarse de la misma Sala y evidentemente transgrede el Principio de Seguridad o Predictibilidad.

**C - SOBRE EL VOTO DISCREPANTE DEL VOCAL CAYO QUISPE – TRIBUNAL FISCAL**

- La cuestionada RTF N° 10340-10-2013 cuenta con un Voto Discrepante emitido por el Vocal Luis Cayo Quispe, el cual en forma magistral alude en la página 10 de la citada resolución que *no cabe diferenciar si los ingresos provienen de actividades ordinarias o no, puesto que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa solamente a aquellos ingresos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no lo ha previsto. Resulta necesario indicar que el Vocal Luis Cayo Quispe si advirtió con claridad que donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete.*
- Del mismo modo, el Vocal Luis Cayo Quispe da cuenta que desde el punto de vista financiero-contable y conforme a lo previsto para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, así como de la Norma Internacional de Información Financiera NIC 18 la definición de ingresos no se limita a su carácter de gravable o no gravable. Sobre el particular cabe indicar que el Tribunal Fiscal utilizando el método de interpretación sistemática a menudo recurre a las Normas Internacionales de Información Financiera para dirimir controversias sobre las transferencias de riesgos o la imputación de ingresos de operaciones llevadas a cabo por una entidad, siendo relevante citar el contenido de la Resolución RTF N° 03978-2-2012, de fecha 16 de marzo del 2012, la cual recurre a las Normas Internacionales de Información Financiera para poder arribar a la interpretación sistemática de la transferencia de riesgos en una operación, toda vez que ni la Ley (Texto Único Ordenado) ni el Reglamento del Impuesto a la Renta han descrito alguna disposición sobre esta materia.

**Resolución RTF N° 03978-2-2012**

**Vocales Firmantes: Zelaya Vidal, Ezeta Carpio, Fuentes Borda**

"Que de conformidad con el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 y N° 00467-5-2003, entre otras, se ha establecido el criterio que debe regir para la aplicación del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que por el Marco Conceptual para la Norma Internacional de Contabilidad y la Norma Internacional de Contabilidad N° 18, se establece que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisando que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que asimismo la Norma Internacional de Contabilidad N° 18, modificada en (99), señala que los ingresos por la venta de productos deben ser reconocidos cuando han sido satisfechos, entre otras, las siguientes condiciones:

- a). Que la empresa haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos,
- b). Que la empresa no retenga ni la continuidad de la Administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos, y
- c). Que el importe del ingreso pueda ser medido confiablemente, y que la transferencia de los riesgos y beneficios de propiedad coincidan con la transferencia del título legal o la transferencia de la posesión a los compradores, señalando a manera de ejemplo, que en la venta de inmuebles el ingreso es normalmente reconocido cuando el título legal es transferido al comprador."

- Tal como puede advertirse de las Normas Internacionales de Información Financiera permiten establecer parámetros que en muchos casos no han sido contemplados por la propia legislación del Impuesto a la Renta, admitiéndose por interpretación sistemática su utilización para dirimir una controversia legal, lo cual ha sido admitido en diversos casos por las distintas salas del Tribunal Fiscal. Conviene tener en cuenta que el propio Tribunal Fiscal ha reconocido la vigencia en nuestro país del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, tal como se puede apreciar en el contenido de la recientemente emitida Resolución RTF N° 02867-8-2013, de fecha 20 de febrero del 2013, la cual precisa que el referido marco conceptual fue oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01, vigente a partir del 01 de enero de 1994.
- Dicho Marco Conceptual precisa en su párrafo 74 que la definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa. y



corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. Del mismo modo, el párrafo 75 de dicho Marco establece que son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios.

- En el caso de los ingresos ordinarios denominados "dividendos" de acuerdo con lo establecido en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se encuentran previstos dentro de ningún supuesto de inafectación y/o exoneración del impuesto debido a que se trata de las utilidades producidas por una empresa como resultado de sus actividades y que luego se distribuyen a los accionistas.
- Cabe destacar que la legislación del Impuesto a la Renta establece por un lado una "no aplicación de la retención del impuesto" (considerándose la alícuota del 4.1% conforme a lo descrito en el artículo 73-A de la Ley) para el caso de una persona jurídica perceptora de dividendos, mientras que de otra parte el segundo párrafo del artículo 24-B de la Ley establece que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no deben computar estos ingresos para la determinación de su renta imponible, no a título de una inafectación o exoneración sino con la finalidad de evitar una doble imposición respecto de este ingreso que ya tributó previamente cuando formó parte de la renta imponible de la persona jurídica sobre la que se adquirieron las acciones.
- Reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>1</sup> ha evaluado que la adquisición de acciones en otras empresas puede obedecer a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una persona jurídica que compre acciones de otra entidad para continuar la relación comercial con la persona jurídica vendedora o asegurar una posición más competitiva en el mercado, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e inclusive accidental, e inclusive quedaría la posibilidad que la persona jurídica inversora posteriormente venda las acciones fuera de rueda de bolsa, generando así renta

<sup>1</sup> Tal como se puede apreciar en el contenido de las RTF N° 047577-2-2005, 075256-2-2005, 10577-8-2010, 02147-5-2010, 15592-3-2010 y 21319-4-2012, entre otras.

gravada totalmente con el Impuesto a la Renta. Lo expuesto evidencia que la adquisición de acciones con una finalidad distinta a la de percibir dividendos, o de comercializar estas acciones con fines especulativos, forma parte de las actividades propias de la empresa. EN ESE SENTIDO LOS DIVIDENDOS QUE SE OBTENGAN CONSTITUYEN INGRESOS QUE DEBEN SER CONSIDERADOS COMO PARTE DE LOS INGRESOS NETOS TOTALES.

- En vista de lo expuesto, si los otros Vocales de la Sala 10 necesitaban arribar a una definición correcta del parámetro "*Ingresos Netos*" para efectos del acogimiento a los beneficios tributarios en la Amazonía debieron recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera para así determinar la naturaleza económica de dicho concepto, sobre todo porque se está otorgado un beneficio tributario para entidades empresariales que cumplan determinadas condiciones, no siendo correcto que los otros Vocales de la sala 10 del Tribunal Fiscal hayan arribado a una interpretación que distingue donde la propia normatividad no ha distinguido, sobre todo bajo el contexto legal y jurisprudencial descrito en los párrafos precedentes.
- A MANERA DE CONCLUSIÓN, Y DE ACUERDO A LO EXPUESTO PRECEDENTEMENTE, CORRESPONDE CONSIDERAR COMO INGRESOS NETOS A LOS CONCEPTOS NO GRAVADOS INCLUYENDO A LOS DIVIDENDOS, POR LO QUE RESULTA CORRECTO COMPUTARLOS A EFECTOS DE DETERMINAR EL PORCENTAJE DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL. POR TANTO, SIENDO ELLO ASÍ, AL CONSIDERARSE LOS DIVIDENDOS DE LA CONTRIBUYENTE COMO INGRESOS NETOS, ESTO HACE QUE EL PORCENTAJE DE SU ACTIVIDAD PRINCIPAL NO SE REALIZA EN LA AMAZONÍA Y EN CONSECUENCIA NO LE CORRESPONDE DICHO BENEFICIO.

VI.2. SOBRE LA AFECTACIÓN DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES: DERECHO AL DEBIDO PROCEDIMIENTO, PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y PRINCIPIO DE IGUALDAD DE APLICACIÓN ANTE LA LEY

- En primer lugar, debe dejarse claro que el cuestionamiento de la presente demanda está dirigido a la decisión del Tribunal Fiscal que en la parte resolutive EN CUANTO REVOCA UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA Y VALORES QUE HAN SIDO EMITIDOS CONFORME A LEY, atentando así contra el derecho al debido procedimiento al principio de predictibilidad y al principio de igualdad ante la Ley como a continuación pasamos a desarrollar

#### A.- PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO

- El Derecho al debido proceso, se encuentra resguardado constitucionalmente en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución, el cual se infiere que es un DERECHO cuyo ámbito de irradiación no abarca exclusivamente al campo judicial, sino que se proyecta, con las exigencias de su respeto y protección, sobre todo órgano público o privado, que ejerza funciones formal o materialmente jurisdiccionales, como es el caso del Tribunal Fiscal
- De acuerdo al criterio establecido por el Supremo Tribunal Constitucional, el Derecho al Debido Proceso no solo debe ser plenamente observado en el ámbito judicial, sino que sus distintas manifestaciones deben ser observadas en todos los ámbitos del Derecho, EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ENCUENTRA SU EQUIVALENCIA EN EL DENOMINADO DERECHO AL DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, conforme ha sido ampliamente desarrollado en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 05085-2006-PA/TC, a la que nos remitimos y procedemos a señalar parcialmente a continuación

4- "El debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. EL DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SUPONE, EN TODA CIRCUNSTANCIA, EL RESPETO - POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA O PRIVADA - DE TODOS LOS PRINCIPIOS Y DERECHOS NORMALMENTE PROTEGIDOS EN EL ÁMBITO DE LA JURISDICCIÓN COMÚN O ESPECIALIZADA, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución.

- Del mismo modo, debe tenerse en cuenta lo establecido en la sentencia N° 3943-2006-PA/TC, respecto a la motivación de las resoluciones, la cual a la letra señala lo siguiente:

"El contenido constitucionalmente garantizado de este derecho queda delimitado en los siguientes supuestos: ( ):

d) La motivación insuficiente, referida básicamente al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal, no se trata de dar respuestas cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo"

e) La motivación sustancialmente incongruente, El derecho a la tutela judicial efectiva y, en concreto, el derecho a la debida motivación de las sentencias, obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer, por lo tanto, desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control mediante el proceso de amparo. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva)"

- En efecto, en la RTF impugnada en su parte *resolutiva* revoca la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT del 30 de Julio de 2012 en los extremos de dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación y de Multa impugnadas, señalando que dicha revocatoria es a fin de que estas sean dejadas sin efecto, **EXTREMO QUE NO ES CONGRUENTE CON LAS NORMAS RELACIONADAS CON LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA, POR CUANTO REALIZA UNA INDEBIDA INTERPRETACIÓN INDEBIDA DE LAS MISMAS.**
- En conclusión, se tiene que la **INCONGRUENCIA y/o INSUFICIENCIA DE LA MOTIVACIÓN AFECTA DIRECTAMENTE EL DEBIDO PROCEDIMIENTO**, lo que ha sucedido en el caso de autos, y esto acarrea la Nulidad insalvable de la RTF N° 10340-10-2013, en consecuencia se ha demostrado que la dicha Resolución impugnada ha transgredido nuestro derecho a un debido procedimiento.

#### **B.-AFECTACIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

- El principio de predictibilidad se origina en el sistema de Derecho Anglosajón (Common Law) y se le conoce dentro de la doctrina del Derecho Administrativo Continental como el *Principio de Seguridad Jurídica*, también se le conoce como el *Principio de Certeza*<sup>5</sup>
- En efecto, dicho principio del "Stare Decisis et Non Quiera Movere" (estese a lo decidido y que impere la quietud), constituye la pieza fundamental de la predictibilidad y seguridad jurídica de dicho sistema, el cual ha sido recogido en los sistemas Romano Germánico o Derecho Continental como es el nuestro, constituyéndose como una garantía propia de todo Estado de Derecho, en especial del sistema tributario, cuya observancia permite tanto a la Administración Tributaria (SUNAT) como a los contribuyentes, el contar con los elementos necesarios para prever las consecuencias tributarias de los actos.
- Sobre el principio de predictibilidad (seguridad jurídica), la doctrina es unánime en señalar que los resultados de los procedimientos deben ser consistentes entre si y previsibles para los administrados. En ese orden de ideas, Fernando Arrunátegui<sup>6</sup> manifiesta:

*"...Pero, además se requiere que la Administración Pública emita resultados predecibles; es decir, consistentes entre sí. El accionar de la Institución no debe hacer diferencias en razón de las personas, y se debería poder tener una expectativa bastante certera de cuál será el resultado final que éste arrojará".*

Asimismo, Juan Carlos Morón Urbina, señala que:

*" El Principio de la Predictibilidad de la actuación administrativa, se refiere a que las actuaciones, actos y procedimientos de la Administración sean cada vez mas predecible de forma tal que genere confianza legítima y evite el riesgo de la incertidumbre sobre cómo actuara o resolverá su situación sometida a la Administración"<sup>7</sup>.*

<sup>5</sup> MARIO ALVA MATTEUCCI: El principio de Predictibilidad y el Derecho Tributario. Revista Análisis Tributario Vol XIV N° 165. Octubre 2004, Páginas 20-23

<sup>6</sup> ARRUNATEGUI Fernando. Documento de Trabajo N° 007-2000. Área de Estudios Económicos del Indecopi. Lima 2000

<sup>7</sup> MORON URBINA Juan Carlos. Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo

- Precisamente la aplicación y observancia en todos los casos del referido Principio permite que la discrecionalidad de la Administración Pública – y en el presente caso del Tribunal Fiscal, al momento de resolver los diferendos que se plantean ante su competencia por parte de los contribuyentes y de la SUNAT, sea razonable y congruente, evitando que se incurra en arbitrariedad en donde en un caso se falla de una manera y en casos análogos de otra
- Es por ello que, la normatividad en materia tributaria dispone que para salvaguardar el derecho de predictibilidad y que pueda ser de conocimiento de todos aquellos que recurren en sede Administrativa al Tribunal Fiscal, exista un procedimiento expreso previsto en el artículo 154° del Código Tributario que establece que, en caso el Tribunal Fiscal decida cambiar de criterio debe efectuarlo mediante una sesión de Sala Plena de los Señores Vocales publicando una resolución que contenga el nuevo criterio en el Diario Oficial El Peruano.
- Por tanto, ante la presencia de Resoluciones contradictorias, como ha sucedido en el caso de autos con la expedición de la Resolución del Tribunal Fiscal materia de esta impugnación, se está vulnerando el Principio de Predictibilidad consagrado en la Norma IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General, atentando de esa manera contra la seguridad jurídica, y en consecuencia, afectando de manera irremediable nuestro derecho a un debido proceso. En ese sentido, el criterio esgrimido en la RTF N° 10340-10-2013 se contradice explícitamente con los criterios recogidos, en las RTF N°s. 04368-10-2012 de fecha 23 de marzo del 2012, RTF N° 09447-10-2012, de fecha 15 de junio del 2012 y la RTF N° 03978-2-2012 de fecha 16 de marzo del 2012
- Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal entendía correctamente sobre los requisitos para acceder a dicho beneficio tributario en la Amazonía, pero en el presente no ha resuelto de forma correcta.

C.- AFECTACION AL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA APLICACION DE LA LEY

- Como hemos mencionado, la emisión de resoluciones con fallos distintos por parte del Tribunal Fiscal, respeto de casos sustancialmente iguales en el procedimiento administrativo en el cual SUNAT formó parte, constituye una afectación al principio de igualdad ante la Ley contenido en la garantía constitucional expresada en el numeral dos del artículo 2) de nuestra Constitución Política del Perú
- Dicha afectación, se encuentra acreditada con la resolución impugnada y con sendas Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, tales como las hemos referido en el punto B.
- Nuestra posición al respecto, no significa que no sea posible un cambio de criterio, sino que, en caso de alegarse el mismo en contra de nuestros fundamentos, se debió proceder con las formalidades del artículo 154° del Código Tributario, esto es, con la conformación de Sala Plena y con la publicación de la resolución en el Diario Oficial "El Peruano" En ese sentido, el referido artículo señala lo siguiente:

**"Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA**

*Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En ese caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.*

*De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal, deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.*

*La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.*

*En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contenciosa administrativa."*

- Es de verse que el contenido del mencionado artículo es claro, tanto así que nuestros argumentos encuentran sustento en las resoluciones del Tribunal Constitucional, pues en su sentencia contenida en el expediente N° 07289-2005-AA/TC, en la que hace referencia a la vulneración del derecho a la igualdad por el cambio de criterio, el supremo Tribunal razona que si es que no se hubiera seguido el procedimiento del artículo 154° del mencionado Código, si se hubiera producido una afectación al derecho de igualdad. En consecuencia, *contrario sensu*, como ocurre en nuestro caso, es más que evidente, QUE NO SE HA SEGUIDO EL MENCIONADO PROCEDIMIENTO, POR LO QUE LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA APLICACIÓN DE LA LEY RESULTA MANIFIESTA.
- En efecto, en la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional, se realizó un análisis de cómo se protege el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, de conformidad con nuestro ordenamiento constitucional, por lo que nos permitimos reproducir los fundamentos del mismo:

*"21. Una de las proyecciones del derecho a la igualdad jurídica, en su dimensión formal, lo constituye el derecho de igualdad «en la aplicación de la ley». Con él, tenemos expresado, se garantiza que un juez, u órgano judicial, al decidir un caso, bajo un supuesto de hecho sustancialmente análogo a uno resuelto con anterioridad, y en el que se aplique la misma norma jurídica, no lo resuelva arbitrariamente en un sentido contrario.*

*La cuestión de si el contenido constitucionalmente garantizado de este derecho, además de los jueces u órganos jurisdiccionales, también se proyecta sobre «todos» los órganos de la Administración Pública, no es una cuestión que aquí tenga que ser analizada, habida cuenta de las peculiaridades que su tratamiento comporta y, por otro lado, que no es necesario para resolver los términos en los que se ha propuesto la controversia constitucional en el presente caso.*

*Si nos tenemos que detener, en cambio, en la relación en que se puedan encontrar los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal, con el ámbito protegido del derecho de igualdad en la aplicación de la ley, pues, al fin y al cabo, en el escrito presentado ante este Tribunal, el abogado de la recurrente ha*



*lamentado que, en su caso, no se haya observado un precedente del mismo Tribunal Fiscal dictado con carácter previo*

*22. La respuesta, a juicio del Tribunal Constitucional, es que, con los matices que se derivan del hecho de tratarse de tribunales administrativos, estos tienen la condición de sujetos pasivos del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y, en ese sentido, se encuentran obligados a no resolver casos sustancialmente análogos, donde se aplique una misma ley de modo arbitrariamente diverso, no solo por las concretas exigencias que se derivan de esta dimensión formal del derecho de igualdad jurídica, sino también como una concretización del principio de seguridad jurídica.*

*En efecto, también este último principio impide a los tribunales administrativos que en las resoluciones que expidan en el marco del ejercicio de sus competencias, se puedan apartar arbitrariamente de sus propios precedentes, situación que se presenta cada vez que, pese a tratarse de un mismo órgano, cuya composición no ha variado, decide irreflexivamente apartarse de un criterio sentado con anterioridad, no obstante existir una identidad sustancial del supuesto de hecho deliberado en uno o algunos casos anteriores.*

*23. Por tanto, el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley no garantiza que los tribunales de justicia o los tribunales administrativos no puedan nunca variar de jurisprudencia o precedente. Por decirlo así, el derecho a la igualdad de la ley no es obstáculo a la corrección del error de la decisión anterior, pero tampoco a las nuevas respuestas que el derecho debe brindar a una sociedad en constante cambio.*

*Lo que garantiza este derecho es que el cambio de precedente se efectúe de manera reflexiva, fundado en razones jurídicas objetivas que sean planteadas con una cierta vocación de continuidad en el futuro. No se trata, pues, de un derecho a la irreversibilidad de la jurisprudencia y los precedentes (jurisdiccionales o administrativos), sino de la protección jurídica contra el cambio arbitrario o fundado en razones *ad personam*.*

*24. En el caso, como se ha recordado en los fundamentos 14 y 15 de esta sentencia, la recurrente ha argumentado que la violación del derecho de igualdad en la aplicación de la ley tendría su origen en que, mientras en un caso sustancialmente idéntico, resuelto con anterioridad, donde la reclamante era la empresa Engelhard Perú S.A.C., el Tribunal Fiscal expidió un pronunciamiento sobre el fondo; sin embargo, en su caso, el mismo Tribunal Fiscal decidió suspender la expedición del pronunciamiento hasta que se resuelva la investigación penal en la que se encuentra inmerso su representante legal, por la comisión del delito de defraudación tributaria.*

25. El alegato de violación del derecho de igualdad en la aplicación de la ley planteado por la recurrente debe ser desestimado. En efecto, conforme se observa de la parte considerativa de la Resolución del Tribunal Fiscal 01950-2-2004, que se impugna mediante el amparo, con posterioridad a la expedición de la resolución recaída en el caso de la empresa Engeihard Perú S.A.C. de fecha 4 de abril de 2003, el Tribunal Fiscal, mediante acuerdo de su Sala Plena, de fecha 23 de setiembre de 2003, convino lo siguiente:

( ) que cuando se verifique la existencia de un proceso por delito de defraudación tributaria contra la recurrente, este Tribunal tiene la obligación de emitir pronunciamiento si cuenta con los elementos necesarios para hacerlo, salvo que para ello requiera el fallo del citado proceso penal, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento respecto del extremo que corresponda, debiendo la Administración devolver los actuados una vez que culmine el indicado proceso penal, adjuntando copia certificada de la sentencia a efectos de la emisión del pronunciamiento definitivo.

26. En mérito al acuerdo adoptado en Sala Plena, y después de analizar la naturaleza de la reclamación presentada por la ahora recurrente, el Tribunal Fiscal expresó las razones por las cuales era preciso, con el objeto de resolverla, esperar el pronunciamiento de la justicia penal, por lo cual suspendió el procedimiento. En palabras del Tribunal Fiscal:

En el presente caso, y tal como se ha señalado anteriormente, a fin de emitir un pronunciamiento sobre los reparos efectuados por la Administración, resulta necesario contar con las conclusiones del proceso penal tanto del seguido contra el representante de la recurrente como del representante del proveedor principal de ésta (que en promedio representa más del 65% de las compras observadas por la Administración), toda vez que tales conclusiones constituyen un elemento indispensable para determinar la identidad documentaria y real entre el vendedor y el comprador y el objeto de la transacción (compra y venta de oro).

Por lo tanto, el Tribunal Constitucional considera que, en vista de que el Tribunal Fiscal cambió un precedente anterior, tras la adopción de un acuerdo de su Sala Plena, y que esta tiene vocación de continuidad en el futuro, además de encontrarse expuestas en la resolución que se cuestiona las razones por las cuales era preciso que no se resolviera el procedimiento contencioso – tributario en el caso de la recurrente, dicho órgano no ha actuado arbitrariamente de modo que pueda reputársele la lesión del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley”

- En ese sentido, VUESTA JUDICATURA DEBE TENER EN CONSIDERACIÓN QUE LOS MENCIONADOS CONSIDERANDOS DE LA SENTENCIA TRANSCRITA SON DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA Y SON VINCULANTES A LOS JUECES DE NUESTRA NACIÓN, teniendo en consideración, la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N° 28301, que señala lo siguiente:

*“PRIMERA.- Los jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismo que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.”*

- Por todo lo expuesto en los párrafos precedentes, queda corroborado que en el presente caso, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10340-10-2012 INCURRIÓ EN UNA CAUSAL DE NULIDAD INSALVABLE, DE CONFORMIDAD A LO DISPUESTO EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 10° DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL ASÍ COMO DEL ARTÍCULO 109° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, MOTIVO POR EL CUAL DEBE SER DECLARADA NULA.

**VII. FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN ACCESORIA**

En el caso de autos declarada la Nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal, necesariamente se le deberá ordenar a dicho órgano administrativo emitir nueva resolución confirmando la Resolución de la Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT y que la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294, surte sus efectos legales, por cuanto los mismos han sido emitidos conforme a Ley

**VIII. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

En cuanto a la sustentación jurídico-procesal de la presente acción contenciosa administrativa, debemos señalar lo siguiente:

1. El artículo 1° de la Ley N° 27584 que Regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148° de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.
2. El artículo 13° de la misma Ley dispone que la demanda contencioso administrativa se dirige contra la entidad administrativa que expidió en última Instancia el acto o la declaración administrativa impugnada.
3. El numeral 1 del artículo 17° de la referida Ley, referida a los plazos para interponer la demanda, señala que cuando el objeto de la impugnación sean las actuaciones a que se refieren los numerales 1, ~~3, 4~~, 5 y 6 del artículo 4° de dicha Ley<sup>8</sup>, el plazo será de tres (3) meses a contar desde el conocimiento o notificación de la actuación impugnada, lo que ocurra primero.
4. El artículo 18° de dicha norma precisa que para la procedencia de la demanda es requisito el agotamiento de la vía administrativa, conforme a las reglas establecidas por la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales, circunstancia que en el presente caso ocurre; toda vez que, la Resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, según lo establecido en el artículo 157° del Código Tributario.
5. El artículo 5° de la referida Ley prescribe que en el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener, entre otros, la declaración de nulidad total o parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal.
6. El artículo 11° de la Ley N° 27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía y el artículo 4° de su Reglamento.
7. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

<sup>8</sup> Según modificación introducida mediante Decreto Nro. 10677 publicada en el Diario Oficial "El Peruano" con fecha 28 de junio de 2008.

**IX. MONTO DEL PETITORIO**

No existe monto del petitorio en la presente demanda, debido a que la pretensión que se solicita es estrictamente jurídica, y se encuentra relacionada a la declaración de nulidad de un acto administrativo, siendo su objetivo principal vinculado con la preservación de los principios y derechos afectados no es mensurable en dinero.

**X. VÍA PROCEDIMENTAL**

La presente demanda se tramitará en la vía del proceso especial, conforme a las disposiciones contenidas en los artículos 25° y siguientes de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo N° 27584 y sus normas modificatorias.

**XI. MEDIOS PROBATORIOS: Que ofrecemos los siguientes medios probatorios:**

- El mérito de la copia simple de la constancia de Notificación del Oficio N° 009863-2013-EF/40.01 de fecha 12 de Julio de 2013, la cual contiene la RTF N° 10340-10-2013, notificación efectuada el 16 de Julio de 2013.
- El mérito del expediente administrativo en copias fedateadas que diera origen a la RTF N° 10340-10-2013, a Folios 543.

**POR TANTO:**

A usted señor Juez solicitamos se sirva admitir a trámite la presente demanda contencioso-administrativa, y en su oportunidad declararla **FUNDADA**, con lo que ello implique.

**PRIMER OTROSÍ DECIMOS:**

Que, se acompañan al presente escrito los siguientes anexos:

- 1-A. Copia simple de mi DNI.

1-B. Copia simple de la Resolución Suprema N° 003-2011-JUS de fecha 04 de Enero de 2011, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" con fecha 05 de Enero de 2011

1-C. Constancia de habilitación del Procurador Adjunto de la SUNAT

1-D. Copia simple de la RTF N° 10340-10-2013 y su constancia de notificación.

**SEGUNDO OTROSI DECIMOS:** Que de conformidad con lo establecido en el artículo 15° de la Ley N° 27584 – Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, y en concordancia con las formalidades previstas en el artículo 80° del Código Procesal Civil, delego mi representación en las personas de: **ANA BERTHA AVELLANEDA ARIAS** (identificada con DNI N° 07915683 y Reg. CAL N° 24538), **ÁLVARO ALEJANDRO ALARCO VIZCARRA** (identificado con DNI N° 07255997 y Reg. CAL 28040), **SUSANA YESSICA CONTRERAS CASTELLO** (identificada con DNI N° 10742893 y Reg. CAL N° 39549), **CRISTHIAM JAFET CURI FLORES** (identificado con DNI N° 42814767 y Reg. CAL N° 54779), **PATRICIA MILAGROS MARCACUZCO QUINTO** (identificada con DNI N° 42201950 y Reg. CAL N° 45289), **MARIA LUISA ROJAS FERNANDEZ** (identificada con DNI N° 42054199 y Reg. CAL N° 49456), **AMALIA ELIZABETH TERREROS ORE** (identificada con DNI N° 40083454 y Reg. CAL N° 39767), **PRYSILLA JUDITH VALLE TANTAVILCA** (identificada con DNI N° 42236144 y Reg. CAL N° 47480) y/o **JORGE EVERARDO LORENZO VILLEGAS NAVARRETE** (identificado con DNI N° 09676260 y Reg. CAC N° 6806) para que cualquiera de ellos, de conformidad con los artículos 74° y 75° del Código Procesal Civil, representen a ésta Procuraduría Pública en el presente proceso; debiendo notificárseles en la Casilla N° 1632 del Colegio de Abogados de Lima - Cuarto Piso del Palacio de Justicia de Lima.

Debe entenderse que las facultades delegadas, además de las que corresponden a la representación judicial, previstas en el artículo 74° del Código Procesal Civil, legitiman al representante para su intervención en este proceso y para que realice todos los actos necesarios dentro del mismo en defensa de los intereses del Estado; entre ellas se encuentran las facultades para contestar demandas y reconversiones, interponer todos los medios impugnatorios que la ley señala y para realizar toda clase de actos similares a los indicados, previstos en las normas procesales.

TERCER OTROSÍ DECIMOS: Que, hacemos de su conocimiento que de conformidad con el artículo 47° de nuestra Constitución Política y el artículo 24° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS publicado del 02 de junio de 2003, esta Superintendencia se encuentra exonerada del pago de tasas judiciales.

CUARTO OTROSÍ DECIMOS: Que adjuntamos copias del presente escrito para su notificación a las partes.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the left.

Lima, 16 de octubre de 2013.

TRANSCRIPCIÓN LITERAL DEL ESCRITO DE CONTESTACIÓN N°1 QUE ANTECEDE

Expediente: 8397-2013
Especialistas: MORALES ASENSIOS
Cuadernos: Principal
Escrito: 01
Sumilla: CONTESTACION

SEÑOR JUEZ DEL VIGÉSIMO PRIMER JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA.

PATRICIA DEL CARMEN VELASCO SAENZ Procuradora Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas según Resolución Suprema N° 102-2010-JUS identificada con DNI N° 07914899, en la DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA seguida por SUNAT contra el TRIBUNAL FISCAL Y LA CONTRIBUYENTE PALMAS DEL ESPINO S.A. a usted respetuosamente digo:

Que en representación del Tribunal Fiscal y de sus señores Vocales en virtud del Decreto Supremo No. 1067 y el artículo 17° inciso 1 del TUO de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo aprobado por D.S N° 013-2008-JUS, me apersono al Proceso señalando Casilla Electrónica N° 581, y como domicilio real y procesal en Jirón Cusco 177 Piso 7 – EDIFICIO BANMAT, Cercado de Lima y los Correos: procuraduria1@mef.gob.pe, procuradurdia2@mef.gob.pe, donde se me notificará personalmente y bajo cargo.

POR TANTO:

Solicito a Ud. señor Juez me tenga por apersonada al presente proceso

CONTESTACION A LA DEMANDA:

De conformidad con lo dispuesto por el art. 28 numeral 28.2 inciso c) del D.S. 013-2008-JUS – TUO de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo dentro del plazo de ley, cumplo con contestar la presente demanda, solicitando que oportunamente se sirva declarar improcedente o, en su caso, infundada la demanda por los siguientes argumentos:

I. RESPECTO A LA PRETENSIÓN DE LA DEMANDA:

En su pretensión principal la demandante pretende que se declare la Nulidad de la RTF 10340-10-2013 de fecha 20.06.2013 que resolvió Revocar la Resolución de Ofical Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT del 30.07.2012 emitida por la Oficina Zonal San Martin de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294, girada por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.



Como **pretensión accesoria**, la Administración Tributaria solicita que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución Confirmando la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la contribuyente PALMAS DEL ESPINO S.A.

II. DE LA MATERIA DE CONTROVERSIA:

El presente proceso tiene como materia de controversia establecer si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10340-10-2013 de fecha 20.06.2013 ha sido emitida conforme a Ley o adolece de vicio de nulidad y es ineficaz conforme a lo establecido en el artículo 12 de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General.

III. DE LOS ANTECEDENTES DE LA DEMANDA:

Mediante Carta N°110181079920-01/SUNAT y Requerimiento N°1821110000197 notificados con fecha 7 de setiembre de 2011 se inició a la codemandada PALMAS DEL ESPINO S.A. un procedimiento de fiscalización cuyo resultado estableció que a la misma no le era aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el numeral 12.3 del artículo 12 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía Ley N° 27037.

Asimismo, del resultado de la citada fiscalización se emitió la Resolución de Determinación N°182-003-0000139 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N°182-002-0000294 girada por supuestamente haber incurrido la codemandada en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario al no corresponderle según SUNAT la exoneración del Impuesto a la Renta regulada en la citada Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

- Posteriormente la codemandada Palmas del Espino S.A. interpuso recurso de Reclamación contra los mencionados valores: Resolución de Determinación N°182-003-0000139 y Resolución de Multa N°182-002-0000294 siendo resuelto por la Administración Tributaria mediante Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT de fecha 30.07.2012 que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la mencionada codemandada PALMAS DEL ESPINO S.A.
- Finalmente, la codemandada PALMAS DEL ESPINO S.A. interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra la Resolución de Oficina Zonal N°185-014-0000304/SUNAT de fecha 30.07.2012 resolviendo el colegiado REVOCAR la mencionada Resolución de Oficina Zonal N°185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efectos la Resolución de Determinación N°182-003-0000139 y la Resolución de Multa N°182-002-0000294 mediante RTF N°10340-10-2013, la cual es materia de impugnación en el caso de autos.

IV. DE LOS FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO DE LA CONTESTACIÓN

Debemos indicar que la RTF N°10340-10-2013 materia de controversia en el caso de autos resulta plenamente valida por lo que los argumentos de la demandante carecen de sustento. En consecuencia, la pretensión de la accionante no debe ser amparada por su judicatura por las consideraciones que paso a exponer a continuación:

**IV.1. EL RECONOCIMIENTO DEL BENEFICIO DE EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA PREVISTA EN EL NUMERAL 12.3 DEL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA AMAZONIA – LEY 27037 EFECTUADO POR EL TRIBUNAL FISCAL A FAVOR DE LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. SE ENCUENTRA ARREGLADO A LEY.**

La demandante pretende confundir a su judicatura CUANDO ALEGA QUE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N°10340-10-2013 INFRINGE LA SEGURIDAD JURÍDICA al reconocer el beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta previsto en el numeral 12.3 del artículo 12° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía – Ley 27037 a favor de la codemandada Palmas del Espino S.A.

ESTA AFIRMACIÓN ES FALSA, pues de la lectura de los Considerandos de la RTF impugnada es de verse que el Colegiado sustenta normativamente que la demandada Palmas del Espino S.A. SE ENCUENTRA DENTRO DEL AMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXONERACIÓN PREVISTA EN LA LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA – LEY N°27037, toda vez que de la interpretación sistemática de la referida Ley N°27037 y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N°103-99-EF se concluye que:

- A. La codemandada PALMAS DEL ESPINO S.A. ES UNA EMPRESA UBICADA EN LA AMAZONÍA QUE DESARROLLA PRINCIPALMENTE ACTIVIDAD AGRICOLA DE CULTIVO DE PALMA ACEITERA, LA CUAL CUMPLE CON LOS REQUISITOS LEGALES PARA GOZAR DEL BENEFICIO DE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA REGULADOS EN LA LEY N° 27037 Y SU REGLAMENTO.
- B. LA LEY N°27037 y su REGLAMENTO SI BIEN NO CONTIENEN UNA DEFINICIÓN DE INGRESOS NETOS A EFECTOS DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DEL PORCENTAJE DE 80% O MAS DE SUS INGRESOS NETOS TOTALES PARA DETERMINAR SU ACTIVIDAD PRINCIPAL, es de verse que DENTRO DE LA QUINTA DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA DEL REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 SE AUTORIZA LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LAS NORMAS GENERALES DE CADA TRIBUTOS, EN CUYO CASO CORRESPONDE APLICAR LO DISPUESTO SOBRE EL PARTICULAR POR LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.
- C. EL TRIBUNAL FISCAL MEDIANTE LA RTF N°10340-10-2013 CONCLUYE QUE LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. SE ENCONTRABA ACOGIDA AL BENEFICIO DE EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA PREVISTA EN LA LEY N°27037 – LEY DE

PROMOCIÓN DE INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA, POR LO QUE AL REVOCAR LA RESOLUCIÓN DE OFICINA ZONAL N°185-014-0000304/SUNAT Y DEJAR SIN EFECTO LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°182-003-0000139 y RESOLUCIÓN DE MULTA N°182-002-0000294 ACTUÓ CONFORME A LEY.

A continuación, sustentaremos normativamente lo alegado en los puntos precedentes:

- A) LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. ES UNA EMPRESA UBICADA EN LA AMAZONÍA QUE DESARROLLA PRINCIPALMENTE ACTIVIDAD AGRÍCOLA DE CULTIVO DE PALMA ACEITERA LA CUAL CUMPLE CON LOS REQUISITOS LEGALES PARA GOZAR DEL BENEFICIO DE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA REGULADOS EN LA LEY N°27037 – LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN DE LA AMAZONÍA Y SU REGLAMENTO.

Debemos señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía – Ley N°27037 señala que este dispositivo legal tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada, siendo que en el inciso a) del numeral 3.1 del artículo 3 de la mencionada ley se señala que la Amazonía comprende, entre otros, el departamento de San Martín.

Asimismo, según el numeral 11.1 del artículo 11 de la citada Ley, sustituido por el artículo 1 del Decreto Legislativo 1035 "Para efecto de lo dispuesto en el artículo 12 y el Numeral 13.2 del Artículo 13 de la presente Ley, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: AGROPECUARIA, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona". Y que "Para el caso de las actividades manufactureras a que se refiere el párrafo anterior, los productos primarios podrán ser producidos o no en la Amazonía".

Cabe señalar que el numeral 11.2 del citado artículo 11, aplicable al caso de autos, establece lo siguiente: "Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades."

Asimismo, el artículo 2 del Reglamento de la Ley N°27037 prescribe:

#### **Artículo 2.- REQUISITOS**

Los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Extraordinario a los Activos Netos e Impuesto Extraordinario de Solidaridad, señalados en los Artículos 12, 13, 15, en el primer párrafo de la Tercera Disposición Complementaria y en el inciso a) de la Quinta

Disposición Complementaria de la Ley, serán de aplicación únicamente a las empresas ubicadas en la Amazonía.

Se entenderá que una empresa está ubicada en la Amazonía cuando cumpla con los requisitos siguientes:

**a) Domicilio Fiscal:**

El domicilio fiscal debe estar ubicado en la Amazonía y deberá coincidir con el lugar donde se encuentre su sede central. Se entenderá por sede central el lugar donde tenga su administración y lleve su contabilidad. A estos efectos:

a.1 Se considera que la empresa tiene su administración en la Amazonía siempre que la SUNAT pueda verificar fehacientemente que en ella está ubicado el centro de operaciones y labores permanente de quien o quienes dirigen la empresa, así como la información que permita efectuar la referida labor de dirección. El requisito establecido en este inciso no implica la residencia permanente en la Amazonía de los directivos de la empresa.

a.2 Se considera que la contabilidad es llevada en la Amazonía siempre que en el domicilio fiscal de la empresa se encuentren los libros y registros contables, los documentos sustentatorios que el contribuyente esté obligado a proporcionar a la SUNAT, así como el responsable de los mismos. El requisito establecido en este inciso no implica la residencia permanente en la Amazonía del citado responsable.

**b) Inscripción en Registros Públicos:**

La persona jurídica debe estar inscrita en las Oficinas Registrales de la Amazonía. Este requisito se considerará cumplido tanto si la empresa se inscribió originalmente en los Registros Públicos de la Amazonía como si dicha inscripción se realizó con motivo de un posterior cambio domiciliario.

**c) Activos Fijos:**

En la Amazonía debe encontrarse como mínimo el 70% (setenta por ciento) de sus activos fijos. Dentro de este porcentaje deberá estar incluida la totalidad de los medios de producción, entendiéndose por tal los inmuebles, maquinaria y equipos utilizados directamente en la generación de la producción de bienes, servicios o contratos de construcción.

El porcentaje de los activos fijos se determinará en función al valor de los mismos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior. Para tal efecto, las Empresas deberán llevar un control que sustente el cumplimiento de este requisito, en la forma y condiciones que establezca la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia.

Las empresas que inicien operaciones en el transcurso del ejercicio considerarán cumplido este requisito siempre que al último día del mes de inicio de operaciones, el valor de los activos fijos en la

Amazonía, incluidas las unidades por recibir, sea igual o superior al 70% (setenta por ciento). Si a dicha fecha el valor de los activos fijos en la Amazonía no llegara al porcentaje indicado, el sujeto no podrá acogerse a los beneficios establecidos en la Ley por todo ese ejercicio.

Para la valorización de los activos fijos, se aplicarán las normas del Impuesto a la Renta.

**d) Producción:**

No tener producción fuera de la Amazonía. Este requisito no es aplicable a las empresas de comercialización.

Los bienes producidos en la Amazonía podrán ser comercializados dentro o fuera de la Amazonía, sujetos a los requisitos y condiciones establecidas en el Artículo 13 de la Ley.

Tratándose de actividades extractivas, se entiende por producción a los bienes obtenidos de la indicada actividad.

Tratándose de servicios o contratos de construcción, se entenderá por producción la prestación de servicios o la ejecución de contratos de construcción en la Amazonía, según corresponda.

Para las empresas constructoras, definidas como tales por el inciso e) del Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 821, se entenderá por producción la primera venta de inmuebles.

Las Empresas que inicien operaciones en el transcurso del ejercicio considerarán cumplido este requisito siempre que, a partir del primer mes, no tengan producción fuera de la Amazonía. En caso contrario, no podrán acogerse a los beneficios establecidos en la Ley por todo ese ejercicio.

Se considera iniciadas las operaciones con la primera transferencia de bienes, prestación de servicios o contrato de construcción, a título oneroso.

Los requisitos establecidos en este artículo son concurrentes y deberán mantenerse mientras dure el goce de los beneficios tributarios. En caso contrario, éstos se perderán a partir del mes siguiente de ocurrido el incumplimiento de cualquiera de ellos, y por el resto del ejercicio gravable.

Por su parte, el artículo 12 de la citada Ley N°27037 señala lo siguiente:

**"Artículo 12 – Impuesto a la Renta**

12.1 Los contribuyentes ubicados en la Amazonía, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa de 10% (diez por ciento).

12.2 Por excepción, los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Ipariá y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús

del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa del 5% (cinco por ciento).

12.3 Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta.

En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la PRODUCCIÓN AGRICOLA. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto del Impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2."

(El resaltado y subrayado es nuestro)

DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD PRINCIPAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 4° DEL REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 – LEY DE PROMOCIÓN DE LAS INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N°103-99-EF.

Sobre el particular cabe indicar que de acuerdo a preceptuado en el numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley N°27037 – Ley de promoción de la Inversión en la Amazonía, aprobado por Decreto Supremo N°103-99-EF establece que Para efectos de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo 12 de la Ley N°27037, se tomará en cuenta lo siguiente:

4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

Asimismo establece que "Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella". El último párrafo del presente artículo establece que "Si al final del ejercicio se determinara que los ingresos anuales generados por la actividad principal son inferiores en más del 10% al porcentaje exigido en este artículo, el contribuyente perderá los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta por dicho ejercicio, debiendo regularizar el pago del Impuesto con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual respectiva. Asimismo, estará obligado a rectificar y abonar el IGV dejado de pagar en el ejercicio como consecuencia de la aplicación indebida del crédito fiscal especial."

Cabe agregar en cuanto a la pérdida del beneficio que el artículo 6 del precitado Reglamento establece en su inciso b) que “Los beneficios tributarios establecidos en la Ley se pierden por las siguientes causales: b) Por el incumplimiento del requisito de actividad principal señalado en el Artículo 4. En este supuesto, los beneficios del Impuesto a la Renta, establecidos en el Artículo 12 y Quinta Disposición Complementaria, y el crédito fiscal especial del Impuesto General a las Ventas establecido en el numeral 13.2 del Artículo 13 de la Ley, se perderán por el resto del ejercicio gravable.”

Finalmente es importante precisar que de acuerdo a la Quina Disposición Final y Transitoria del citado Reglamento SEÑALA QUE TODO LO NO PREVISTO EN EL MISMO O POR LA LEY N°27037 SE APLICARÁN LAS NORMAS GENERALES DE CADA TRIBUTO.

Para el presente caso, de las normas citadas precedentemente se puede apreciar que PARA ACCEDER AL BENEFICIO DE EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA CONTENIDO EN EL NUMERAL 12.3 DEL ARTICULO 12 DE LA LEY DE PROMOCIÓN A LA INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA – Ley N°27037 la codemandada PALMAS DEL ESPINO S.A. adicionalmente a cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 2° del Reglamento de la Ley N°27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía como tener su domicilio fiscal ubicado en la Amazonía, estar inscrito en las Oficinas Registrales de la Amazonía, tener como mínimo el 70% de sus activos fijos en la Amazonía, departamento de San Martín y su producción se encuentre dentro de la Amazonía (cultivo de palma aceitera) DEBÍA CUMPLIR CON EL REQUISITO PREVISTO EN EL NUMERAL 4.1 DEL ARTÍCULO 4 DEL CITADO REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 vale decir cumplir con el porcentaje requerido para que sus ingresos netos por concepto de venta de sus cultivos sea considerado COMO SU ACTIVIDAD PRINCIPAL:

“4.1. Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.”

De autos se aprecia que mediante el Formulario Virtual PDT 668 N°750341418 la citada codemandada presentó la Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 en la que entre otros declaró por concepto de “Ventas Netas” (Casilla 461) la suma de S/ 87,515,533 y como “Otros Ingresos no gravables” la suma de S/ 175,170,581 (Casilla 476).

Cabe señalar que de acuerdo al Resultado del Requerimiento N°1822120000031 a partir de la información remitida por la aludida codemandada Palmas del Espino S.A. mediante escrito de 31 de enero de 2012 la Administración dedujo del rubro “Otros ingresos gravados” el importe de S/ 49,592,377.18 correspondiente a la Cuenta – “75921006 Ingresos Extraordinarios NIC 41” y del rubro “Otros ingresos No Gravados” el monto de S/ 75,493,898.00 correspondientes a las cuentas “Valor de Participación Patrimonial - VPP”.

Asimismo, conforme se observa del resultado del Requerimiento N°1822120000065 fojas 308 y 309 la Administración adicionó el concepto de "Ventas Netas" la suma de S/ 197,284.40 de acuerdo a lo señalado en el escrito presentado por la referida codemandada Palmas del Espino S.A. con fecha 27 de febrero de 2012 por lo que la información consignada en la precitada declaración anual fue modificada estableciendo como "Ventas Netas" con la adición realizada por SUNAT la suma de S/ 87,712,817.40.

Posteriormente en la etapa de reclamación la demandante SUNAT procedió a descontar del rubro "Ingresos financieros gravados" el importe de S/ 22,932,092.00 correspondiente a la "ganancia por diferencia de cambio" al considerar que en atención a lo expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°02760-5-2006 y 01003-4-2008 y el Informe N°045-2012-SUNAT/4B0000 dicho concepto no califica como ingreso neto.

Al respecto en la resolución apelada se detalla que los anotados conceptos representan ingresos netos por actividades del contribuyente en cuanto a "Ventas Netas" se señaló S/87,712,817.40 que equivalía al 45.57% de sus ingresos netos totales no cumpliendo con el requisito previsto en el citado numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Amazonía – Ley N°27037.

Cabe anotar que no obstante la liquidación que diera origen al mencionado porcentaje, SUNAT cometió un error material al adicionar el importe de S/ 197,284.40 que había adicionado al concepto de ventas netas al rubro de "Otros ingresos gravados", dicho error no modificó significativamente el porcentaje de Ventas Netas incrementándolo al nuevo porcentaje de 45.62% no cumpliendo aun con el porcentaje de 80% exigido en el numeral 4.1 del artículo 4 del citado Reglamento de la Ley N°27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

En la etapa de apelación la codemandada Palmas del Espino S.A. sostuvo que el concepto "Otros ingresos no gravados" comprende los dividendos pagados ascendentes a S/ 93,071,442.23 LOS CUALES NO DEBIAN CONSIDERARSE DENTRO DE SUS INGRESOS ANUALES A EFECTO DE ESTABLECER SU ACTIVIDAD PRINCIPAL EN EL EJERCICIO 2010 (ACTIVIDAD AGRARIA), toda vez que no se trata de ingresos provenientes del desarrollo de algunas de las actividades que realiza.

Es importante precisar a su Judicatura que en el caso de autos justamente lo que efectúa el Tribunal Fiscal mediante la RTF N°10340-10-2013 es dilucidar si LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. PODIAN SER CONSIDERADOS DENTRO DE SUS INGRESOS NETOS TOTALES A EFECTOS DE ESTABLECER EL PORCENTAJE DE SU "ACTIVIDAD PRINCIPAL" EN EL EJERCICIO 2010.

Dado que si estos ingresos por concepto de dividendos NO ERAN CONSIDERADOS COMO INGRESOS NETOS, el porcentaje por concepto de "Ventas Netas" se incrementaría considerablemente y significarían más del 80% de sus ingresos netos totales con lo que se daría cumplimiento al requisito a efectos de gozar de la exoneración del impuesto a la Renta previsto en el numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley N°27037.



En tal sentido según lo resuelto mediante RTF N°10340-10-2013 se estableció que los DIVIDENDOS al NO encontrarse afectos al IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA DE LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. tal como analizaremos en el siguiente punto NO PODIAN CONSIDERARSE COMO INGRESOS NETOS COMPUTABLE DENTRO DE SUS INGRESOS NETOS TOTALES A FIN DE ESTABLECER EL PORCENTAJE DE SU ACTIVIDAD PRINCIPAL, POR LO QUE PODEMOS AFIRMAR QUE LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. SI ESTUVO BIEN ACOGIDA AL BENEFICIO DE EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA PREVISTO EN EL NUMERAL 12.3. DEL ARTICULO 12 DE LA CITADA LEY DE PROMOCION DE LA INVERSION EN LA AMAZONIA – LEY N°27037, SEGÚN LOS ARGUMENTOS QUE SEÑALAMOS A CONTINUACION.

- B) LA LEY N°27037 – LEY DE PROMOCION DE LA INVERSION EN LA AMAZONIA y su REGLAMENTO SI BIEN NO CONTIENEN UNA DEFINICION DE INGRESOS NETOS A EFECTOS DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DEL PORCENTAJE DE 80% O MAS DE SUS INGRESOS NETOS TOTALES PARA DETERMINAR SU ACTIVIDAD PRINCIPAL, SE APRECIA QUE DENTRO DE LA QUINTA DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA DEL REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 SE AUTORIZA LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LAS NORMAS GENERALES DE CADA TRIBUTO EN CUYO CASO CORRESPONDE APLICAR LO DISPUESTO SOBRE EL PARTICULAR POR LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Es importante señalar en este punto que RESULTA FALSA LA AFIRMACIÓN DE LA DEMANDANTE – SUNAT en el sentido que el Tribunal Fiscal mediante la RTF N°10340-10-2013 ha vulnerado la regla lógica: “donde la ley no distingue, nosotros tampoco debemos distinguir”, toda vez que en lo que ha realizado el Colegio es dar cumplimiento a lo dispuesto por la QUINTA DISPOSICION FINAL Y TRANSITORIA DEL REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 que señala:

“DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS

QUINTA.- APLICACIÓN SUPLETORIA DE NORMAS

En todo lo no previsto por la Ley N°27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo”

De la norma glosada precedentemente se puede colegir que la misma AUTORIZA LEGALMENTE AL TRIBUNAL FISCAL A APLICAR DE FORMA SUPLETORIA LAS NORMAS GENERALES DE CADA TRIBUTO que en el caso de autos al tratarse de la exoneración al Impuesto a la Renta, resulta evidente que la NORMA LLAMADA A APLICARSE PARA DETERMINAR QUE SE ENTIENDE POR INGRESOS NETOS Y SI ESTE CONCEPTO COMPRENDE INGRESOS GRAVADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA O TAMBIEN A LOS NO GRAVADOS: ES LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Sobre el particular debemos indicar que el artículo 20 del Texto Único Ordenando de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N°179-2004-EF, establece que:

"La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados (...). El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (...)" advirtiéndose que estos últimos conceptos por su naturaleza están referidos a deducciones que son propias del devenir de las actividades de una empresa.

Cabe señalar que de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°03942-5-2010 y 04243-3-2013 LOS INGRESOS NETOS SON AQUELLOS INGRESOS AFECTOS CON DICHO IMPUESTO.

Asimismo, según el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta:

"Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos."

Cabe agregar que según el último párrafo del artículo 3 de la precitada Ley, sustituido por Decreto Legislativo N°945 (publicada el 23.12.2003):

"Constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente."

Conforme al inciso g) del artículo 1) del Reglamento de la mencionada Ley, aprobado por Decreto Supremo N°122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N°313-2009-EF:

La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Por su parte, EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 24-B DE LA CITADA LEY INCORPORADO POR LA LEY 27804, SEÑALA QUE:

"LAS PERSONAS JURÍDICAS QUE PERCIBAN DIVIDENDOS Y CUALQUIER OTRA FORMA DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES DE OTRAS PERSONAS JURÍDICAS, NO LAS COMPUTARÁN PARA LA DETERMINACIÓN DE SU RENTA IMPONIBLE."

Es por ello que al ser los dividendos renta de capital de carácter pasivo y no el resultado de actividades propias de la empresa a las que se refiere la norma materia de beneficio, y siendo que además por disposición expresa de la norma citada en el considerando precedente LOS DIVIDENDOS QUE PERCIBAN LAS PERSONAS JURIDICAS, COMO ES EL CASO DE LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. SE ENCUENTRAN INAFECTOS. LOS MISMOS NO CONSTITUYEN INGRESOS NETOS A QUE SE REFIEREN EL ARTICULO 11 DE LA LEY N°27037 Y EL ARTICULO 4 DE SU REGLAMENTO.

En tal sentido, hemos demostrado que lo resuelto por el Tribunal Fiscal mediante RTF N°10340-10-2013 CUANDO HA ANALIZADO LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA A EFECTOS DE DETERMINAR QUÉ SE ENTIENDE POR INGRESOS NETOS Y QUE ESTOS NO COMPRENDEN LOS INGRESOS INAFECTOS O NO GRAVADOS HA ACTUADO CONFORME A LEY, SIENDO QUE EL COLEGIADO APLICÓ LO DISPUESTO POR LA QUINTA DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA DEL REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, que señala que en todo lo no previsto en el mismo o por la Ley N°27037 se aplicarán las normas generales de cada tributo ESTO ES LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

En consecuencia, en la RTF impugnada no se HA REALIZADO UNA DISTINCIÓN ANTOJADIZA Y CONTRARIA A LAS "NORMAS DE LA LÓGICA" COMO ERRADAMENTE AFIRMA LA DEMANDANTE POR LO QUE SUS ARGUMENTOS EN ESE SENTIDO CARECEN DE SUSTENTO LEGAL Y NO DEBEN SER TOMADAS EN CUENTA POR EL JUZGADO.

Finalmente se debe precisar a su Judicatura que la referida Quinta Disposición Final y Transitoria no HA ESTABLECIDO QUE SE DEBE APLICAR supletoriamente las Normas Internacionales de Contabilidad, por tanto, no cabe remitirnos a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°18 – Ingresos, máxime si la misma no regula el concepto "Ingresos Netos", así como tampoco al Código Tributario como sostiene erradamente la demandante, PUES ES LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA LA QUE REGULA DICHO CONCEPTO.

- C) EL TRIBUNAL FISCAL MEDIANTE LA RTF N°10340-10-2013 CONCLUYE CONFORME A LA LEY QUE LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. SE ENCONTRABA ACOGIDA AL BENEFICIO DE EXONERACION DEL IMPUESTO A LA RENTA, POR LO QUE AL REVOCAR LA RESOLUCIÓN DE OFICINA ZONAL N°185-014-0000304/SUNAT Y DEJAR SIN EFECTO LA

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°182-003-0000139 y RESOLUCIÓN DE MULTA N°182-002-0000294, ACTUÓ CONFORME A LEY.

Debemos indicar que según la información declarada por la codemandada Palmas del Espino S.A. del Testimonio de la escritura Pública de adecuación del estatuto de 6 de julio de 1998 así como del correspondiente Resumen Estadístico de Fiscalización, se tiene que la recurrente se dedica principalmente al cultivo de palma aceitera y otros cultivos propios de la zona de selva del Perú.

Cabe indicar que por el ejercicio 2010 la recurrente inscribió en su contabilidad y declaró bajo el concepto de "Otros ingresos no gravables" una renta de capital en la especie de dividendos percibidos por el importe de S/ 93,071,442.23 producto de la colocación de capitales los que conforme a lo antes expuesto NO CONSTITUYEN INGRESOS AFECTOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA.

Según hemos demostrado en los puntos precedentes NO PROCEDE CONSIDERAR DENTRO DE LOS INGRESOS ANUALES DE LA RECURRENTE AQUELLOS POR CONCEPTO DE DIVIDENDOS. ES DECIR, EL IMPORTE DE S/93,071,442.23; LO QUE TRAE COMO CONSECUENCIA QUE LOS INGRESOS DE LA CODEMANDADA GENERADOS POR SIU ACTIVIDAD PRINCIPAL EN EL EJERCICIO 2010 CONSTITUYAN MÁS DEL 80% DE SUS INGRESOS NETOS TOTALES.

EN CONSECUENCIA SE HA VERIFICADO QUE LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. SI HA CUMPLIDO CON EL REQUISITO ESTABLECIDO EN EL NUMERAL 4.1 DEL ARTICULO 4 DEL REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 OBSERVADO POR LA ADMINISTRACIÓN, CONCLUYENDOSE ASI QUE LA CODEMANDADA SE ENCONTRABA DEBIDAMENTE ACOGIDA AL BENEFICIO PREVISOT EN EL NUMERAL 12.3 DEL ARTICULO 12 DE DICHA LEY; POR LO QUE EL TRIBUNAL FISCAL ACTUÓ CONFORME A DERECHO AL REVOCAR LA RESOLUCIÓN DE OFICIAL ZONAL N°185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 182-003-000139 y la Resolución de Multa N°182-002-0000294.

IV.2. LA RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N°10340-10-2013 SE ENCUENTA DEBIDAMENTE MOTIVADA

Al respecto debemos señalar que la RTF N°10340-10-2013 ha sido debidamente motivada pues el hecho que el Tribunal Fiscal haya ANALIZADO LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA A EFECTOS DE DETERMINAR QYE SE ENTIENDE POR INGRESOS NETOS y al establecer que los dividendos, al no ser ingresos afectos al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de la codemandada PALMAS DEL ESPINO S.A. y por ende NO constituyen ingresos netos computables a efectos de determinar el porcentaje de su actividad principal. HA ACTUADO CONFORME A LEY BASANDO SU FALLO EN LA QUINTA

DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA DEL REGLAMENTO DE LA LEY N°27037 Y EN LOS ARTICULOS 20°, 24-B Y 85° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

En consecuencia, se aprecia que el Tribunal Fiscal ha motivado debidamente su fallo al demostrar que la CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO S.A. SÍ HA CUMPLIDO CON EL REQUISITO ESTABLECIDO EN EL NUMERAL 4.1 DEL ARTÍCULO 4 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN DE LA AMAZONÍA - LEY N°27037, OBSERVADO POR LA DEMANDANTE, CONCLUYENDOSE ASÍ QUE LA CODEMANDADA SE ENCONTRABA DEBIDAMENTE ACOGIDA AL BENEFICIO PREVISTO EN EL NUMERAL 12.3 DE DICHA LEY.

En ese sentido queda claro que lo argumentado por la actora carece de veracidad, puesto que el Tribunal Fiscal ha justificado adecuadamente su decisión cumpliendo con los requisitos de motivación como son los siguientes:

✓ **Motivación clara**

La motivación clara puede establecerse como imperativo procesal en la medida que las partes son los destinatarios directos de la resolución en conflicto en sede administrativa. La exigencia de motivar las resoluciones deviene del principio de impugnación, lo que supone que sea indispensable que las partes conozcan qué es lo que se va a impugnar pues de otra forma el derecho a la defensa de las mismas se vería restringido de modo irrazonable.

✓ **La motivación respeta los principios lógicos**

En efecto las resoluciones deben respetar el principio de "no contradicción" por el cual se encuentra prohibida la afirmación y negación a la vez de un hecho o de un fundamento jurídico encontrándose acorde los fundamentos de hecho y de derecho aplicados por el Tribunal Fiscal.

✓ **La motivación es suficiente**

Se refiere al mínimo de motivación exigible para que la decisión esté motivada adecuadamente y para que satisfaga el derecho del justiciable y de la sociedad conocer las razones que apoyan la decisión. Por otra parte, la suficiencia es un criterio para evaluar las resoluciones que se encuentran en medio de una motivación completa y una motivación inexistente.

En relación al mismo tema, el Tribunal Constitucional también ha señalado que LA MOTIVACIÓN DEBE SER SUFICIENTE Y RAZONABLE. Al respecto, en la sentencia recaída en los Expedientes No 0791-2002-HC/TC y No 1091-2002-HC/TC se afirma entre otras cosas\_

“que LA MOTIVACIÓN DEBE SER TANTO SUFICIENTE (DEBE EXPRESAR POR SÍ MISMA LAS CONDICIONES QUE SIRVEN PARA DICTARLA Y MANTENERLA) como razonada (debe observar la ponderación judicial en torno a la concurrencia de todos los factores que justifiquen la adopción de esta medida cautelar)”.

✓ **La motivación es sustancialmente congruente**

Los órganos judiciales y administrativos están obligados a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que han sido planteadas sin ir más allá de lo solicitado por las partes, ni otorgar algo distinto a lo solicitado u omitir pronunciarse sobre algún pedido, lo que claramente no ha ocurrido en el presente caso.

**IV. 3 LA RTF N°10340-10-2013 NO VULNERA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA APLICACIÓN DE LA LEY**

Es del caso indicar que la demandante no ha precisado en su demanda en que aspecto la RTF N°10340-10-2013 HA VULNERADO EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA LEY pues sólo hace referencia general a la doctrina sobre dicho principio.

Al respecto, debemos señalar que de conformidad con lo preceptuado en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución Política de 1993:

(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona (El subrayado es nuestro).

Es importante precisar que, en doctrina, el principio material de igualdad tributaria garantizada por el artículo 74 de la Constitución comprende los dos planos distintos de la igualdad:

- a) Igualdad en la ley como obligación impuesta al legislador de no establecer distinciones artificiosas o arbitrarias.
- b) Igualdad ante la ley que tiene por objeto cautelar el funcionamiento imparcial de los órganos administrativos o jurisdiccionales al momento de aplicar las normas.

En efecto, tal como es verse del inciso a) citado el legislador NO ESTÁ PROHIBIDO DE REALIZAR DISTINCIONES DE ACUERDO A LA DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS, LO QUE ESTA PROHIBIDO ES DE HACER DISTINCIONES ARTIFICIOSAS O INJUSTIFICADAS QUE NO SE FUNDEN EN CRITERIOS OBJETIVOS Y SUFICIENTEMENTE RAZONABLES DE ACUERDO CON CRITERIOS O JUICIOS DE VALOR GENERALMENTE ACEPTADOS.

En el caso de autos LA DEMANDANTE NO HA ACREDITADO EN QUE ASPECTO LA aplicación supletoria por parte del Tribunal Fiscal de las normas del Impuesto a la Renta que precisa qué se entiende por ingreso neto y que éste no contempla el ingreso no gravado, ha vulnerado el principio de igualdad en la ley, toda vez que se aprecia que el tribunal ha actuado conforme a lo dispuesto en la Quinta Disposición Transitoria y Final del Reglamento de la Ley N° 27037 y las leyes sobre la materia.

#### IV.4 LA RTF N°10340-10-2013 NO VULNERA EL PRINCIPIO DE PREDICTIBILIDAD DE LAS RESOLUCIONES NI EL PRINCIPIO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.<sup>3\*</sup>

Sobre el particular, cabe indicar que la RTF N°10340-10-2013 no vulnera de modo alguno el principio de predictibilidad de las resoluciones ni el principio a la seguridad jurídica, toda vez que, se ha sustentado en fallos anteriores dictados por el Tribunal Fiscal. COMO SON LOS CONTENIDOS EN LA RTF N°03942-5-2010 y la RTF N°04243-3-2012.

En dichas Resoluciones del Tribunal Fiscal se hace referencia a QUE SE ENTIENDE POR INGRESOS NETOS, con ocasión de efectuar el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de conformidad con el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal NO HA VULNERADO EL PRINCIPIO A LA PREDICTIBILIDAD DE LAS RESOLUCIONES JURÍDICAS, MAXIMO SI SE HA BASADO EN UN CRITERIO YA ESTABLECIDO POR DICHO TRIBUNAL EN SIMILARES CASOS, POR LO QUE LOS ARGUMENTOS DE LA DEMANDANTE EN ESE SENTIDO CARECEN DE FUNDAMEITNO FÁCTICO Y LEGAL.

#### IV.5 RESPECTO DEL VOTO DISCREPANTE DEL VOCAL CAYO QUISPE

Sobre el particular, cabe indicar que el voto discrepante del Vocal CAYO QUISPE apoya la posición de SUNAT, NO OBSTANTE, HEMOS DEMOSTRADO QUE DICHA POSICIÓN ES ERRADA, DADO QUE LA QUINTA DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA NO HA ESTABLECIDO QUE SE DEBE APLICAR supletoriamente las Normas Internacionales de Contabilidad por tanto, no cabe remitirnos a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°18- Ingresos, máxime si la misma no regula el concepto "Ingresos Netos", así como tampoco al Código Tributario como sostiene erradamente la demandante, PUES ES LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA LA QUE REGULA DICHO CONCEPTO.



Asimismo, cabe indicar que ellos una opinión singular, la misma que no enerva en lo absoluto lo resuelto por el Tribunal Fiscal en el presente caso.

IV.6 De todo lo expuesto ES VÁLIDA la RTF N°10340-10-2013 de fecha 20.06.2013 que resolvió Revocar la Resolución de Oficina Zonal N°185-014-0000304/SUNAT de 30.07.2012 emitida por la Oficina Zonal San Martín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N°182-003-0000139 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294, girada por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

IV.7 EL ACTUAR DEL TRIBUNAL FISCAL NO LESIONA NINGÚN DERECHO, MÁS AUN SU ACCIONAR HA SIDO DE ACUERDO A LA CONSTITUCIÓN LA LEY Y PRINCIPIOS DEL DERECHO, RESPETANDO ADEMÁS EL DEBIDO PROCEDIMIENTO.

1. A manera de conclusión es necesario señalar que las afirmaciones efectuadas por la demandante destinadas a demostrar la supuesta nulidad de la RTF N°10340-10-2013 no tienen sustento alguno, más aún si lo único que ha realizado es relatar los hechos acaecidos en el procedimiento administrativo.

Ello es así puesto que del análisis de la resolución materia de impugnación se desprende claramente que esta contiene las razones en las que fundamenta su fallo siendo coherente con las conclusiones a las que se llegó debido a que fueron consecuencia de la confrontación de la validez táctica o jurídica.

2. De lo expuesto en los párrafos precedentes así como del contexto normativo que se ha indicado, se aprecia que el Tribunal Fiscal, siguiendo el procedimiento legal establecido para estos casos, luego de realizar un análisis exhaustivo de los hechos y revisar la normatividad aplicable, resolvió REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N°182-003-0000139 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294, girada por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario toda vez que se ha demostrado que la codemandada PALMAS DEL ESPINO S.A. se encontraba acogida al beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta por el ejercicio 2010, al amparo del numeral 12.3 de dicha Ley, en consecuencia, lo resuelto por el Tribunal Fiscal se encuentra arreglado a Ley, esto es conforme a derecho.

3. Portanto en atención a la normatividad aplicable al caso de autos y al análisis de los hechos suscitados durante el procedimiento administrativo tributario, vemos pues que lo resuelto por el Tribunal Fiscal se encuentra conforme a Ley, puesto que se ha pronunciado acorde al principio de legalidad, observándolo



estrictamente conforme se ha indicado líneas anteriores y a lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución .Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, y demás aplicables a la materia.

4. Además, la RTF N°10340-10-2013 tal como se mencionó en el punto IV.3 de la presente, contiene una motivación clara y congruente, cuyas conclusiones son producto de la actuación probatoria en el procedimiento administrativo, dentro del marco del Principio de Legalidad; **POR LO QUE DE ACUERDO A LO EXPUESTO EN LOS PUNTOS PRECEDENTES LOS PUNTOS PRECEDENTES, DICHA RTF NO VULNERA LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD EN LA APLICACIÓN DE LA LEY, NI AL PRINCIPIO DE PREDICTIBILIDAD, NI AL DEBIDO PROCEDIMIENTO.**

5. Respeto al voto discrepante del Vocal CAYO QUISPE, al que hace mención la actora, cabe indicar que ello es una opinión singular, la misma que no enerva en lo absoluto lo resuelto por el Tribunal Fiscal en el presente caso.

u. g.

Por todo lo antes expuesto, en atención a las normas antes acotadas vuestro despacho deberá declarar infundada la demanda en todos sus extremos.

V. DE LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 10340-10-2013. QUE HA SIDO DICTADA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO LEGAL ESTABLECIDO Y CONFORME A LA CONSTITUCIÓN, LEYES Y NORMAS REGLAMENTARIAS.

La RTF N°10340-10-2013 no ha sido dictada prescindiendo del procedimiento legal establecido.

El artículo 109 del TUO del Código Tributario establece que los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente.
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.

La demanda no sustenta ni prueba que la RTF N° 10340-10-2013 haya sido dictada prescindiendo del procedimiento legal establecido en la normatividad tributaria por lo que no se encontraría dentro de las causales de nulidad establecidas en el artículo 109 del Código Tributario.

- La RTF N° 10340-10-2013 no contraviene la Constitución, las leyes o normas reglamentarias.

El artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, aplicable supletoriamente al casos de autos señala que son vicios del acto administrativo, entre otros, los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de algunos de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación de actos a que se refiere el artículo 14.

De lo expuesto por los párrafos precedentes, así como del contenido normativo que se ha indicado, se aprecia que la Resolución del Tribunal Fiscal N°10340-10-2013, materia de impugnación en el caso de autos ha sido dictado por el órgano competente como es el Tribunal Fiscal, quien en vía de apelación resuelve las controversias en materia tributaria y aduanera en última instancia administrativa respetando el procedimiento legal establecido para estos casos, es más el Tribunal Fiscal ha tomado en consideración cada uno de los Principios consagrados en nuestra Constitución Política de 1993 así como los establecidos en las normas tributarias.

Por consiguiente, los argumentos de la demandante destinados a sustentar la invalidez o nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N°10340-10-2013, resultan inexactos y ambiguos puesto que conforme a lo expuesto se puede apreciar que la Resolución materia de impugnación no se encuentra incurso en causal de nulidad alguna establecida en el artículo 109 del Código Tributario o en alguna de las causales establecidas en el artículo 10 de la Ley 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General.

VI. FUNDAMENTOS DE DERECHO:

La presente contestación a la demanda se ha formulado en base del TUO de la Ley que regula el proceso Contencioso Administrativo aprobado por D.S N° 013-2008-JUS, Ley N°27037- Ley de promoción de la Inversión en la Amazonía y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N°103-99-EF, Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N°179-2004-EF y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N°122-94-EF, TUO del Código Tributario y demás normas pertinentes aplicables al caso de autos.

VII. MEDIOS PROBATORIOS: Ofrecemos como medios probatorios los siguientes: El mérito del expediente administrativo N°179-2013 que diera origen a la RTF N°10340-10-2013, el que deberá ser requerido a la SUNAT conforme al Oficio N° 009863-2013-EF/40.01 que adjunto al presente.

VIII. ANEXOS: Acompaño los siguientes documentos:

- ANEXO 1A. Copia de mi DNI.
- ANEXO 1B Copia de la Resolución que me designa Procuradora Pública a cargos de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas.
- ANEXO 1C Copia de Habilitación Profesional.
- ANEXO 1D Copia del Oficio N° 009863-2013-EF/40.01.
- ANEXO 1E Copia de las RTF N°03942-5-2010 y N°04243-3-2012.

**POR TANTO:**

Pido a usted señor Juez sírvase tener presente lo expuesto y oportunamente declarar infundada la demanda en todos sus extremos.

PRIMER OTROSÍ DIGO: Que, por convenir a los intereses del Estado, delego mi representación en las personas siguientes Dra. YOLANDA HIRACHE ROSAS, Y/O Dra. LUCERO GAMARRA RAMOS, Y/O Dra. NANCY MARIN FIGUEROA, Y/O Dra. GRACCE DIAZ ANGELES Y/O Dra. CLARIBEL TARDIO LOZADA, Y/O Dra. DIANA ORTEGA SUÁREZ, Y/O Dra. MELINA CARLOS INGA, Y/O Dra. MARIA TERESA VASQUEZ CENTURION, Y/O Dr. MANUEL CARL OBREGON OSORIO, Y/O Dr. WAGNER MONTANO CONTRERAS, Y/O Dr. ALBERTO MORALES COLQUE, Y/O Dr. PERCY CASTILLO BENITES, Y/O Dr. SAMUEL LUIS SAEZ MONTOYA todos ellos abogados de la Procuraduría Pública del MEF con domicilio real y procesal en Jirón Cusco N°177 – 7mo piso – Cercado de Lima, para que en virtud del artículo 22 inc. 22.8 del Decreto Legislativo N°1068, representen al Estado en el presente proceso, indistintamente en forma conjunta o separada.

SEGUNDO OTROSÍ DIGO: Que, autorizo a las señoritas María Yeni Escobar Bulnes, Johana Mosanapón Acosta, Jannina Araceli Delgado Villanueva, Shirley Vanessa Collazos Santa María, Yanira Miranda Bonifaz, Yohana Fiorela Saavedra Acevedo, Rocio Lucero Duran Delgado y a los señores, Jhonatan Alfonso Oviden Noriega, Angel Herrera Hernández, a fin que puedan recoger oficios, tramitar exhortos, recoger copias, anexos y todas las demás acciones conducentes al desarrollo del proceso.

Lima, 25 de noviembre 2013

Expediente N°: 08397-2013  
Especialista: Dra. Anna Morales  
Cuaderno: **Principal**  
Escrito N°: 01  
Sumilla: **Contestamos Demanda**

**SEÑOR JUEZ DEL VIGÉSIMO PRIMER JUZGADO ESPECIALIZADO EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA:**

**PALMAS DEL ESPINO S.A.** (en adelante "nuestra Empresa"), identificada con RUC No.20104121374, representada por su apoderado el Dr. Michel Biber Serpa, identificado con DNI No.07820115, según poder que adjuntamos; con domicilio real en el Caserío Palmawasi, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín, señalando **domicilio procesal** en Av. Santo Toribio No. 143, Piso 8; San Isidro, indicando como **Casilla Electrónica del Sistema de Notificación Electrónico del Poder Judicial** para efectos del presente proceso la siguiente: **4628**; en los seguidos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, atentamente a usted decimos:

Que mediante Resolución No.1 de fecha 23 de octubre de 2013, vuestro Juzgado admitió a trámite la demanda interpuesta por la SUNAT, emplazándose como demandado únicamente al Tribunal Fiscal.

Que mediante Resolución No.2 de fecha 5 de noviembre de 2013, se nos integró al proceso como codemandados, corriéndonos traslado de la demanda por el plazo de 10 días a efectos de presentar nuestros descargos.

Es por ello, que dentro del plazo concedido, formulamos nuestra **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**, la cual desvirtúa el íntegro de los fundamentos desarrollados por la SUNAT, por lo que solicitamos que en su oportunidad, sea declarada **INFUNDADA** en todos sus extremos, confirmado la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal No.10340-10-.2013.

Sustentamos la presente Contestación en los siguientes fundamentos:

I. **PRETENSIÓN MATERIA DE LA DEMANDA.-**

La **SUNAT** solicita como pretensión principal, que se declare la **NULIDAD** de la **Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) No.10340-10-2013** de fecha 20 de junio de 2013 y como pretensión accesoria se confirme la procedencia de la Resolución de Oficina Zonal No.185-014-0000304/SUNAT y la Resolución Determinación No.182-003-0000139 y la Resolución de Multa No.182-002-0000294 las cuales fueron dejadas sin efecto por el Tribunal Fiscal.

II. **FUNDAMENTOS DE HECHO DE NUESTRA CONTESTACIÓN.-**

II.1 **ANTECEDENTES.-**

1. Con fecha 30 de abril de 2012, nuestra Empresa fue notificada con la Resolución de Determinación No.182-003-0000139 y la Resolución de Multa No.182-002-0000294, por concepto de Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2010 y por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
2. Con fecha 26 de mayo de 2012 nuestra Empresa interpuso recurso de reclamación contra las mencionadas Resoluciones de Determinación y de Multa, impugnando el desconocimiento de la SUNAT de la aplicación de la exoneración del Impuesto a la Renta establecida por el numeral 12.3 de la Ley No. 27037 y la aplicación de la alícuota de 30% sobre la renta neta de nuestra Empresa para la determinación de dicho impuesto.
3. Con fecha 29 de agosto de 2012 nuestra Empresa fue notificada con la Resolución de Intendencia No.185-014-0000304/SUNAT de 30 de julio de 2012, que declaró INFUNDADA la reclamación interpuesta por nuestra Empresa.
4. Con fecha 19 de setiembre de 2012 interpusimos recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia No.185-014-0000304/SUNAT.
5. Mediante Resolución No.10340-10-2013 de fecha 20 de junio de 2013, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento y dispuso que se revoque la Resolución

de Intendencia No.185-014-0000304/SUNAT y en consecuencia se deje sin efecto la Resolución de Determinación No.182-003-0000139 y la Resolución de Multa No.182-002-0000294.

**II.2 DE LO RESUELTO POR EL TRIBUNAL FISCAL.-**

La Resolución del Tribunal Fiscal cuya nulidad pretende la SUNAT revocó la Resolución de Intendencia No. 185-014-0000304/SUNAT y dejó sin efecto la Resolución de Determinación No.182-003-0000139 y la Resolución de Multa No.182-002-0000294, al concluir lo siguiente:

***“Que dado que los dividendos son renta de capital de carácter pasivo y no el resultado de actividades propias de la empresa a las que se refiere la norma materia de beneficio, y siendo que además por disposición expresa de la norma citada en el considerando precedente los dividendos que perciban las personas jurídicas, como es el caso de la recurrente, se encuentran inafectos, los mismos no constituyen ingresos netos a que se refieren el artículo 11° de la Ley No.27037 y el artículo 4° de su reglamento.”***

Como puede observarse, el Tribunal Fiscal concluyó que los dividendos percibidos por nuestra Empresa no constituyen “ingresos netos” para efectos de determinar si la actividad de cultivo de palma aceitera califica como la actividad principal de nuestra Empresa.

**II.3 DE LA MATERIA CONTROVERTIDA EN EL PRESENTE CASO.-**

Conforme a lo señalado anteriormente, el aspecto materia de controversia es el pedido de SUNAT de declarar la nulidad de la Resolución No.10340-10-2013, al considerar que dicho pronunciamiento vulnera su derecho a un debido proceso y a la igualdad, y porque ha trasgredido los principios de Seguridad Jurídica y de Predictibilidad.

En ese sentido, la SUNAT considera que la Resolución del Tribunal Fiscal antes señalada ha incurrido en una nulidad de carácter insalvable toda vez que es incorrecto que se excluya del concepto de ingresos netos los dividendos percibidos por nuestra Empresa.

Es así que, la materia controvertida consiste en determinar si los dividendos percibidos por nuestra Empresa no deben ser considerados como "ingresos netos" para efectos de la aplicación de la exoneración dispuesta por Ley No.27037, conforme lo señaló nuestra Empresa en su recurso de reclamación y apelación así como el Tribunal Fiscal en la Resolución No.10340-10-2013; o si por el contrario, los dividendos percibidos sí califican como ingresos netos conforme sostiene la SUNAT.

III. **ARGUMENTOS DE LA SUNAT PARA SOLICITAR LA NULIDAD DE LA RTF No.10340-10-2013.-**

De la lectura del escrito de demanda, se puede verificar que los argumentos que utiliza la SUNAT para sustentar su pretensión, son los siguientes:

1. Sostiene que la Ley No.27037 no define el concepto de "ingresos netos" y por tal motivo debe considerarse la naturaleza económica de éstos y no únicamente los ingresos considerados gravados por el Impuesto a la Renta.
2. Sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal No.10340-10-2013 al concluir que el concepto de "ingresos netos" únicamente incluye a los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta vulnera el principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete.
3. Sostiene que para poder delimitar un correcto alcance del concepto "ingresos netos" se ha debido recurrir a las "Normas Internacionales de Información Financiera", al ser éstas las que delimitan los alcances de la definición económica de dicho concepto.
4. Señala que la posición del Tribunal Fiscal permitiría que una empresa ubicada en la Amazonía pueda obtener ingresos de actividades especulativas en zonas fuera de dicho territorio y que dichos ingresos no sean considerados para el cumplimiento del parámetro de la "actividad principal", lo cual generaría un aprovechamiento inadecuado de la alícuota reducida del Impuesto a la Renta.

- 5. Sostiene que los dividendos no se encuentran previstos dentro de ningún supuesto de inafectación y/o exoneración.
- 6. Señala que la Resolución No.10340-10-2013 ha vulnerado su derecho al debido procedimiento ya que incurre en un vicio de motivación insuficiente y/o incongruente.
- 7. Sostiene que la Resolución No.10340-10-2013 vulnera el principio de seguridad jurídica toda vez que dicha resolución se contradice con fallos anteriores; y por tanto, si el Tribunal Fiscal decidía cambiar de criterio, debió emitir una Resolución de Observancia Obligatoria.
- 8. Sostiene que la Resolución No.10340-10-2013 vulnera el principio de igualdad ya que ha resuelto casos sustancialmente iguales de manera diferente.

**IV. NUESTROS ARGUMENTOS.-**

Los argumentos de la Administración Tributaria expuestos en su demanda no tienen sustento legal debido a que para determinar el porcentaje para calificar la actividad productiva (en el caso de nuestra Empresa, producción de palma aceitera) como actividad principal, y por tanto considerar aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta, es esencial definir el alcance del concepto "ingresos netos", que está claramente definido por la Ley del Impuesto a la Renta por disposición expresa de la Ley No. 27037 (Ley de Amazonía) y el Decreto Supremo No. 103-99-EF (Reglamento).

En efecto, el reglamento de la ley contempla una norma de remisión que señala que para definir el alcance de los términos y conceptos empleados por la Ley No. 27037 y el propio reglamento se aplicarán las normas generales de cada tributo.

Por ello, toda vez que la definición de "ingresos netos" no está contemplada en la Ley de la Amazonía o su Reglamento, corresponderá entonces remitirse a la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo No.774 y modificatorias, recogidos posteriormente en su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo No.179-2004-EF) y a su Reglamento (Decreto Supremo



No.122-94-EF y modificatorias), al ser éstas las normas generales del Impuesto a la Renta.

De una interpretación literal y sistemática de la Ley del Impuesto a la Renta (en particular, los artículos 20 y 85) es claro que el concepto "ingresos netos" se refiere a los **ingresos gravados con el impuesto**; por tal motivo, toda vez que los dividendos son conceptos no gravados (inafectos), no corresponde incluirlos dentro del total de "ingresos netos" para determinar si nuestra Empresa se encuentra acogida al beneficio de exoneración contemplado en la Ley No. 27037, es decir, si del total de "ingresos netos", el 80% por ciento o más son "ingresos netos" de la actividad (producción de palma aceitera).

Nuestra posición fue confirmada en todos sus extremos por la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10340-10-2013, quien descartó a los dividendos como ingresos netos, por cuanto tenían el carácter de rentas de carácter pasivo inafectas.

No obstante que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal es correcto, la SUNAT considera que la resolución emitida por dicha entidad posee un vicio de nulidad insubsanable y pretende que se apliquen "normas" contables en detrimento de las leyes y los reglamentos válidamente emitidos, contraviniendo con ello los principios de jerarquía normativa, reserva de ley (también aplicable en materia de exoneraciones) y seguridad jurídica; y vulnerando los objetivos pretendidos con la aprobación de la Ley de la Amazonía.

En este contexto, a continuación demostraremos que cada uno de los argumentos esbozados por la Administración Tributaria carecen de sustento:

#### **IV.1 Es incorrecto considerar la naturaleza económica para la definición del concepto "ingreso neto".-**

Mediante la Ley No. 27037, publicada el 30 de diciembre de 1998, el Congreso de la República aprobó la Ley de la Amazonía con el objeto de promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y promoción de la inversión privada.

Para tal efecto, la Ley contempla diversos beneficios tributarios como mecanismos para la atracción de la inversión, según la denominación del Capítulo III de la referida Ley. Entre ellos, el numeral 12.3 del artículo 12 establece que **los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o de procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exonerados del Impuesto a la Renta.**

Asimismo, el inciso 11.2 del artículo 11 de la mencionada Ley establece que para el goce de los beneficios tributarios señalados en los artículos 12, 13, 14 y 15 las empresas deberán cumplir con los **requisitos que establezca el Reglamento.**

En ese sentido, el inciso 4.1 del Reglamento de la Ley de la Amazonía antes citado establece que se entenderá que **la actividad principal** a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus "ingresos netos" totales.

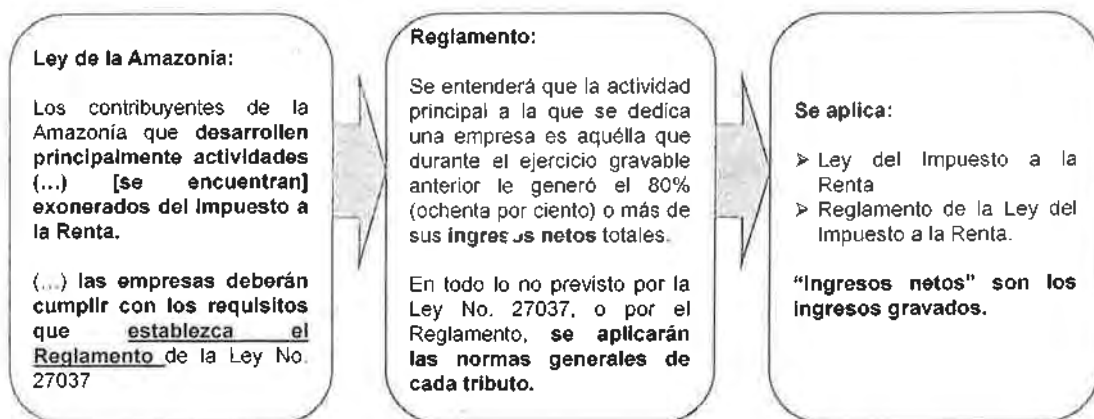
Sin embargo, la mencionada norma no define los alcances del concepto "ingresos netos" a efectos de determinar cuándo nos encontramos frente a una **actividad principal** según los parámetros previstos por la Ley de la Amazonía y su Reglamento.

Por tal motivo, corresponde recurrir a la regulación del Impuesto a la Renta, en aplicación de la quinta disposición final y transitoria del Reglamento de la Ley de la Amazonía que establece lo siguiente:

*"Quinta.- Aplicación supletoria de normas*

*En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo."*

Así, tenemos lo siguiente:



En aplicación de las normas antes detalladas, toda vez que la materia controvertida en el presente caso es la aplicación de un beneficio tributario referido al Impuesto a la Renta, necesariamente los alcances de todo concepto vinculado a este beneficio deberán ser definidos en función a lo previsto por las normas generales del referido impuesto, es decir la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en tanto la Ley de la Amazonía o su Reglamento no contemplen una definición propia.

Esto no sólo se deduce de las propias normas que regulan el beneficio sino que además, tratándose de un beneficio del Impuesto a la Renta lo natural es remitirse a las normas que regulan tal impuesto. Así lo establece la teoría general del derecho, cuando reconoce el método sistemático por comparación de las normas.

En consecuencia, para poder definir qué se entiende por "ingresos netos" es necesario recurrir a la Ley del Impuesto a la Renta.

A pesar de la claridad de las normas detalladas anteriormente, la SUNAT en su demanda **no ha hecho mención a la quinta disposición final y transitoria del Reglamento de la Ley de Amazonía** y se ha limitado a señalar lo siguiente:

*"En este aspecto se tiene que, de la revisión de la Ley No.27037 y de su Reglamento se advierte que en ambas normas legales no se define concepto de "ingreso neto" esto a efectos de determinar la actividad principal a que se*

refiere el artículo 11° de la Ley y el artículo 4° del Reglamento, en tal razón, toda vez que se trata de normas referidas a los requisitos para acogerse e ingresar al beneficio tributario, nos hallamos en una fase previa a la aplicación de las normas cuyos beneficios tributarios concede esa normativa, por ello a los efectos de determinar y cuantificar el monto de los ingresos netos debemos considerar la naturaleza económica de éstos y no únicamente de los ingresos considerados gravados con el Impuesto a la Renta." (El subrayado es nuestro).

Es más, SUNAT tampoco cita o aplica la quinta disposición final y transitoria del Reglamento de la Ley de Amazonía, con lo cual es evidente que niega la aplicación de la mencionada disposición al caso concreto.

Según SUNAT, debemos determinar el alcance del concepto "ingresos netos" de acuerdo a su naturaleza económica toda vez que "nos hallamos en una fase previa a la aplicación de las normas cuyos beneficios tributarios concede esa normativa".

A pesar de la confusa redacción empleada por SUNAT, ninguna de sus dos posibles interpretaciones es correcta:

- (1) Por un lado, puede entenderse de la afirmación de la SUNAT, que como el contribuyente aún no se encuentra acogido al régimen, no es de aplicación la Ley No. 27037 ni su reglamento (y tampoco es aplicable la quinta disposición final y transitoria).

Esta afirmación es contradictoria y carece de todo sustento legal, puesto que precisamente la Ley No. 27037 y su reglamento establecen las disposiciones a través de las cuales un contribuyente puede acogerse o no a ciertos beneficios tributarios. Por ello, resulta lógico que para determinar si un contribuyente puede gozar de dicho beneficio, deban aplicarse e interpretarse las normas que lo regulan.

Con esta afirmación la SUNAT sostiene que nos encontramos en un ámbito extrajurídico en el que deban utilizarse conceptos económicos para determinar si un contribuyente se encuentra dentro de los alcances de una norma jurídica, posición que evidentemente es contraria a nuestro ordenamiento jurídico.

- (2) Por otro lado, de la referida afirmación también puede entenderse que como el contribuyente aún no se encuentra acogido al beneficio tributario, no se deben aplicar las normas referidas al Impuesto a la Renta toda vez que sobre éstas recaerá el beneficio.

El argumento esbozado precedentemente carece de todo sustento legal puesto que parte de una inadecuada comprensión de la naturaleza de un beneficio tributario (exoneración).

Respecto a los beneficios tributarios el Tribunal Constitucional en la sentencia No. 0042-2004-AI ha señalado lo siguiente:

*"Ahora bien, los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración.*

(...)

*Por su parte, las exoneraciones se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo." (El subrayado es nuestro).*

Como puede observarse, la exoneración es un tipo de beneficio tributario que implica que la obligación tributaria nace; sin embargo, se exceptúa de efectuar el pago.

En general, todas las personas jurídicas domiciliadas en el Perú se encuentran afectas al pago del Impuesto a la Renta de tercera categoría, no obstante, la Ley de la Amazonía ha establecido que si dichas personas jurídicas desarrollan su actividad principal en la Amazonía se encontrarán liberadas del pago del tributo.

De lo anterior, se evidencia que la SUNAT se equivoca al señalar que en la medida que no se aplique el beneficio no resultan aplicables las normas del Impuesto a la Renta.

Precisamente el análisis es de manera inversa, en tanto una persona jurídica se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta debe partir del análisis de dichas disposiciones para determinar una correcta aplicación del beneficio de exoneración o disminución de la alícuota del referido impuesto. Situación que es reconocida por la quinta disposición final y transitoria del reglamento de la Ley No. 27037.

En conclusión, es incorrecto recurrir a un concepto extrajurídico del concepto "ingresos netos", sino por el contrario, debemos recurrir a la Ley del Impuesto a la Renta, según la cual son "ingresos netos" aquellos gravados con el Impuesto a la Renta.

#### **IV.2 No existe vulneración del Principio "Ubi Lex Non Distinguit, Nec Nos Distinguere Debemus".-**

La SUNAT considera que para determinar y cuantificar el monto de los "ingresos netos" se deben considerar todos los flujos de recursos que surgen en el curso de las actividades ordinarias y a las ganancias, y no únicamente los ingresos considerados gravados por el Impuesto a la Renta, ya que esta limitación representaría desconocer su naturaleza económica, estableciendo límites donde la ley no lo ha previsto.

Así, concluye que la posición adoptada por el Tribunal Fiscal y nuestra Empresa afecta al principio de interpretación jurídica "Ubi Lex Non Distinguit, Nec Nos Distinguere Debemus" (donde la ley no distingue, nosotros tampoco debemos distinguir).

Al respecto, debemos señalar que nuestra Empresa y el Tribunal Fiscal no han realizado una "distinción donde la propia norma no ha distinguido", únicamente han interpretado de forma correcta lo señalado en el artículo 4 del Reglamento de la Ley No. 27037 referido a los ingresos netos totales obtenidos por nuestra Empresa.

El argumento esbozado por la SUNAT, es erróneo por los siguientes motivos:

- (1) La propia SUNAT en su demanda indica que ni la Ley No. 27037, ni su Reglamento definen el concepto de "ingresos netos" a efectos de determinar la actividad principal.

El artículo 4.1. del Reglamento de la Ley de la Amazonía expresamente señala:

*"4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales."*  
(Subrayado y resaltado nuestros).

Nótese que el artículo en mención hace referencia al concepto "ingresos netos", concepto que posee un matiz especial frente al concepto "ingresos" en su versión amplia<sup>1</sup>. Si el legislador hubiese querido que para determinar la "actividad principal" se consideraran la totalidad de los beneficios económicos obtenidos por la empresa sin importar su origen, debió omitir el término "netos".

Lo anterior significa que el concepto "ingresos netos" posee un contenido especial y distinto al concepto general de "ingresos".

Es por ello, que no comprendemos por qué la SUNAT considera que el concepto de "ingresos netos" contenido en el artículo 4.1. del Reglamento de la Ley de la Amazonía incluye a: *"todos aquellos flujos de recursos que surgen en el curso de las actividades ordinarias y*

<sup>1</sup> "Ingreso" en su concepción amplia –de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española dicho término importaría un "caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas"–, todo beneficio económico obtenido por la empresa.

*ganancias, inclusive aquellas que se producen al ser canceladas como el caso de las condonaciones”.*

Como puede observarse, la SUNAT vulnera lo establecido por el artículo 4.1 del Reglamento, puesto que le otorga contenido de ingresos en su concepción amplia al concepto de ingresos netos, posición que es evidentemente errada. Además, no entendemos la razón por la que hace referencia a **las condonaciones**, operación que no es materia de análisis en el presente caso, sino que se trata de **dividendos** obtenidos por una persona jurídica domiciliada.

- (2) Adicional a lo anterior, sin perjuicio de desarrollarlo con mayor detalle en el apartado siguiente, la SUNAT al momento de expresar porqué según ella el concepto de “ingresos netos” abarca a los ingresos gravados y no gravados con el impuesto señala lo siguiente:

*“Del mismo modo, el Vocal Luis Cayo da cuenta que desde el punto de vista financiero-contable y conforme a lo previsto para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, así como de la Norma Internacional de Información Financiera NIC 18 la **definición de ingresos** no se limita a su carácter de gravable o no gravable.”*

Como puede observarse, la SUNAT utiliza para definir el concepto de “ingresos netos” la definición de “ingresos” contenido por la referida directriz contable. De lo anterior es evidente la invalidez de la posición de la SUNAT dado que el concepto de “ingresos netos” es un concepto distinto y por tanto no pueden tratarse como sinónimos.

Si bien la SUNAT luego señala que la posición de dicho vocal es “Magistral”, calificativo por demás impropio, para nosotros es una posición que contraviene el principio de actividad reglada de la función administrativa regulada en el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley No. 27444, Ley que Regula el Procedimiento Administrativo, que establece que las autoridades administrativas deben actuar con respecto a la Constitución, a la Ley y al Derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo a los fines para los que le fueron conferidas, **porque omite aplicar una norma jurídica**



prefiriendo una directriz contable que no califica como tal y que no tiene ningún reconocimiento legal y que en cualquier caso si fuera aplicable, debería ser dejada de lado, dado que por el principio de jerarquía normativa, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento tienen preferencia.

Además, como hemos señalado la Ley de Amazonía alude al concepto de "ingreso neto" y las directrices contables no tienen una definición de éste, sino solo de ingreso, que no es lo mismo.

Luego de haber desvirtuado las afirmaciones de la SUNAT, debemos resaltar la correcta interpretación del concepto "ingresos netos". Así, lo válido es recurrir a la regulación del IR en aplicación de la citada quinta disposición final y transitoria del Reglamento de la Ley de la Amazonía.

4.98

Para determinar el contenido del concepto "ingresos netos" debemos aplicar los artículos 20 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta; normas que nos permiten concluir que la definición de "ingresos netos" requiere que nos encontremos frente a dos elementos: que sean ingresos y que estos últimos sean afectos.

En efecto, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, determina que: "*La renta bruta está constituida por el conjunto de **ingresos afectos** al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. (...) El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.*"

Considerando dicho artículo, se tiene lo siguiente:

Ingresos Brutos
(Devoluciones, bonificaciones, descuentos)
<b>Ingresos Netos</b>
(Costo Computable)
Renta Bruta

De acuerdo a la estructura planteada por dicho artículo, lógicamente se tiene que los ingresos netos corresponden al conjunto de ingresos afectos antes de descontar el costo computable.

Es claro que para la Ley del Impuesto a la Renta la renta bruta abarca la totalidad de ingresos afectos, entonces si lo que permite llegar a la renta bruta son los ingresos netos, si y solo si tales ingresos netos únicamente deben comprender ingresos gravados.

La Ley del Impuesto a la Renta no permite incluir ingresos o rentas inafectas como parte de los ingresos netos ni de la renta bruta.

Por su parte, el artículo 85 de la Ley del IR establece que "(...) se consideran **ingresos netos el total de ingresos gravables** de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del Artículo 55 de esta Ley."

Al igual que en el caso anterior, la norma excluye a los ingresos o rentas inafectas.

De las normas antes señaladas no hay duda que la Ley del Impuesto a la Renta entiende por "ingresos netos" a los **ingresos, ganancias o rentas afectos con dicho impuesto respecto de las personas jurídicas**, lo que descarta que se incluyan dentro de dicho concepto a los ingresos o rentas inafectas.

#### IV.3 Incorrecta aplicación de las "Normas Contables" para la definición del concepto "ingresos netos".-

La SUNAT señala en su demanda que ni Ley No.27037 ni su reglamento definen el concepto "ingresos netos", y por tanto que lo correcto es remitirse a las "Normas Internacionales de Información Financiera". En específico señala lo siguiente:

"Tal como puede advertirse de las Normas Internacionales de Información Financiera permiten establecer parámetros que en muchos casos no han sido contemplados por la propia legislación del Impuesto a la Renta, **admitiéndose por interpretación sistemática su utilización para dirimir una controversia legal**, lo cual ha sido admitido en diversos casos por las distintas salas del Tribunal Fiscal.

(..)

Dicho Marco conceptual precisa en su párrafo 74 que la **definición de ingresos** incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. Del mismo modo, el párrafo 75 de dicho Marco establece que son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios." (El subrayado y el resaltado son nuestros).

La posición de la SUNAT es incorrecta por los siguientes motivos:

- (1) Del texto citado puede observarse que la SUNAT considera que las "normas" contables deben interpretarse sistemáticamente<sup>2</sup> con la Ley No.27037 para determinar el concepto de "ingresos netos", dicha afirmación presupone que las "normas contables" son normas jurídicas que permiten ser interpretadas conjuntamente con la Ley No.27037.

**La posición de SUNAT es evidentemente inválida dado que le otorga la calidad de norma jurídica a una mal denominada "norma contable".**

En efecto, una norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico-jurídicamente una consecuencia, estando tal

<sup>2</sup> El método de interpretación sistemático se subdivide en el sistemático por comparación y el sistemático por ubicación. En el primer caso, el procedimiento de interpretación consiste en esclarecer el significado de la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella. En el segundo caso (método sistemático por ubicación), la interpretación debe hacerse teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto o grupo normativo en el cual se halla incorporada.

mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento<sup>3</sup>.

La SUNAT se equivoca al sostener que resulta posible una interpretación sistemática de la Ley No.27027 con las "Normas Internacionales de Información Financiera", pues es evidente que a pesar que estas prácticas contables puedan considerarse obligatorias para ciertos tipos de empresas (en determinados ámbitos), éstas no cuentan con un respaldo coactivo del Estado Peruano.

El incumplimiento de dichas normas no genera ningún tipo de sanción o consecuencia, y en tal sentido no cumplen con el rasgo esencial de una norma jurídica: el respaldo de la fuerza del Estado, al no seguir un procedimiento de aprobación correspondiente a las normas jurídicas, con mayor razón en el ámbito tributario.

Por tal motivo, las mal denominadas "Normas de Información Financiera" no pueden utilizarse para determinar el contenido del concepto "ingreso neto".

(2) **Las "normas contables" no califican como fuentes de derecho.**

Respecto a las fuentes del derecho, Arce Ortiz señala:

*"Por fuentes del derecho entendemos "los hechos o actos jurídico que, a partir de normas sobre la producción jurídica en un determinado ordenamiento, tienen como efecto la creación, modificación o derogación de las disposiciones que lo integran. El estudio de las fuentes en el derecho tiene por objeto los modos de producción de jurídicas. Quiere decir que existen normas jurídicas que regulan las conductas humanas en una sociedad (llamadas también normas sustanciales o de contenido material), pero también hay otras normas que regulan los "modos de producción" de las primeras."*<sup>4</sup>

<sup>3</sup> RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2007. Pp.75.

<sup>4</sup> ARCE ORTIZ, Elmer. Teoría del Derecho. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2013. Pp.65.

Asimismo, Altamirano señala:

*"Las fuentes directas están recogidas en normas jurídicas positivas y son la Constitución, los tratados y la ley (en sentido formal y material por lo que se incluyen los reglamentos aunque éstos no puedan crear obligaciones tributarias pero si favorecen su aplicación). Estas fuentes son inexorables, imposibles de no considerar o no otorgarles preeminencia respecto del resto de las fuentes del Derecho Tributario. No podemos soslayar que la obligación tributaria es una relación crediticia ex lege.*

*Las fuentes indirectas no se basan en normas positivas, pero permiten al operador jurídico construir los conceptos a través de los cuales tomará debida nota de la obligación tributaria contenida en la norma. En este sector se encuentra la jurisprudencia, los principios generales del Derecho, la doctrina, la costumbre. Las fuentes indirectas siempre se vinculan con el conocimiento de la norma, pues como sabemos, por el principio de legalidad tributaria sólo una norma en sentido formal puede crear tributos.<sup>5</sup>*

Como puede observarse las fuentes de derecho constituyen un procedimiento a través del cual se pueden crear normas jurídicas y aplicar las normas ya existentes, dilucidando el contenido de una norma jurídica existente.

En ese sentido, la Norma III del Título Preliminar de Código Tributario establece cuáles son fuentes de derecho en el ámbito tributario, dentro de las cuales no se encuentran los estándares contables, así señala:

*"Son fuentes del Derecho Tributario:*

- a) Las disposiciones constitucionales;*
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;*
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*

<sup>5</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C. Derecho Tributario Teoría General. Madrid: Marcial Pons, 2012. Pp.175.

- d) *Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;*
- e) *Los decretos supremos y las normas reglamentarias;*
- f) *La jurisprudencia;*
- g) *Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,*
- h) *La doctrina jurídica."*

Como puede observarse, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario no incluye a las normas contables como fuente de derecho y por tanto, las mismas no deben ni pueden ser utilizadas para poder discernir o delimitar el alcance de un concepto no definido en la ley del Impuesto a la Renta.

Es más, el ente que aprueba las "Normas Internacionales de Información Financiera" (Comité Internacional de Contabilidad o International Accounting Standards Committee) no es un órgano habilitado para legislar con efectos en el Perú.

(3) **Aplicar estándares contables significa una vulneración de los principios de jerarquía y reserva de ley tributaria.**

En primer lugar, debe resaltarse que conforme se ha explicado precedentemente, el término "ingresos netos" no se encuentra definido por las "normas" contables. Estas definen lo que se entiende por ingresos y en tal sentido resulta incorrecto aplicar dicha definición para un concepto completamente distinto como es el caso del concepto de "ingresos netos"

En segundo lugar, considerar aplicable las definiciones contables implica contravenir expresamente lo establecido por la quinta disposición final del reglamento de la Ley de la Amazonía, norma emitida al amparo del artículo 74 de la Constitución Política.

Dicha disposición ha sido emitida vía complementariedad de la Ley No.27037. Por lo que, aplicar estándares contables significa vulnerar el rango de las normas que regulan el beneficio.

En efecto, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que los tributos se crean, modifican o derogan, **o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo** en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Por su parte, el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota.

Las referidas normas contemplan el denominado **principio de reserva de Ley**, principio que tiene un doble carácter, en primer lugar representa un límite a la regulación del tributo por el legislador y, luego, significa una **garantía a favor de todo contribuyente**<sup>6</sup>.

En aplicación de dicho principio, la Ley de creación de un impuesto o de la exoneración (o decreto legislativo en caso de delegación) debe recoger todos y cada uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia:

- (i) El aspecto material: constituido por los hechos económicos o jurídicos a los que se dirige el tributo.
- (ii) El aspecto personal: comprende a los sujetos que forman parte de la relación jurídico tributaria. Tanto el acreedor como el deudor tributario –y, en este último caso, quién calificará como contribuyente– tienen que estar especificados en la ley.
- (iii) El aspecto temporal: consiste en señalar cuándo va a nacer la obligación tributaria.
- (iv) El aspecto espacial: la ley debe precisar el ámbito territorial de aplicación del tributo.
- (v) El aspecto cuantitativo o mensurable: consiste en cuantificar la riqueza sobre la cual se va a aplicar la alícuota del tributo, es decir establecer la base imponible del tributo, expresándose a través del señalamiento de las reglas a aplicar para establecer la base para el cálculo del tributo.

<sup>6</sup> En la Sentencia recaída en el Expediente No.2689-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional destacó este doble carácter de los principios tributarios. Expresamente señaló "La imposición de determinados límites que prevé la Constitución [al Poder Tributario] permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas".

No obstante a lo anterior, el principio de reserva de ley no es de carácter absoluto admitiéndose la existencia de remisiones para una regulación coordinada entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo.

En efecto, el Tribunal Constitucional en diversas sentencias reconoce la existencia de una Reserva de Ley horizontal relativa (la cual responde a cuáles son los aspectos que necesariamente deben estar contenidos en la norma con rango de ley) y una Reserva de Ley vertical (que responde al grado de concreción que debe tener determinado el aspecto por la norma con rango de ley), siendo posible en ambos casos un determinado nivel de colaboración por el Poder Ejecutivo. Con ello es posible que existan remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, sin embargo ésta deberá sujetarse a parámetros determinados establecidos en la norma con rango de Ley<sup>7</sup>.

Sin embargo, para el Tribunal Constitucional el grado de colaboración máximo es el Decreto Supremo, sin que ninguna norma con rango inferior pueda contener o complementar algunos de los aspectos esenciales del tributo, conforme lo ha establecido en las Sentencias recaídas en los Expedientes No.3303-2003-AA/TC y 6089-2006-PA/TC.

En ese sentido, en el presente caso **la posición de la SUNAT contraviene el principio de Reserva de Ley**, al recurrir a unos lineamientos o estándares contables para determinar el concepto de "ingresos netos".

De esta manera, debe rechazarse la aplicación de las normas contables para determinar el contenido del concepto "ingresos netos".

Nótese que Resolución No.10340-10-2013 cuya nulidad solicita la SUNAT, descartó expresamente una posible aplicación de las normas contables, en ese sentido concluyó lo siguiente:

<sup>7</sup> Según lo establecido por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes No.042-2004-AI/TC y 2762-2002-AA/TC, la reserva de Ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos por la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando se regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota, será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.



"Que cabe resaltar que cuando la Quinta Disposición Final y Transitoria del Reglamento de la Ley No. 27037 señala que en todo lo no previsto en el mismo o por la Ley No. 27037 se aplicarán las normas generales de cada tributo, no estableciendo además que se debe aplicar supletoriamente las Normas Internacionales de Contabilidad, por tanto no cabe remitirnos a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 18 – Ingresos, máxime si la misma no regula el concepto "Ingresos Netos", así como tampoco al Código Tributario como sostiene la Administración, al ser la Ley del Impuesto a la Renta la norma que regula dicho concepto."

Como se observa la Resolución No.10340-10-2013 confirma que en el presente caso no es posible recurrir a las "Normas Internacionales de Información Financiera" ya que estas no recogen el concepto "ingresos netos" por lo que no sería posible en base al concepto de "ingresos" acogerse a la exoneración del IR antes comentada.

#### IV.4 No existe un uso indebido del beneficio.-

La SUNAT señala en su demanda que concluir que el concepto de "ingresos netos" únicamente se encuentra referido a ingresos gravados permitiría que una empresa ubicada en la Amazonía pueda obtener ingresos de actividades especulativas en zonas fuera de dicho territorio y que éstos ingresos no sean considerados para la evaluación del cumplimiento de la actividad principal en la zona de Amazonía, lo cual beneficiaría a muchas empresas con una alícuota reducida del IR.

Sobre el particular concluye lo siguiente:

*"Reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha evaluado que la adquisición de acciones en otras empresas puede obedecer a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una persona jurídica que compre acciones de otra entidad para continuar la relación comercial con la persona jurídica vendedora o asegurar una posición más competitiva en el mercado, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e inclusive accidental, e inclusive quedaría la posibilidad que la persona jurídica inversora posteriormente **venda las acciones** fuera de rueda de bolsa, generando así la **renta gravada totalmente con el Impuesto a la***

**Renta.** Lo expuesto evidencia que la adquisición de acciones con una finalidad distinta a la de percibir dividendos o de comercializar estas acciones con fines especulativos, forma parte de las actividades propias de la empresa. **EN ESE SENTIDO LOS DIVIDENDOS QUE SE OBTENGAN CONSTITUYEN INGRESOS QUE DEBEN SER CONSIDERADOS COMO PARTE DE LOS INGRESOS NETOS TOTALES.**" (El subrayado y el resaltado son nuestros).

La SUNAT considera que la posición del Tribunal Fiscal en la Resolución No.10340-10-2013 permitiría que una empresa realice actividades especulativas que en principio le generarían la obligación de pagar el impuesto, como es el caso de la venta de acciones, no obstante su inclusión en el beneficio permitiría una evasión de dicho pago.

Sobre el particular, debemos señalar que dicha afirmación es completamente falsa.

- (1) La posición del Tribunal Fiscal es que los "ingresos netos" únicamente incluyen a los ingresos gravados con el impuesto; quedando entonces excluidos los dividendos percibidos por personas jurídicas (dado que legalmente es un concepto inafecto del impuesto). El Tribunal Fiscal no se ha referido a la venta de acciones, como erróneamente señala SUNAT, puesto que dicha ganancia sí generaría rentas gravadas con el impuesto.

La posición de nuestra Empresa y del Tribunal Fiscal no permite en ningún supuesto que exista un uso indebido del beneficio o que evada el pago del impuesto en situaciones donde en principio sí correspondería.

La obtención de dividendos (rentas no gravadas) por nuestra Empresa no implica un uso indebido del beneficio dado que por dichos importes no existe la obligación de pagar el impuesto. Nuestra Empresa no debe pagar Impuesto a la Renta por la percepción de dichos dividendos **aun si no se encontrase acogida al beneficio**, lo que evidencia que no existe uso indebido del beneficio.

Por tanto, la Resolución No.10340-10-2013 NO ADMITE EL USO DE ACTIVIDADES ESPECULATIVAS NI LA EVASIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.

- (2) Asimismo, debe señalarse que nuestra Empresa no ha realizado venta alguna de acciones en el ejercicio 2010; y en tal sentido, **no es parte del presente caso analizar si la venta de las acciones debe ser incluida dentro del concepto de ingresos netos**, como erróneamente lo hace la SUNAT.

En el procedimiento administrativo no se analizó si es que la venta de acciones debía incluirse o no dentro del concepto de ingresos netos, sino que se limitó a analizar si la percepción de dividendos debe incluirse en el mencionado concepto, por tanto no comprendemos porqué la SUNAT equipara la percepción de dividendos con la venta de acciones para sustentar su posición. Es evidente que tales actividades no sólo tienen distinta naturaleza sino que poseen un tratamiento tributario distinto.

Así, queda evidenciado que la SUNAT pretende sorprender al Juzgador con argumentos falaces, ilegales, temerarios y efectistas que no guardan relación alguna con los hechos planteados en caso.

- (3) La SUNAT también ha señalado lo siguiente:

*"En consecuencia, la RTF materia de impugnación resulta contraria al ordenamiento legal y sostener dicha argumentación, puesto que si una entidad empresarial ubicada en la zona de Amazonía realiza actividades diferentes a las permitidas por el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley No.27037, por ejemplo actividades teatrales o musicales, dicha entidad se encontrará obligada a tributar la alícuota anual del 30%, tal como fue el caso resuelto por la propia Sala 10 del Tribunal Fiscal con ocasión de la Resolución RTF No.04368-10-2012, de fecha 23 de marzo del 2012, en cuya oportunidad se confirmó lo resuelto por la Administración Tributaria". (El subrayado es nuestro).*

Sobre el particular, debemos señalar que la afirmación respecto a que la posición adoptada por el Tribunal Fiscal es contraria al ordenamiento legal es falsa, más bien dicha posición implica una interpretación correcta del beneficio de acuerdo a los objetivos del mismo.

En efecto, la razón de ser del requisito es garantizar que la actividad principal represente un porcentaje del total de actividades y con ello no sólo promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía sino hacer más competitiva la inversión en la Amazonía frente a la inversión en cualquier otra zona del país. así, una vez superado el 80%, la exoneración es aplicada a todos los conceptos que forman parte de la renta neta, es decir, a todos aquellos que resultarían gravables. De ahí que no importaría considerar los resultados provenientes de hechos u operaciones que no generen una renta gravada con el impuesto ya que, en cualquier caso, no resultarían gravados.

La pregunta que se debe contestar es si por la misma operación el contribuyente tendría que tributar en caso efectuara sus operaciones (por ejemplo, cultivo) fuera de la zona beneficiada por la Ley de la Amazonía.

Si la respuesta es afirmativa, los desembolsos obtenidos por dicha operación o actividad deben ser incluidos como parte de los "ingresos netos" totales.

Por el contrario, si la respuesta es negativa, no corresponde incluir el monto ya que no escondería un aprovechamiento indebido de un beneficio tributario, puesto que indistintamente, la operación o hecho nunca estarían gravados con el impuesto. La ubicación de la inversión no importaría. Una persona jurídica ubicada en Tacna, Lima, o Iquitos nunca tributará por los dividendos que perciba.

- (4) La pretensión de la SUNAT conlleva a una desnaturalización del régimen de inversión en la Amazonía, ya que: i) obligaría a nuestra Empresa a transferir su participación en inversiones en acciones, cuyos resultados nunca tributarán en cabeza de nuestra Empresa,

independientemente de su ubicación; ii) impide que las utilidades se puedan reinvertir en la región, disminuyendo la oportunidad de alcanzar un desarrollo sostenible en la Amazonía, y iii) significa un castigo por una interpretación incorrecta de la norma para una empresa que ha apostado por el desarrollo productivo de la región.

Así, la posición de la Administración Tributaria carece de sustento debido a que lo correcto es sostener que los conceptos no gravados o inafectos con el Impuesto a la Renta de tercera categoría no deben ser considerados como "ingresos netos" para la determinación de la actividad principal.

#### IV.5 Los dividendos son conceptos inafectos del IR.-

El artículo 24-B de la Ley de IR, establece que *"las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible."* Asimismo, el artículo 73-A indica que *"las personas jurídicas comprendidas en el Artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 14% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas."*

De las normas citadas se concluye que el ámbito de aplicación de la imposición a los dividendos elegida por el legislador es que los mismos sólo sean gravados en cabeza de la persona natural domiciliada o del sujeto no domiciliado ya sea éste empresa o persona natural. Es por ello, que la obligación de no retener y no computar los dividendos para efectos de la determinación de la renta imponible se configuran como un verdadero supuesto de inafectación, en tanto se reduce el ámbito de aplicación del impuesto a la renta y elimina sus efectos sobre los dividendos distribuidos a personas jurídicas no domiciliadas.

Esta es una posición respaldada por el Tribunal Fiscal en la Resolución No.01969-1-2004 que indica:

*"Que es del caso anotar que los procedimientos anteriormente mencionados [prorrata de gastos] son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto, y que en su cálculo no se debe incluir a las rentas inafectas, como es el caso de los dividendos;*

*(...)*

*Que de la revisión de autos se aprecia que la Administración ha establecido la proporción de ingresos para cuantificar el porcentaje aplicable a gastos que inciden en las rentas afectas, considerando que los dividendos pagados en efectivo y en especie, los mismos que constituyen conceptos inafectos del tributo, por lo que procede que el monto determinado durante fiscalización sea reliquidado, conforme al procedimiento detallado anteriormente."*

Nótese que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la Resolución No.10340-10-2013 cuya nulidad solicita la SUNAT, es concordante con el criterio anteriormente explicado y señala expresamente que:

*"Que por el ejercicio 2010 la recurrente inscribió en su contabilidad y declaró bajo el concepto de "Otros ingresos no gravables" una renta de capital en la especie de dividendos percibidos por el importe de S/.93 071 442,23 producto de la colocación de capitales, los que conforme a lo anteriormente señalado **no constituyen ingresos afectos con el impuesto a la Renta.**"*

No obstante a que es innegable que los dividendos son conceptos inafectos del impuesto, la SUNAT sostiene en su demanda lo siguiente:

*"Cabe destacar que la legislación del Impuesto a la Renta establece por un lado una "no aplicación de la retención del impuesto" (considerándose la alícuota del 4.1% conforme a lo descrito en el artículo 73-A de la Ley) para el caso de una persona jurídica perceptora de dividendos, mientras que de otra parte el segundo párrafo del artículo 24-B de la Ley establece que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no deben computar estos ingresos para la determinación de su renta imponible, no a título de una inafectación o*

*exoneración sino con la finalidad de evitar una doble imposición respecto de ese ingreso que ya tributó previamente cuando formó parte de la renta imponible de la persona jurídica sobre la que se adquirieron acciones.”*

Como puede observarse la SUNAT sin base legal y una vez más infringiendo el principio de reserva de ley, desconoce la calificación de rentas inafectas a los dividendos y considera que nos encontramos frente a un tipo de rentas que se excluyen con la única finalidad de evitar una doble imposición.

Sobre el particular debemos señalar que dicha posición es incorrecta dado que conforme hemos explicado, la Ley del Impuesto a la Renta al establecer que no debe efectuarse retención y que no se deben computar los dividendos para efectos de la determinación de la renta imponible configura un verdadero supuesto de inafectación, en tanto se reduce el ámbito de aplicación del impuesto a la renta y elimina sus efectos sobre los dividendos distribuidos a personas jurídicas no domiciliadas.

Es más, nótese que el gravamen a los dividendos se trata de un Impuesto a la Renta de carácter cédular, distinto al Impuesto a la Renta de tercera categoría que inclusive por interpretación histórica no ha incluido dentro de los sujetos afectos a las personas jurídicas domiciliadas en el país.

En adición a lo anterior, **debe resaltarse que la propia SUNAT ha reconocido que los dividendos son supuestos inafectos del Impuesto.** En efecto, en el Informe No.076-2013-SUNAT/4B0000 concluye lo siguiente:

*“Ahora bien, en el caso de empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta; y, por otro, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto; el hecho que tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas no altera por sí solo el hecho de la realización continua de la actividad principal gravada con el Impuesto.*

*En ese sentido, aun cuando tales empresas perciben **dividendos inafectos** del Impuesto a la Renta, toda vez que en su actividad principal está el realizar actividades generadoras de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, la totalidad del resultado de las diferencias de cambio vinculadas a sus actividades generadoras de rentas gravadas y no gravadas debe necesariamente computarse para la determinación de la renta neta al final del ejercicio, aun cuando tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas.”*

Debe destacarse que, los representantes de la Administración Tributaria al ser funcionarios de la SUNAT, bajo responsabilidad, se encuentran obligados a cumplir con lo señalado en los informes emitidos en respuesta de consultas tributarias, conforme lo establece el artículo 94 del Código Tributario. Así, el representante de la SUNAT estaría contraviniendo dicho mandato legal al recoger una opinión distinta a la recogida en el informe citado.

Por todo lo expuesto resulta incuestionable que los dividendos percibidos por personas jurídicas domiciliadas poseen naturaleza de rentas inafectas por el Impuesto a la Renta.

#### **IV.6 No existe vulneración al debido procedimiento.-**

La SUNAT considera que la Resolución del Tribunal Fiscal No.10340-10-2013 vulnera su derecho al debido procedimiento por lo siguiente:

*“En efecto, en la RTF impugnada en su parte resolutive revoca la Resolución de Oficina Zonal No.185-014-0000304/SUNAT del 30 de Julio de 2012 en los extremos de dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación y de Multa impugnadas, señalando que dicha revocatoria es a fin de que estas sean dejadas sin efecto. EXTREMO QUE NO ES CONGRUENTE CON LAS NORMAS RELACIONADAS CON LA PROMOCION DE LA INVERSION EN LA AMAZONÍA, POR CUANTO REALIZA UNA INDEBIDA INTERPRETACIÓN INDEBIDA [sic] DE LAS MISMAS.*

*En conclusión, se tiene que la INCONGRUENCIA y/o INSUFICIENCIA DE LA MOTIVACIÓN AFECTA DIRECTAMENTE EL DEBIDO PROCEDIMIENTO, lo que ha sucedido en el caso de autos (...)*”



Como puede observarse del texto citado, la SUNAT considera que la Resolución No.10340-10-2013 posee una incorrecta motivación toda vez que la interpretación efectuada en la misma es equivocada y conlleva a dejar sin efecto las resoluciones de determinación y multa, situación que no es acorde, según ella, con la Ley No.27037 y su Reglamento.

Respecto a la garantía constitucional de la motivación en un procedimiento administrativo el Tribunal Constitucional en la Sentencia No.03891-2011 ha concluido lo siguiente:

*"En todo Estado constitucional y democrático de Derecho, la motivación debida de las decisiones de las entidades públicas –sean o no de carácter jurisdiccional– es un derecho fundamental que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva. El derecho a la motivación debida constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas. Así, toda decisión que carezca de una motivación adecuada, suficiente y congruente, constituirá una decisión arbitraria y, en consecuencia, será inconstitucional.*

*La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3º y 43º de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, el poder público está sometido al Derecho, lo que supone, entre otras cosas, que la actuación de la Administración deberá dar cuenta de esta sujeción a fin de despejar cualquier sospecha de arbitrariedad. Para lograr este objetivo, las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso.*

*En el mismo sentido, a nivel de doctrina se considera que la motivación supone la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de sustento a una resolución de la Administración, siendo un mecanismo que permite apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad de su actuación. La motivación permite pues a la Administración poner en evidencia que su actuación no es*

arbitraria, sino que está sustentada en la aplicación racional y razonable del derecho y su sistema de fuentes.

*El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que la administración exprese las razones o justificaciones objetivas que la lleva a tomar una determinada decisión. Esas razones, por lo demás, pueden y deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso.”* (El subrayado y el resaltado son nuestros).

El derecho a la motivación de una resolución administrativa implica que la Administración haya esbozado las razones por las que arribó a determinada decisión, situación que sí se presenta en la Resolución No.10340-10-2013.

De la lectura de dicha Resolución, se tiene que el Tribunal Fiscal expresó todos los fundamentos de hecho y de derecho por los que desestimó el reparo efectuado por la SUNAT en etapa de fiscalización.

El hecho que la SUNAT no se encuentre de acuerdo con la interpretación de las normas efectuada por el Tribunal Fiscal no implica que la Resolución No. 10340-10-2013 posea una inadecuada motivación, por tanto dicho argumento carece de sustento.

#### **IV.7 No existe vulneración al principio de seguridad jurídica.-**

En cuanto a la supuesta afectación al principio de seguridad jurídica o predictibilidad, la SUNAT argumenta que existen Resoluciones contradictorias al pronunciamiento contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal No.10340-10-2013 por lo que a su criterio, se estaría vulnerando el principio de predictibilidad consagrado en la Norma IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General.

De esta forma, la SUNAT señala que el criterio contenido en la Resolución No. 10340-10-2013 es contradictorio a los criterios establecidos en las Resoluciones No. 04368-10-2012 de fecha 23 de marzo de 2012, No. 09447-10-2012 de fecha 15 de junio de 2012 y No. 03978-2-2012 de fecha 16 de marzo del 2012.

A efectos de desvirtuar lo señalado por la SUNAT, es preciso comentar el criterio acogido en las Resoluciones a las que se refiere la SUNAT en su demanda.

En la Resolución 04368-10-2012, el Tribunal Fiscal señala:

*"(...) el asunto materia de controversia consiste en determinar si resulta aplicable a la recurrente la tasa reducida para la liquidación de su Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por encontrarse dentro de los beneficios establecidos por la Ley No. 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.*

*(...)*

*Que en tal sentido, si bien la recurrente se encuentra ubicada en la Amazonía la actividad económica que realiza no está contenida en ninguno de los supuestos establecidos en el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, motivo por el cual no se haya dentro de los alcances de dicha norma y en consecuencia no le resulta aplicable la tasa de 5% para efectos de la determinación de su Impuesto a la Renta, por lo que procede confirmar la apelada."*

Como vemos la controversia en la citada Resolución del Tribunal Fiscal fue determinar si la actividad económica que realizaba la contribuyente estaba contenida en los supuestos establecidos en el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía. Es decir un asunto totalmente distinto al discutido por nuestra Empresa.

La resolución únicamente analiza el primer filtro para la aplicación del beneficio, el cual es determinar si el contribuyente realiza actividades económicas tales como: agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, entre otras. En dicho pronunciamiento, **no se analiza cual es el alcance y contenido del concepto ingresos netos**, que es el segundo filtro para la aplicación del beneficio (la determinación de la actividad principal) y por tanto no puede concluirse que dicho pronunciamiento sea contrario a la Resolución No. 10340-10-2013.

De otro lado, en la Resolución 09447-10-2012, el Tribunal Fiscal señala:

*"(...) si bien la recurrente se encuentra ubicada en la Amazonía, su actividad económica principal de servicios turísticos no le ha generado el 80% o más de sus ingresos, incumpliendo lo dispuesto por el artículo 4 del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la citada ley, aprobado por Decreto Supremo No. 103-99-EF, motivo por el cual no se halla dentro de los alcances del numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, y por ello no le resulta aplicable la tasa de 5% para efecto de la determinación de su Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 a 2004, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo."*

La controversia en la citada Resolución del Tribunal Fiscal consiste en determinar si la actividad económica principal de una empresa, que es en este caso de servicios turísticos, le ha generado el 80% o más de sus ingresos netos a los que se refiere el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía. Sin embargo, el análisis sólo llega a verificar si la actividad económica principal de la empresa ha generado el 80% o más de sus ingresos netos sin cuestionar la determinación de los ingresos netos.

Por último, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 03978-2-2012, también citada por la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado directa o indirectamente sobre el tema materia de controversia, siendo los raperos materia de análisis los ingresos devengados y no declarados, el ajuste en el costo de venta de inmuebles, las diferencias de cambio generadas por pagos parciales de contratos de mutuo y por pagos de notas de crédito emitidas por anulación de ventas, la reversión del Costo de Ventas por anulación de la venta de Stands, el reconocimiento de depreciación, el reconocimiento de intereses financieros devengados en el ejercicio 2000 y la omisión en la determinación del REI del ejercicio 2000; todos vinculados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

De la lectura de los criterios citados por la SUNAT en su demanda contencioso administrativa, es evidente que estas no guardan relación alguna con la controversia materia de contienda que, como hemos señalado, es determinar el contenido y alcance del concepto "ingresos netos" al cual se refiere el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

En tal sentido, no tiene validez lo señalado por la Administración Tributaria en cuanto a que las Resoluciones mencionadas son contradictorias con el criterio acogido en la Resolución No. 10340-10-2013.

Por lo tanto, carece de sustento el argumento utilizado por la SUNAT debido a que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal contenido en la Resolución No. 10340-10-2013 no ha vulnerado de forma alguna el principio de seguridad jurídica o de predictibilidad de acuerdo a los argumentos señalados líneas arriba.

#### **IV.8 No existe vulneración al principio de igualdad.-**

La SUNAT considera que la Resolución No.10340-10-2013 vulnera el principio de igualdad en la medida que el Tribunal Fiscal ha resuelto casos sustancialmente iguales de forma distinta.

Sobre el particular debemos señalar que tal como hemos señalado en el punto anterior, las Resoluciones del Tribunal Fiscal citadas por la SUNAT no resuelven un caso similar o igual al nuestro. Es más, en ellos no se analizó el aspecto controvertido en el presente caso que es: el alcance del contenido del concepto de ingresos netos.

Por tal motivo, no existe vulneración al principio de igualdad.

**En resumen, conforme hemos demostrado en el presente apartado, los argumentos de la Administración Tributaria expuestos en su demanda son insostenibles. La aplicación correcta de la Ley No.27037 (Ley de Amazonía) y el Decreto Supremo No. 103-99-EF (Reglamento) exige que para determinar el porcentaje para calificar la actividad productiva (en el caso de nuestra Empresa, producción de palma aceitera) como actividad principal y, por tanto, considerar aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta, debían excluirse de los "ingresos netos" totales a los dividendos al no tener éstos el carácter de ingresos gravados. Una interpretación contraria a la nuestra significaría una vulneración de los principios de jerarquía normativa, legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, y afectaría los objetivos propios de la Ley de la Amazonía que nuestra Empresa ha contribuido a lograr desde el inicio de sus actividades en la**

referida región hasta la fecha y pondría en riesgo la continuación de sus actividades y, con ello, todo el desarrollo social alcanzado en la zona por las inversiones efectuadas por nuestra Empresa.

V **FUNDAMENTACIÓN NORMATIVA DE NUESTRA CONTESTACIÓN.-**

V.1 **Fundamentos de Derecho Material.-** Sustentamos nuestra contestación con base en las siguientes normas de derecho material que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico:

1. Artículos 74 y 118 de la Constitución Política del Estado.
2. Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444.
3. Artículos 20, 85, 24-A y 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo No. 774.
4. Artículo 11 y 12 de la Ley No.27037.
5. Artículo 4 del Decreto Supremo No. 103-99-EF.
6. Norma III del Título Preliminar del Código Tributario..
7. Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

V.2 **Fundamentos de Derecho Procesal.-** La presente contestación de demanda se viabiliza en base a lo dispuesto en las siguientes normas de nuestro ordenamiento procesal:

1. Artículo 28.2 literal c) del TUO de la Ley No.27584 (Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo).- Esta norma prescribe que el plazo para contestar la demanda en el Proceso Contencioso Administrativo, en la vía del Procedimiento Especial, es de diez días, contados desde la notificación de la resolución que la admite a trámite.
2. Artículo 31 del TUO de la Ley No.27584 (Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo).- Esta norma prescribe que los medios probatorios deberán ser ofrecidos por las partes en los actos postulatorios, acompañándose todos los documentos y los pliegos interrogatorios.

**VI MEDIOS PROBATORIOS QUE SUSTENTAN NUESTRA CONTESTACIÓN.-**

Ofrecemos como medio probatorio la copia de la Resolución del Tribunal Fiscal No.10340-10-2013 de 20 de junio de 2013 y el Informe SUNAT No. 076-2013-SUNAT/4B0000.

**POR TANTO:**

**AL JUZGADO PEDIMOS:** Se sirva admitir a trámite nuestra contestación y en su momento declarar **INFUNDADA** la demanda en todos sus extremos.

**PRIMER OTROSÍ:** Adjuntamos la siguiente documentación:

- A. Copia del Documento Nacional de Identidad de nuestro representante, quien suscribe el presente escrito.
- B. Copia Literal del poder de nuestro representante, quien suscribe el presente escrito.
- C. Copia de la Hoja R.U.C. de nuestra Empresa.
- D. Papeletas de Habilitación expedidas por el Ilustre Colegio de Abogados de Lima, correspondientes a los Abogados que suscriben el presente escrito.
- E. Tasa Judicial por concepto de ofrecimiento de medios probatorios y cédulas de notificación.
- F. Resolución del Tribunal Fiscal No.10340-10-2013 de 20 de junio de 2013 e Informe SUNAT No. 076-2013-SUNAT/4B0000.

**SEGUNDO OTROSÍ:** Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 80 del Código Procesal Civil, delegamos nuestra representación a los letrados que autorizan el presente escrito, concediéndoles las facultades de representación contenidas en el artículo 74 del Código Procesal Civil.

Para tal efecto, declaramos tener conocimiento de la representación que otorgamos y de sus alcances, reiterando como nuestro domicilio el indicado en la parte inicial del escrito.

**TERCER OTROSÍ:** Que autorizamos a los señores Jairo Caya Alvarado, identificado con DNI No. 46542129, Katherine Muñoz Ortega, identificada con DNI No. 70432810 y René Milagros Garrido Álvarez, identificada con DNI No. 47481809, para que en

forma conjunta o indistinta puedan recoger y diligenciar en nombre de la recurrente toda la documentación que hubiese que tramitar en el presente proceso.

**CUARTO OTROSÍ:** Que acompañamos copias del presente escrito; así como las cédulas de notificación correspondientes.

Palmawasi, 9 de diciembre de 2013.



**ORLANDO MARCHESI V.**  
ABOGADO  
Reg. C.A.L. 28567

  
**PALMAS DEL ESPÍDO S.A.**


**Lourdes Chau Quispe**  
ABOGADA  
REG. C.A.L. No. 18691



**EDWIN VILCA VELA**  
ABOGADO  
C.A.L. 21870



**Raúl Coya Orozco**  
ABOGADO  
Reg. CAL 58281



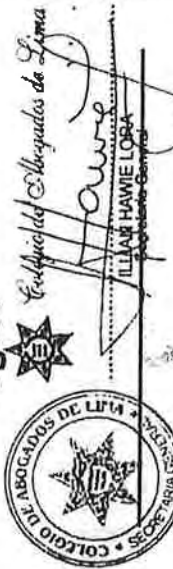
S/. 5.00 Papeleta de Habilitación Profesional N° B N° 175109

El Ilustre Colegio de Abogados de Lima

# CERTIFICA:

Que el Señor doctor: MARCHESI VELASQUEZ ORLANDO SERGIO  
Con Registro N° 28567 se encuentra hábil para ejercer  
la abogacía conforme a ley y el Estatuto del Colegio.

Válido hasta el 31/03/2014 N° de Comp. FC 002-0039915  
Abogado NO tiene medida Disciplinaria al 05/12/2013  
Fecha en que se emite la presente papeleta.



APORTE DESTINADO AL FONDO INTANGIBLE PARA LA SEGURIDAD SOCIAL DEL ABOGADO.

Nota: Válido en original

S/. 5.00 Papeleta de Habilitación Profesional N° B N° 175106

## El Ilustre Colegio de Abogados de Lima

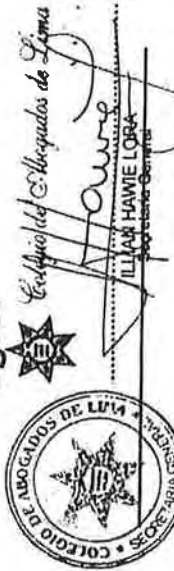
# CERTIFICA:

Que el Señor doctor: CHAU QUISPE LOURDES ROCIO  
Con Registro N° 18691 se encuentra hábil para ejercer  
la abogacía conforme a ley y el Estatuto del Colegio.

Válido hasta el 31/03/2014 N° de Comp. FC 002-0033912

Abogado NO tiene medios Disciplinarios al 05/12/2013

Fecha en que se emite la presente papeleta



APORTE DESTINADO AL FONDO INTANGIBLE PARA LA SEGURIDAD SOCIAL DEL ABOGADO.  
Nota: Válido en original

S/. 5.00 Papeleta de Habilitación Profesional N° B N° 175108

El Ilustre Colegio de Abogados de Lima

# CERTIFICA:

Que el Señor doctor: VILCA VELA EDWIN FRANCISCO  
Con Registro N° 21870 se encuentra hábil para ejercer  
la abogacía conforme a ley y el Estatuto del Colegio.

Válido hasta el 31/03/2014 N° de Campo FC 002-0038914  
Abogado NO tiene medida Disciplinaria al 05/12/2013  
Fecha en que se emite la presente papeleta



*Colegio de Abogados de Lima*  
*Hawie*  
ILIJAN HAWIE LORA  
Abogado General

APORTE DESTINADO AL FONDO INTANGIBLE PARA LA SEGURIDAD SOCIAL DEL ABOGADO.

Nota: Válido en original

S/. 5.00 Papeleta de Habilitación Profesional N° B N° 175107

El Ilustre Colegio de Abogados de Lima

# CERTIFICA:

Que el Señor doctor: COYA OROZCO RAUL EDUARDO  
Con Registro N° 59281 se encuentra hábil para ejercer  
la abogacía conforme a ley y el Estatuto del Colegio.

Válido hasta el 31/01/2014 N° de Comp. FC 002-0039913  
Abogado NO tiene medida Disciplinaria al 05/12/2013  
Fecha en que se emite la presente papeleta



*Edificio del Colegio de Abogados de Lima*  
*Hawie*  
WILLIAM HAWIE LORA  
Abogado General

APORTE DESTINADO AL FONDO INTANGIBLE PARA LA SEGURIDAD SOCIAL DEL ABOGADO.  
Nota: Válido en original

# CARGO

**Banco de la Nación**

BANCO DE LA NACION

COMPROBANTE DE PAGO  
PODER JUDICIAL

CODIGO : 07900  
DREC. PRUEBAS O CALIF. TITULO O EN EXCEP.Y DEF. PREVIA

DOCUMENTO: R.U.C. NRO: 20104121374  
DEPEN.JUD: 900150101  
JUZGADO CONTENC. ADMINIST. DIST.JUD. LIMA  
N.EXPOTE.: 0397-13  
MONTO S/.: \*\*\*\*\*499.50

**Raúl Coya Orozco**  
ABUGADO  
Reg. CAL 59281

061831-1 05DIC2013 9600 1090 0019 15:07:23

380404

CLIENTE

**3712925-3-U** Banco de la Nación Banco de la Nación  
"Verifique su dinero antes de retirarse de la ventanilla"

**Banco de la Nación**

BANCO DE LA NACION

COMPROBANTE DE PAGO  
PODER JUDICIAL

CODIGO : 09970  
DERECHO DE NOTIFICACION JUDICIAL

DOCUMENTO: R.U.C. NRO: 20104121374  
DEPEN.JUD: 900150101  
JUZGADO CONTENC. ADMINIST. DIST.JUD. LIMA  
CANT. DOC.: 0001  
MONTO S/.: \*\*\*\*\*3.00

**Raúl Coya Orozco**  
ABUGADO  
Reg. CAL 59281

062250-4 05DIC2013 9600 1090 0019 15:07:23

547004

CLIENTE

**3712926-3-U** Banco de la Nación Banco de la Nación  
"Verifique su dinero antes de retirarse de la ventanilla"

**Banco de la Nación**

BANCO DE LA NACION

COMPROBANTE DE PAGO  
PODER JUDICIAL

CODIGO : 09970  
DERECHO DE NOTIFICACION JUDICIAL

DOCUMENTO: R.U.C. NRO: 20104121374  
DEPEN.JUD: 900150101  
JUZGADO CONTENC. ADMINIST. DIST.JUD. LIMA  
CANT. DOC.: 0001  
MONTO S/.: \*\*\*\*\*3.00

**Raúl Coya Orozco**  
ABUGADO  
Reg. CAL 59281

062634-2 05DIC2013 9600 1090 0019 15:07:23

40751A

CLIENTE

**3712927-3-U** Banco de la Nación Banco de la Nación  
"Verifique su dinero antes de retirarse de la ventanilla"

**Banco de la Nación**

BANCO DE LA NACION

COMPROBANTE DE PAGO  
PODER JUDICIAL

CODIGO : 09970  
DERECHO DE NOTIFICACION JUDICIAL

DOCUMENTO: R.U.C. NRO: 20104121374  
DEPEN.JUD: 900150101  
JUZGADO CONTENC. ADMINIST. DIST.JUD. LIMA  
CANT. DOC.: 0001  
MONTO S/.: \*\*\*\*\*3.00

**Raúl Coya Orozco**  
ABUGADO  
Reg. CAL 59281

063475-7 05DIC2013 9600 1090 0019 15:07:23

349EB9

CLIENTE

**3712928-3-U** Banco de la Nación Banco de la Nación  
"Verifique su dinero antes de retirarse de la ventanilla"

Stamp: 02  
Stamp: 02  
Stamp: 02

**INFORME N.º 076-2013-SUNAT/4B0000****MATERIA:**

En relación con las empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta; y, por otro lado, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto; se consulta si para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio deben reconocer como resultado computable la diferencia de cambio originada por las operaciones generadoras de todas esas rentas, aun cuando el importe de las rentas gravadas sea inferior a las no gravadas.

**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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

**ANÁLISIS:**

1. El artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Al respecto, en el Informe N.º 101-2012-SUNAT/4B0000 se ha señalado que en relación con la norma citada cabe tener en cuenta que aun cuando la diferencia de cambio guarda vinculación con la realización de operaciones por parte del contribuyente, tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto al valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones de la empresa; de allí que el resultado correspondiente a la diferencia de cambio tiene una naturaleza distinta al resultado de la operación con la cual se encuentra vinculada dicha diferencia<sup>(1)</sup>.

Se añade en dicho informe que el Tribunal Fiscal ha señalado que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio debe efectuarse a fin de corregir o atenuar la distorsión que

<sup>1</sup> Criterio asumido anteriormente en los Informes N.ºs 234-2009-SUNAT/2B0000 y 045-2012-SUNAT/4B0000, disponibles en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período<sup>(2)</sup>.

Además, se señala que el Tribunal Fiscal también ha indicado que las diferencias de cambio, entendidas como el resultado obtenido por una empresa en marcha que de manera regular y continua realiza actividades gravadas, generan un resultado computable para efecto del Impuesto a la Renta conforme a lo establecido por el primer párrafo del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo entenderse que la referencia que hace la mencionada disposición a las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada es en un sentido general a la realización continua de la actividad principal gravada del contribuyente y no a cada transacción en específico<sup>(3)</sup>.

Así, de acuerdo con lo indicado en los párrafos anteriores, se señala finalmente en dicho informe que si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no las convierte en ingresos provenientes de la actividad de la empresa debiendo computarse para la determinación del Impuesto a la Renta la totalidad del resultado, independientemente de la operación con la cual dicho resultado pudiera vincularse.

2. Ahora bien, en el caso de empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta; y, por otro, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto; el hecho que tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas no altera por sí solo el hecho de la realización continua de la actividad principal gravada con el Impuesto.

En ese sentido, aun cuando tales empresas perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta, toda vez que en su actividad principal está el realizar actividades generadoras de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, la totalidad del resultado de las diferencias de cambio vinculadas a sus actividades generadoras de rentas gravadas y no gravadas debe necesariamente computarse para la determinación de la renta neta al final del ejercicio, aun cuando tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas.

<sup>2</sup> Resoluciones N.º 2760-5-2006, 1003-4-2008 y 2147-5-2010.

<sup>3</sup> Resoluciones N.º 974-5-2012 y 5212-5-2012.

**CONCLUSIÓN:**

Tratándose de empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta; y, por otro, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto; la totalidad del resultado de las diferencias de cambio vinculadas a sus actividades generadoras de rentas gravadas y no gravadas debe necesariamente computarse para la determinación de la renta neta al final del ejercicio, aun cuando tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas.

Lima, 17 de abril 2013

Original firmado por  
**LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS**  
Intendente Nacional (e)  
**INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA**

Ila  
A0238 - D13  
IMPUESTO A LA RENTA – Diferencias de cambio.



**Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo  
con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros**

Expediente N° : 08397-2013-0-1801-JR-CA-21  
 Demandante : Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria  
 Demandado : Tribunal Fiscal y otro.  
 Materia : Acción Contencioso Administrativo.  
 Proceso : Especial.  
 Juez : Carmen Castañeda Pacheco.  
 Especialista : Anna Carolina Morales Asencios.  
 Juzgado : 21° Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad  
 en Temas Tributarios y Aduaneros.

**Resolución Número TRECE**

Lima, TREINTA Y UNO de diciembre de dos mil catorce.

**SENTENCIA**

**I.- PARTE EXPOSITIVA**

**PARTES PROCESALES:**

- a).- La demandante **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**
- b).- La demandada **EL TRIBUNAL FISCAL**
- c).- La codemandada **PALMAS DEL ESPINO SA**

  
 Carmen Castañeda Pacheco  
 JUEZ  
 21° Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad  
 en Temas Tributarios y Aduaneros

JUDICIAL  
 ASENCIOS  
 Contencioso  
 y Aduaneros  
 JUZGADO DE LIMA

**PETITORIO:** La demandante **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT**, pretende que:

1. Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal número 10340-10-2013 de fecha veinte de junio de dos mil trece, que resuelve revocar la Resolución de Oficina Zonal número 185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación número 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa número 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.
2. En consecuencia, se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución confirmando la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT y este a su vez, declarando infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación número 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa número 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y que se prosiga la cobranza de los mismos.

**FUNDAMENTOS DE HECHO DE LAS PARTES:**

1. Los argumentos de la parte demandante **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT** que han sido negados por la parte demandada en el escrito de contestación de la demanda, corresponde a lo siguiente:

- a. Que, se ha afectado al principio de seguridad jurídica (predictibilidad), derecho al debido proceso y derecho de igualdad en aplicación de la Ley, con la revocatoria de la Resolución de Oficina Zonal número 185-014-0000304/SUNAT y dejó sin efecto la Resolución de Determinación número 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa número 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, teniendo en cuenta que el Tribunal Fiscal en otras resoluciones anteriores puso en consideración "igual y/o similar materia" confirmó la Resolución Administrativa emitida por SUNAT y por ende la emisión de los valores.
- b. Que, el ámbito de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, permite que los contribuyentes ubicados en la zona puedan acceder en algunos casos a beneficios tributarios en materia de Impuesto a la Renta, para lo cual deben desarrollar sus actividades principales en la zona de beneficio (agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que sean producidos en la zona), sin perjuicio que dichos contribuyentes puedan llevar a cabo otras actividades secundarias fuera de dicha zona.

PODER JUDICIAL

*[Firma]*

CARMEN A. CASTAÑEDA

JUEZ

21° Distrito Judicial - Oficina Central de Justicia

11000

JUNIO 2013

*[Firma]*

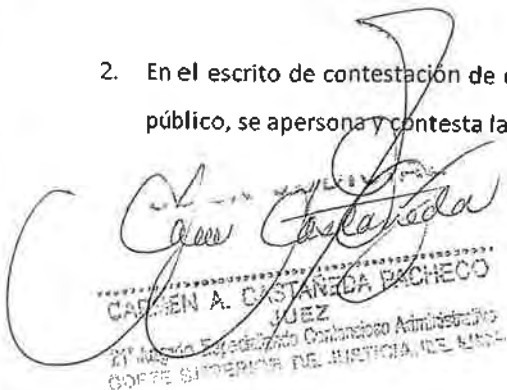
AGENCIAS

Administrativo

y Aduanas

AGENCIA DE LIMA

- c. Que el artículo 4° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, establece parámetros para calificar cuando una entidad empresarial lleva a cabo sus actividades principalmente en la Amazonia, pues una entidad en marcha o actividad cumple dicho requisito cuando durante el ejercicio gravable anterior hubiera generado el 80% o más de sus ingresos netos totales monto que incluye la comercialización de viene producidos por la empresa.
- d. Que de acuerdo al Requerimiento N° 1822120000031 y 1822120000065, realizados en virtud del procedimiento de fiscalización iniciado a la contribuyente Palmas del Espino S.A. y como resultado de ello se emite la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139, concluyéndose que la información consignada en la declaración jurada anual fue modificada, pues de su actividad principal (ventas netas) 45.5 % no llega a lo estipulado por las normas referidas para poder acceder a dicho beneficio, por tanto el contribuyente no goza de dicho beneficio conforme a Ley.
- e. Que el Tribunal Fiscal al emitir la cuestionada Resolución N° 10340-10-2013, de forma errónea considera que los dividendos no constituyen ingresos netos a que se refieren el artículo 11 de la Ley N° 27037, posición que avalaría que si cabe hacer distinciones en la norma aún cuando la misma norma legal o su reglamento no se ha hecho tal distinción.
- f. Que , el beneficio tributario que permite aplicar alícuotas reducidas para la determinación del Impuesto a la Renta se destina para aquellas entidades empresariales que realizan principalmente actividades agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufacturadas vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que sean producidos en la zona, siendo que este beneficio tributarios no se otorga por el simple hecho de que una entidad empresarial se encuentre ubicada en dicha zona.
- g. Que la RTF materia de impugnación resulta contrario al ordenamiento legal, puesto que si una entidad empresarial ubicada en la zona de Amazonía realiza actividades diferentes a las permitidas por el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley N° 27037 (ejemplo actividades teatrales o musicales) dicha entidad se encontrará obligada a tributar la alícuota anual del 30%, tal como fue el caso resuelto por la propia Sala 10 del Tribunal Fiscal con ocasión de la Resolución RTF N° 04368-10-2012, de fecha 23 de marzo de 2012, en cuya oportunidad se confirmo lo resuelto por la Administración Tributaria.
- h. Que, se ha vulnerado el Principio de Predictibilidad e igualdad, por cuanto el Tribunal Fiscal ha resuelto con fallos distintos casos similares a la presente, por tanto al existir resoluciones contradictorias, vulneran el principio de predictibilidad consagrado en la Norma IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General atentando de esta manera contra la seguridad jurídica y en consecuencia afecta de manera irremediable su derecho a un debido proceso.
2. En el escrito de contestación de demanda, la parte demandada el **TRIBUNAL FISCAL**, a través del procurador público, se apersona y contesta la demanda, señalando lo siguiente:

  
 CARMEN A. CASTAÑEDA PACHECO  
 JUEZ  
 Tribunal Expediente Contencioso Administrativo  
 CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADR

  
 TRIBUNAL FISCAL  
 Oficina de Asesoría Jurídica  
 Calle de la Justicia  
 Lima, Perú

- a. Que, la codemandada Palmas del Espino S.A. es una empresa ubicada en la Amazonía que desarrolla principalmente actividad agrícola de cultivo de palma aceitera, la cual cumple con los requisitos legales para gozar del beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta regulados en la Ley 27037.
  - b. Que por el ejercicio 2010, la codemandada inscribió en su contabilidad y declaró bajo el concepto de "Otros ingresos no gravables" una renta de capital en la especie de dividendos percibidos por el importe de S/. 93 071 442,23 producto de la colocación de capitales, lo que no constituye ingresos afectos con el Impuesto a la Renta.
  - c. Que no procede considerar dentro de los ingresos anuales de la codemandada, aquellos por concepto de dividendos, es decir, el importe de S/. 93 071 442, 23, lo que trae como consecuencia que los ingresos de la codemandada generados por su actividad principal en el ejercicio 2010 constituyan más del 80% de sus ingresos totales, por lo que se ha verificado que la codemandada si ha cumplido con el requisito establecido en el numeral 4.1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley 27037, por tanto se encuentra acogida al beneficio previsto en el numeral 12.3 del artículo 12° de dicho dispositivo legal, por lo que el Tribunal Fiscal actuó conforme a derecho al revocar la Resolución de Oficina N° 185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y Resolución de Multa N° 182-002-0000294, actuó conforme a Ley.
3. En el escrito de contestación de demanda, la parte codemandada **PALMAS DEL ESPINO S.A.**, a través de su representante contesta la demanda, señalando lo siguiente:

- a. Que, de una interpretación literal y sistemática de la Ley de Impuesto a la Renta es claro que el concepto "ingresos netos" se refiere a los ingresos gravados con el impuesto; toda vez que los dividendos son conceptos no gravados (inafectos), por lo que no corresponde incluirlos dentro del total de "ingresos netos" para determinar si se encuentra acogida al beneficio de exoneración contemplado en la Ley 27037, es decir si del total de ingresos netos, el 80% mas son ingresos netos de la actividad.
- b. Es incorrecto recurrir a un concepto extrajurídico del concepto "ingresos netos" sino por el contrario, se debe recurrir a la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual son ingresos netos, aquellos gravados con el impuesto a la Renta, para lo cual se debe aplicar los artículos 20 y 85 de dicho dispositivo legal.
- c. Que no existe vulneración al debido proceso por cuanto de la lectura de la Resolución del Tribunal Fiscal 10340-10-2013, se tiene que el Tribunal Fiscal expuso todos los fundamentos de hecho y derecho por lo que desestimo el reparo efectuado por la SUNAT en etapa de fiscalización.
- d. No existe vulneración al principio de seguridad jurídica, por cuanto la resolución de la SUNAT únicamente analiza el primer filtro para la aplicación del beneficio, el cual es determinar si el contribuyente realiza actividades económicas (agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, entre otras); sin embargo en dicho pronunciamiento no se analiza cual es el alcance y contenido del concepto ingresos netos, que es el

PODERE JUDICIAL  
*[Firma]*  
 CAROLIN A. CASTAÑEDA PACHEGO  
 JUEZ  
 21° AG. del Poder Judicial - Contencioso Administrativo  
 TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

SECRETARÍA DE FISCALIA  
*[Firma]*  
 SECRETARÍA DE FISCALIA  
 PROCESO ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS Y ADEUROS  
 OFICINA DE LIMA

segundo filtro para la aplicación del beneficio (la determinación de la actividad principal) y por tanto no puede concluirse que dicho pronunciamiento sea contrario a la Resolución N° 10340-10-2013

**DESARROLLO DEL PROCESO:**

Admitida la demanda interpuesta por la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT**, mediante Resolución número Uno de fecha veintitrés de octubre de dos mil trece, obrante a fojas cincuenta, corriéndose traslado a la partes demandadas por el plazo de Ley. Mediante escrito de fecha veinticinco de noviembre de dos mil trece que obra de fojas ochenta y seis a ciento nueve, la Procuradora Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **TRIBUNAL FISCAL** se apersona al proceso, contesta la demanda y presenta medios probatorios; así mismo, mediante escrito de fecha seis de diciembre de dos mil trece, obrante de fojas ciento veinticuatro a ciento sesenta, el representante de la empresa **PALMAS DEL ESPINO SOCIEDAD ANÓNIMA** se apersona al proceso, contesta la demanda y presenta medios probatorios, es así que mediante Resolución número Cuatro de de fecha veintiséis de noviembre de dos mil trece, obrante a fojas ciento diez, se resuelve tener por apersonada a la procuradora pública, contestada la demanda y por ofrecidos los medios probatorios por parte del **TRIBUNAL FISCA**. Mediante Resolución Cinco de fecha dos de abril de dos mil catorce, obrante a fojas ciento noventa y ocho, se resuelve tener por apersonado al apoderado, contestada la demanda y por ofrecidos los medios probatorios por parte de la empresa **PALMAS DEL ESPINO SOCIEDAD ANÓNIMA**; asimismo, se llevó a cabo el Saneamiento Procesal, apreciándose la concurrencia de los presupuestos procesales y condiciones de la acción, se declaró saneado el proceso y la existencia de una relación jurídica procesal válida entre las partes, se fijaron los puntos controvertidos y la admisión de los medios probatorios de las partes. En ese contexto, se ordenó remitir los actuados al Ministerio Público para emitir el dictamen de Ley. De fojas doscientos tres a doscientos nueve, obra el Dictamen Fiscal número 350-2014 emitida por la Segunda Fiscalía Provincial Civil de Lima, el que se emitió opinando que se declare infundada la demanda, el cual se puso en conocimiento de las partes mediante Resolución número Seis de fecha once de junio de dos mil catorce. En ese sentido, mediante escrito de fecha veinticuatro de julio de dos mil catorce, la codemandada **PALMAS DEL ESPINO SOCIEDAD ANÓNIMA**, solicita el uso de la palabra, por lo que mediante Resolución número Nueve de fecha veinticinco de julio de dos mil catorce, obrante a fojas treinta y tres, se resolvió programar el informe oral para el veinticuatro de setiembre de dos mil catorce. Que, de conformidad con la Constancia de la Diligencia de Informe Oral se advirtió que a la mencionada diligencia asistió la parte demandante y la codemandada **PALMAS DEL ESPINO SOCIEDAD ANÓNIMA**. Por tanto, mediante Resolución número Once de fecha veinticinco de setiembre de dos mil catorce, se dispone dejar los actuados en despacho para sentenciar; y, llegando el momento de expedir sentencia, el juzgado procede a emitirla.

JUDICIAL  
CARMEN A. CASTAÑEDA PACHECO  
JURADO

PODER JUDICIAL  
Jefe  
CARMEN A. CASTAÑEDA PACHECO  
JURADO

**II.- PARTE CONSIDERATIVA:****PUNTO CONTROVERTIDO:**

**PRIMERO:** En el presente proceso se fijó como punto controvertido:

1. Determinar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal número 10340-10-2013 que resuelve revocar la Resolución de Oficina Zonal número 185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación número 182-003-0000139 girada por impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa número 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.
2. Determinar si como consecuencia de lo anterior corresponde ordenar al Tribunal Fiscal emita nueva resolución confirmando la Resolución de las Oficina Zonal número 185-014-0000304/SUNAT y este a su vez declarando infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación número 182-003-0000139 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa número 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y se prosiga la cobranza de los mismos, los cuales han sido emitidos conforme a ley.

**SEGUNDO:** Que es materia de la controversia establecer si la codemandada Palmas del Espino S.A. se encuentra dentro de los alcances de la Ley 27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, en cuanto a la exoneración del Impuesto a la Renta tercera categoría en el periodo 2010, conforme lo estableció el Tribunal Fiscal en la Resolución número 10340-10-2013 y, que es materia de cuestionamiento.

**NORMAS A TENERSE EN CUENTA EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS**

**TERCERO:** Al respecto, resulta pertinente tener en cuenta lo siguiente:

1. La Ley de Promoción de la Inversión de la Amazonía – Ley 27037, tiene como objetivo promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonia, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada, teniendo comprendido como territorio los departamentos de Loreto, Madre de Dios, Ucayali, Amazonas y San Martín. Algunas provincias y/o distritos de los Departamentos de: Ayacucho, Cajamarca, Cusco, Huánuco, Junín, Pasco, Puno, Huancavelica, Libertad, y Piura; teniendo como rol el Estado Peruano de:
  - Promover la inversión privada, con ejecución de obras de inversión pública y a través de concesiones de obras de infraestructura al sector privado.

*Cecilia Estayeda*  
 DIRECTORA GENERAL DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA Y LOGÍSTICA  
 OFICINA GENERAL DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA Y LOGÍSTICA  
 MINISTERIO DE JUSTICIA DE LIMA

SECRETARÍA DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA Y LOGÍSTICA  
 MINISTERIO DE JUSTICIA DE LIMA  
 OFICINA GENERAL DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA Y LOGÍSTICA  
 OFICINA GENERAL DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA Y LOGÍSTICA  
 MINISTERIO DE JUSTICIA DE LIMA

- Promoción social. Para tal fin, se promoverán los programas y proyectos de desarrollo socio-económico que revaloricen la identidad étnica y cultural de las comunidades nativas y campesinas.

2. Para acogerse a la referida Ley, se debe cumplir con los requisitos establecidos en la misma y las que se establezca en el reglamento, tomando en cuenta el domicilio fiscal de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos y que sus activos y/o producción se encuentren y se realicen en la Amazonía en un porcentaje no menor al 70% del total de sus activos y/o producción.

a) Los BENEFICOS que otorga respecto al IMPUESTO A LA RENTA, son:

- Que, los contribuyentes ubicados en los Departamentos de Loreto, Madre de Dios y los Distritos de Iparia y Masisea de la Provincia de Coronel Portillo y las Provincias de Atalaya y Purús del Departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades beneficiadas, se gravará con el 5% y el resto de Amazonía 10% (siendo el 30% la tasa de impuesto nacional).
- Aquellos que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo, estarán exonerados del impuesto a la renta. Las empresas comerciales que reinviertan no menos del 30% de su renta, en actividades promocionadas, podrán tributar con una tasa del 10% ó 5%.

3. Que el numeral 4.1 del artículo 4 de la del Reglamento de la Ley 27037 aprobado por Decreto Supremo N° 103-99-EF señala que:

*"Para efecto de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo anterior, se tomara en cuenta lo siguiente: 4.1. Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales (...)"*

4. Que la quinta disposición final del citado reglamento señala:

*"En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo"*

5. Que el artículo 11° de la Ley 27037 establece:

*"11.1 Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 12 y el Numeral 13.2 del Artículo 13 de la presente Ley, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuaria,*

*[Handwritten signature]*  
 [Stamp: MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS]

PODER JUDICIAL  
 [Handwritten signature]  
 [Stamp: OFICINA DE ASESORIA SOCIAL - LIMA]

acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona".

**11.2 Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades".**

6. Que el artículo 12 y sus numerales de la Ley 27037 señala:

12.1 Los contribuyentes ubicados en la Amazonía, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa de 10% (diez por ciento).

12.2 Por excepción, los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa del 5% (cinco por ciento).

12.3 Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo son Yuca, Soya, Arracacha, Uncucha, Urena, Palmito, Pijuayo Palmito, Pijuayo, Aguaje, Anona, Caimito, Carambola, Cocona, Guanábano, Guayabo, Marañón, Pomarosa, Taperibá, Tangerina, Toronja, Zapote, Camu Camu, Uña de Gato, Achiote, Caucho, Piña, Ajonjolí, Castaña, Yute y Barbasco.

En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la producción agrícola. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto del impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2.

12.4 Las empresas dedicadas a la actividad de comercio en la Amazonía que reinviertan no menos del 30% (treinta por ciento) de su renta neta, en los Proyectos de Inversión a que se refiere la Quinta Disposición Complementaria de la presente Ley, podrán aplicar para efecto del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa del 10% (diez por ciento). Por excepción, los sujetos ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos

*[Handwritten signature]*  
CAROL...  
FACH...  
...

PROYECTO LEGISLATIVO  
COMISIÓN ASISTENTE  
ELIZABETH...  
...



de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, aplicarán una tasa del 5% (cinco por ciento).

RESPECTO A QUE SI A LA CODEMANDADA PALMAS DEL ESPINO SOCIEDAD ANÓNIMA CORRESPONDE EXONERARLA DEL IMPUESTO A LA RENTA POR ENCONTRARSE DENTRO DE LOS BENEFICIOS DE LA LEY 27037 – LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA

**CUARTO:** Que la actora ha señalado que la codemandada Palmas del Espino S.A. no goza del beneficio tributario establecido en el la Ley 27037 Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, por LO SIGUIENTE:

- a) Su actividad principal (ventas netas) es del 45.7 %, por tanto, no llega al tope de lo estipulado en el artículo 4° de la Ley 27037 que indica *que en el caso de entidades empresariales que recién inicien actividades se considerará cumplido el requisito de la actividad principal, cuando en el primer mes de operaciones le haya generado el 80% o más de sus ingresos netos totales.*
- b) Que el artículo 4 del Reglamento de la Ley 27037 al referirse a los ingresos netos no hace distinción alguna si los mismos son gravados o no gravados por tanto de acuerdo al inciso b) del artículo 180° del Código Tributario los ingresos netos comprenden entre otros ingresos gravables y no gravables.
- c) Que de acuerdo a una interpretación sistemática en aplicación de la Quinta Disposición final y Transitoria del referido Reglamento corresponde aplicar el Código Tributario ya que define a los ingresos netos.
- d) Que si bien los dividendos son obtenidos como resultado de la inversión en acciones y no directamente a la actividad de cultivo de palma aceitera, éstos también constituyen ingresos puesto que finalmente se generan a consecuencia del desarrollo de actividades de la empresa, por tanto considera como ingresos netos a los dividendos por lo que éstos deben ser computados para determinar el porcentaje de la actividad principal.

**QUINTO:** Al respecto, resulta pertinente tener en cuenta el concepto de ingreso neto, ya que de acuerdo a ello se podrá establecer la actividad principal de la codemandada lo cual conforme a lo alegado por la actora, no llega al tope establecido por ley, en ese sentido se advierte lo siguiente:

*[Handwritten signature]*  
 PODER JUDICIAL  
 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LIMA  
 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LIMA  
 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LIMA

PODER JUDICIAL  
*[Handwritten signature]*  
 TRIBUNALES ASESORES  
 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LIMA  
 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LIMA  
 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LIMA  
 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LIMA

1. Que se debe advertir que el concepto de "ingreso neto" (a efectos de poder determinar la actividad principal de la codemandada Palmas del Espino S.A. <sup>1</sup> y, por ende establecer si se encuentra exenta del pago del Impuesto a la Renta conforme a los alcances de la Ley 27037), **NO se encuentra regulado en la Ley 27037 y su reglamento.**
2. En ese sentido, de acuerdo a lo establecido en la Quinta Disposición Final y Transitoria del Reglamento de la Ley 27037 que señala: "En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo". A fin de determinar el concepto de "ingresos netos", en este caso, debemos acudir al dispositivo legal que lo regula, esto es a la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto lo que se está tratando de resolver es si a la codemandada se le debe exonerar del **Impuesto a la Renta, conforme a los alcances de la Ley 27037.**
3. Así pues, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>2</sup> señala en su artículo 20 que: *La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computables de los bienes enajenados (...). El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que correspondan a las costumbres de la plaza*".
4. Asimismo, en su artículo 85° establece que "(...) **se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables** de la tercera categoría devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta Ley. No obstante ello el Tribunal Fiscal también define a los ingresos netos **como aquellos ingresos afectos con dicho impuesto**<sup>3</sup>.
5. En ese sentido, conforme a lo expuesto líneas precedentes, debemos tener en cuenta entonces, que siendo cuestionable la exoneración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 en aplicación al beneficio tributario previsto en la Ley 27037, la norma aplicable supletoriamente al caso en concreto, es la Ley del Impuesto a la Renta y sus derivados, lo cual conforme lo señalado líneas precedentes **define a los ingresos netos**, quedando así desvirtuado lo expuesto por la Administración Tributaria, esto es aplicar al presente caso el Código Tributario.

<sup>1</sup> Artículo 11° de la Ley 27037 y el artículo 4 de su Reglamento.  
<sup>2</sup> Aprobado mediante D.S. N° 179-2004-EF  
<sup>3</sup> Resoluciones números 03942-5-2010 y 04243-3-2012.

*[Handwritten signature]*  
 CARMEL A. COSTA  
 JUN 17 2012  
 02 650 70000

PODER JUDICIAL  
 TRIBUNAL FISCAL  
 SECCION ADMINISTRACION  
 JUN 17 2012  
 11.7

- 6. De otro lado en cuanto a que los dividendos deben ser considerados como ingresos puesto que finalmente se generan a consecuencia del desarrollo de actividades de la empresa, por lo éstos deben ser computados para determinar el porcentaje de la actividad principal.
- 7. Al respecto, a fin de establecer si corresponde a la codemandada acogerse a los alcances de la Ley 27037 por el ejercicio 2010, resulta indispensable analizar si **los dividendos pagados deben ser considerados o no como ingresos netos, toda vez que de ello dependerá el cumplimiento del requisito estipulado en el numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley 27037**, por lo que al respecto se tiene que:
  - a) El tercer párrafo del artículo 24 – B del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala que: **Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.**
  - b) En ese contexto, se advierte que los dividendos que perciban las personas jurídicas (caso de la codemandada) se encuentran inafectos, por tanto los mismos no se configuran como ingresos netos a los cuales se refieren el artículo 11° de la Ley 27037 y el artículo 4 de su reglamento.
- 8. Ahora bien, se puede apreciar que la codemandada declaró por el ejercicio 2010 en el rubro de "otros Ingresos no gravables" **los dividendos percibidos, por el importe de S/. 93 071 442 23<sup>4</sup>**, por lo que al considerar a los dividendos como renta de capital y de acuerdo a lo expuesto líneas arriba, **no constituyen ingresos afectos con el Impuesto a la Renta, POR TANTO no procede considerarlos dentro de los ingresos anuales de la codemandada, en consecuencia los ingresos de la codemandada Palmas del Espino S.A. generados por su actividad principal en el ejercicio 2010 constituyen más del 80% de sus ingresos netos totales**, resultando evidente que sí cumple con el requisito establecido en el numeral 4.1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley 27037 por ende dicha parte se encuentra acogida al beneficio previsto en el numeral 12.3 de la Ley 27037.

**SEXTO:** Que, en virtud de todo lo hasta aquí expuesto, se advierte que el Tribunal Fiscal al momento de emitir la Resolución impugnada no ha puesto en riesgo ni en peligro la seguridad jurídica, en la medida que ha resuelto haciendo una interpretación y aplicación adecuada, coherente y sistemática de la norma vigente en ese entonces.

**SÉTIMO:** Asimismo, no se advierte vulneración al debido procedimiento, ya que la actora ha tenido la oportunidad de exponer sus argumentos de defensa, de ofrecer y **producir pruebas** y a obtener una decisión fundada en derecho, tal como se corrobora de todo el procedimiento administrativo bajo análisis, emitiéndose así, la

<sup>4</sup> Expediente Administrativo Fojas 242/243

*[Handwritten signature]*

SECRETARÍA DE FISCALÍA  
 CARMEN LUCÍA PABLEDO  
 JUREZ  
 OFICINA GENERAL DE DEFENSA FISCAL

SECRETARÍA DE FISCALÍA  
 SERVICIOS  
 OFICINA GENERAL DE DEFENSA FISCAL  
 IMA

resolución impugnada conforme al Principio de Legalidad, por lo tanto, al no existir causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley 27444, la demanda deviene en infundada.

Finalmente en cuanto a la vulneración al Principio de Igualdad la actora ha señalado que la emisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>5</sup> con fallos distintos, respecto de casos similares a la presente, constituyen una vulneración al principio de igualdad, al respecto, se advierte que, de la lectura de dichas resoluciones difieren de la cuestionada en autos, pues si bien es cierto en dichas resoluciones se ha resuelto de manera diferente la exoneración del pago del Impuesto a la renta en aplicación a los beneficios tributarios establecido en la Ley 27037 (confirma la resolución emitida por la Administración Tributaria), también lo es que en dichas resoluciones no se discuten los dividendos declarados por los respectivos contribuyentes, lo que si ocurre en este caso, por tanto no existe vulneración al principio de igualdad.

**OCTAVO:** En ese sentido se advierte que la Resolución del Tribunal Fiscal número 10340-10-2013 de fecha veinte de junio de dos mil trece, obrante de fojas cinco y siguientes de autos, que resolvió revocar la Resolución de Oficina Zonal número 185-014-0000304/SUNAT de fecha treinta de julio de dos mil doce, ha sido emitida conforme a Ley, es decir que dicha resolución fue debidamente motivada, respetando los Principios del Debido Procedimiento, regulado por el artículo IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley 27444; en ese sentido, se tiene que no adolece de nulidad prevista en el artículo 10° del citado cuerpo legal, por tanto se tiene que los argumentos esbozados por parte de la demandante carecen de fundamento; por lo que, corresponde desestimar la demanda en todos sus extremos.

**NOVENO:** De otro lado, cabe señalar que habiéndose desestimado la pretensión principal, no corresponde amparar la pretensión accesoria, ello de conformidad con lo previsto en el artículo 87° del Código Procesal Civil.

**COSTAS Y COSTOS PROCESALES**

**DÉCIMO:** Conforme al artículo 50° del TUO de la Ley 27584, las partes del proceso contencioso administrativo no podrán ser condenadas al pago de costos y costas.

**III. PARTE RESOLUTIVA:**

Por las razones expuestas la señorita Juez del Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, Administrando Justicia a Nombre de la Nación:

<sup>5</sup> Resoluciones del Tribunal Fiscal números 03978-2-2012 y 09447-10-2012.

*[Handwritten signature]*  
SARMIEN A. CASTAÑO  
1º Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros  
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LINAS

*[Handwritten signature]*  
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LINAS  
2º Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros

**SE RESUELVE:**

1. **INFUNDADA** la demanda interpuesta por la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT** contra el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del **TRIBUNAL FISCAL y PALMAS DEL ESPINO SOCIEDAD ANÓNIMA**, sobre Acción Contencioso Administrativo.
2. **DISPONER** que la presente sentencia sea notificada a la Segunda Fiscalía Provincial Civil de Lima.
3. **DISPONER** que el presente proceso se archive definitivamente, una vez quede consentida o ejecutoriada la presente sentencia; **SIN COSTAS NI COSTOS PROCESALES. Tómesese Razón y Hágase Saber.-**

*Carmen Castañeda*  
 PODER JUDICIAL  
 CARMEN CASTAÑEDA PACHECO  
 JUEZ  
 21° Juzgado Especializado en Contencioso Administrativo  
 COMANDO EN JEFE  
 JUSTICIA DE LIMA

PODER JUDICIAL  
 CARMEN CASTAÑEDA PACHECO  
 JUEZ  
 21° Juzgado Especializado en Contencioso Administrativo  
 COMANDO EN JEFE  
 JUSTICIA DE LIMA



Expediente : 0397-2013  
 Especialista : Dra. Morales Asencios  
 Cuaderno : Principal  
 Escrito Nro. :  
 Sumilla : APELACIÓN DE SENTENCIA

SEÑORA JUEZA DEL VIGESIMO PRIMER JUZGADO ESPECIALIZADO EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS DE LA CORTE SUPERIOR DE LIMA

AMALIA ELIZABETH TERREROS ORE, en representación de la PROCURADURÍA PÚBLICA DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT, según la delegación de facultades realizada por el Procurador Público Adjunto de la SUNAT, obrante en autos; en los seguidos por SUNAT contra el contribuyente – PALMAS DEL ESPINO S.A. y el TRIBUNAL FISCAL sobre Proceso Contencioso Administrativo, ante usted, con el debido respeto, me presento y expongo lo siguiente:

Que dentro del término de Ley, y de acuerdo a lo regulado en el literal g) del artículo 25.2 de la Ley No. 27584 – Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo<sup>1</sup>, interpongo Recurso de Apelación contra la Resolución N° 13 de fecha 31.12.2014. (Sentencia), que declara Infundada la demanda, la misma que deberá ser revocada conforme a los siguientes fundamentos que paso a exponer:

**I- CONTRADICCIÓN A LOS FUNDAMENTOS DEL JUZGADO**

**I.1- RESPECTO DE LOS CONSIDERANDOS CUARTO AL OCTAVO**

- Es importante, tener en cuenta lo siguiente antes de pasar a desvirtuar los fundamentos de la sentencia que declaró Infundada la demanda, y que su Judicatura no ha evaluado debidamente; en ese sentido la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, permite que los contribuyentes ubicados en la zona puedan acceder en algunos casos a beneficios tributarios en materia de Impuesto a la Renta, para lo cual **deben desarrollar sus actividades principales en la**

<sup>1</sup> El literal g) del artículo 25.2° de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo – Ley No. 27584 establece como cinco (05) días el plazo máximo para apelar la sentencia.

*zona de beneficio (agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que sean producidos en la zona), sin perjuicio que dichos contribuyentes puedan llevar a cabo otras actividades secundarias fuera de dicha zona. Esta exigencia legal resulta apropiada para efectos de no limitar que se lleven a cabo operaciones con entidades cuyo ámbito se encuentre fuera del espacio geográfico considerado como Amazonía (libertad de contratar).*

- Es así, que en el Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, delimitó en su artículo 4°, en el caso de una entidad en marcha o actividad se considera cumplido este requisito, cuando durante el ejercicio gravable anterior hubiera generado el 80% o más de sus ingresos netos totales, monto que incluye la comercialización de bienes producidos por la empresa. En ese mismo sentido, el citado artículo 4 indica que en el caso de entidades empresariales que recién inicien actividades se considerará cumplido el requisito de la actividad principal, cuando en el primer mes de operaciones le haya generado el 80% o más de sus ingresos netos totales<sup>2</sup>. En consecuencia se tiene que, dicha Ley de la Amazonía busca fomentar actividades empresariales realizadas en zona de Amazonía, tales como el turismo o el procesamiento de la palma aceitera, entre otros.
- **SIENDO NECESARIO, RESALTAR QUE EN EL CITADO REGLAMENTO NO SE ESTABLECE EN NINGUNA PARTE LA DEFINICIÓN PARTICULAR EN CUANTO A LO QUE SE CONSIDERA COMO "INGRESOS NETOS".**
- Siendo ello así, este será el tema central justamente a debatir en el presente recurso de apelación, el de verificar que se considera ingresos netos, que es lo

<sup>2</sup> Cabe indicar que el artículo 4 del Reglamento también aborda los casos en los cuales la entidad empresarial lleve a cabo conjunto de actividades y en los casos de reorganización.

que abarca dicho concepto y a razón de este análisis verificar en los actuados si el contribuyente cumple con lo requerido para el goce del beneficio ofrecido por la Ley de la Amazonía.

- En este aspecto se tiene que, de la revisión de la Ley N° 27037 y de su Reglamento se advierte que en ambas normas legales no se define el concepto de "ingreso neto", al respecto debemos considerar la naturaleza económica de estos y no únicamente de los ingresos netos considerados gravados por el Impuesto a la Renta. Aún más, cuando la referida Ley del Impuesto a la Renta considera como ingreso o renta no sólo a aquellos reales, sino a los denominados presuntos, entre otras rentas imputadas y que no son registrables en la contabilidad, salvo sus efectos además de excluir algunos otros por ser parte de una política fiscal determinada.
- Siendo ello así, el análisis del presente caso, se orienta a establecer la actividad principal sobre la base de los ingresos netos totales; es por ello que no cabe analizar si estos provienen de actividades ordinarias o no, ya que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa sólo a aquellos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la Ley no lo ha previsto, es decir la Ley de la Amazonía no establece dichas diferenciaciones siendo que la RTF N° 10340-10-2013, materia de litis, de forma errónea considera que los dividendos no constituyen ingresos netos a que se refieren el artículo 11 de la referida Ley, posición que avalaría que sí cabe hacer distinciones en la norma aún cuando la misma norma legal o su reglamento no se ha hecho tal distinción, lo cual contraviene el Principio General de Interpretación Jurídica, en el cual se señala que donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete; ello en virtud del Derecho Comparado<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia. Expediente D-8636 y D-8637 (acumulados). Actores: Rubén Darío Bravo Rondón y José Manuel Abuchaibe Escolar. Magistrada Ponente: María Victoria Calle Correa. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/c-317-12.htm> [consultada el 31 de julio del 2013]



- Siendo ello así, debe tenerse en cuenta que los ingresos corresponden a todos aquellos flujos de recursos que surgen en el curso de las actividades ordinarias y a las ganancias, inclusive aquellas que se producen al ser canceladas como en el caso de las condonaciones. Muy diferente es atribuir a cada ingreso su carácter de gravado o no gravado con el Impuesto a la Renta. Así la normatividad relacionada con la promoción de la inversión en la Amazonía solamente detalló en forma clara que se contemple el parámetro de ingresos netos a efectos de que se examine el valor de los ingresos menos los descuentos, rebajas o bonificaciones concedidos, más no hace la distinción si estos ingresos son gravables o no; teniendo en cuenta que el propio contribuyente en su escrito de alegatos destacó (folio 524 del expediente administrativo) que en ninguna parte de la normatividad se estableció que este parámetro (haciendo referencia a los requisitos para acceder al beneficio de la Amazonía ) solamente corresponda a los ingresos de tipo "gravados".
- Es más, su Judicatura no ha tomado en cuenta que en la RTF N° 04368-10-2012 de fecha 23 de marzo de 2012, así como en la RTF N° 09447-10-2012 de fecha 15 de junio del 2012, EN NINGUNA DE SUS CONSIDERANDOS SE DISTINGUE QUE PARA EXAMINAR SI LA ACTIVIDAD PRINCIPAL SUPERABA EL 80% DEL TOTAL DE SUS INGRESOS DEBAN DISTINGUIRSE ENTRE INGRESOS GRAVADOS Y NO GRAVADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA, sin embargo cuando se emite RTF N° 10340-10-2013, materia de impugnación, sí se efectúa esta indebida e incorrecta distinción, lo cual resulta contradictorio al tratarse de la misma Sala del Tribunal Fiscal y evidentemente transgrede el Principio de Seguridad Jurídica o Predictibilidad, siendo que sobre este punto no existe pronunciamiento por parte de su Judicatura.
- De lo expuesto, resulta necesario resaltar que, *no cabe diferenciar si los ingresos provienen de actividades ordinarias o no, puesto que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa solamente a aquellos ingresos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no lo ha previsto.* Este criterio, también ha sido resaltado por el Vocal Luis Cayo Quispe en donde advirtió

con claridad que donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete.

- Es así, que se tiene que desde el punto de vista financiero-contable y conforme a lo previsto para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, así como de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 18, la definición de ingresos no se limita a su carácter de gravable o no gravable. Sobre el particular cabe indicar que el Tribunal Fiscal utilizando el método de interpretación sistemática a menudo recurre a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para dirimir controversias sobre las transferencias de riesgos o la imputación de ingresos de operaciones llevadas a cabo por una entidad, siendo relevante citar el contenido de la Resolución RTF N° 03978-2-2012, de fecha 16 de marzo del 2012, la cual recurre a las Normas Internacionales de Información Financiera para poder arribar a la interpretación sistemática de la transferencia de riesgos en una operación, toda vez que ni la Ley (Texto Único Ordenado) ni el Reglamento del Impuesto a la Renta han descrito alguna disposición sobre esta materia, como se puede visualizar que en el caso de autos no se ha podido realizar dicho distingo.
- Tal como puede advertirse de las Normas Internacionales de Información Financiera permiten establecer parámetros que en muchos casos no han sido contemplados por la propia legislación del Impuesto a la Renta, admitiéndose por interpretación sistemática su utilización para dirimir una controversia legal, lo cual ha sido admitido en diversos casos por las distintas salas del Tribunal Fiscal. Conviene tener en cuenta que el propio Tribunal Fiscal ha reconocido la vigencia en nuestro país del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, tal como se puede apreciar en el contenido de la RTF N° 02867-8-2013 de fecha 20 de febrero del 2013, la cual precisa que el referido marco conceptual fue oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01, vigente a partir del 01 de enero de 1994.
- Dicho Marco Conceptual precisa en su párrafo 74 que la definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y

corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, DIVIDENDOS, alquileres y regalías. Del mismo modo, el párrafo 75 de dicho Marco establece que son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios.

- Ahora vayamos al punto, materia de discusión, en el caso de los ingresos ordinarios denominados "dividendos", de acuerdo con lo establecido en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se encuentran previstos dentro de ningún supuesto de inafectación y/o exoneración del impuesto debido a que se trata de las utilidades producidas por una empresa como resultado de sus actividades y que luego se distribuyen a los accionistas, es decir, en un primer momento los DIVIDENDOS no se encuentran exonerados o inafectos del Impuesto a la Renta, esto como primer punto.
  
- Como segundo punto, en la misma Ley de Impuesto a la Renta se establece por un lado una *"no aplicación de la retención del impuesto"* (considerándose la alícuota del 4.1% conforme a lo descrito en el artículo 73-A de la Ley) para el caso de una persona jurídica perceptora de dividendos, mientras que de otra parte el segundo párrafo del artículo 24-B de la Ley establece que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no deben computar estos ingresos para la determinación de su renta imponible, no a título de una inafectación o exoneración sino con la finalidad de evitar una doble imposición respecto de este ingreso que ya tributó previamente cuando formó parte de la renta imponible de la persona jurídica sobre la que se adquirieron las acciones, cuestión diferente que fundamenta la sentencia en su **CONSIDERANDO QUINTO**.
  
- De lo expuesto en el párrafo anterior, se concluye que el Juzgado asume la posición que esta norma le atribuye la condición de "inafectos" a los dividendos, lo cual no resulta correcto puesto que no se trata de una norma que los excluya (o que por su propia naturaleza no se encuentren comprendidos) fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, tal como detenta la condición de la

inafectación, sino que el artículo referido, únicamente establece que las entidades que perciban estos dividendos como resultado o consecuencia de una decisión previa de inversión tienen la facilidad tributaria de no computarlas para efectos de la determinación de la renta imponible, a efectos de evitar que estos dividendos procedentes de otro ente empresarial (donde ya se tributó el Impuesto a la Renta como consecuencia de su giro empresarial) nuevamente tengan que afectarse al impuesto, teniendo un claro propósito de fomentar la inversión en el país.

- Además de ello, debe referirse que en la parte II de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3223/2001-CR sobre la Ley N° 27804, referida a la aplicación de la tasa de 4.1% sobre la distribución de utilidades se fundamenta claramente que la regulación incorporada en el artículo 24-B, además de otros artículos vinculados a la tasa adicional del 4.1%, tiene como único propósito aclarar si la denominada tasa adicional responde a un nuevo tributo o si es simple tasa adicional del propio Impuesto a la Renta de la empresa, pudiendo ser distintas las consecuencias en uno u otro caso. Finaliza la fundamentación de este proyecto de ley en el sentido que se trata de un impuesto sobre el dividendo u otras formas de distribución de utilidades, siendo que el monto del reparto la base de cálculo sobre la que debe aplicarse la tasa del 4.1%.
- Efectivamente esta norma tuvo como propósito precisar el ámbito de la tasa del 4.1% establecida en la Ley 27513, publicada el 28 de agosto del 2001, con lo cual válidamente puede afirmarse que el objeto de la norma no fue incorporar una disposición que considere inafectos a los dividendos que perciban las empresas como resultado de su inversión, en vista de lo cual lo resuelto por el Juzgado Especializado resulta totalmente erróneo.
- Es, más, esta equivocación por parte del Juzgado, no toma en cuenta que los dividendos son una consecuencia de una inversión empresarial la cual inclusive puede efectuarse en forma especulativa o desarrollarse dentro del marco de una compra de acciones vía Bolsa de Valores como por ejemplo, y no corresponden a una de las actividades comprendidas dentro del marco de la Ley 27037 (ley de la Amazonia) que concede beneficios especiales a la entidades que lleven a cabo específicas actividades siempre dentro de la zona denominada Amazonía como es: Agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades

manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal.

- De otra parte queda en total evidencia que el Juzgado no toma en consideración que la controversia tiene por objeto conocer si el contribuyente - Palmas del Espino SA, cumple con las condiciones para poder gozar de beneficios tributarios respecto a una alícuota diferenciada en la determinación de los pagos a cuenta y la determinación anual del Impuesto a la Renta, motivo por lo cual no basta que su análisis se base en la interpretación literal que propone al emitir la sentencia, sino que debe atender a una interpretación restrictiva, en el sentido que únicamente los beneficios tributarios que pueden acogerse los entes empresariales le corresponden a aquellas entidades que lleven a cabo operaciones dentro del ámbito geográfico de la Amazonía, por operaciones vinculadas a la interacción sostenible del trabajo con la biodiversidad de la zona Amazonía. Sin embargo, con la presente sentencia, el Juzgado permitiría que cualquier ente forme empresas en la Amazonía para aprovechar las tasas diferenciadas en forma elusiva, desviando el objeto a lo cual fueron establecidos los beneficios de la Ley 27037, lo cual no es fin de la mencionada Ley.
- **En consecuencia, tenemos que lo resuelto por el Juzgado en los CONSIDERANDOS CUARTO Y QUINTO NO SE ENCUENTRA CONFORME A LEY,** más aún si en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>4</sup> ha evaluado que la adquisición de acciones en otras empresas puede obedecer a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una persona jurídica que compre acciones de otra entidad para continuar la relación comercial con la persona jurídica vendedora o asegurar una posición más competitiva en el mercado, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e inclusive, accidental, quedando la posibilidad que la persona jurídica inversora posteriormente venda las acciones fuera de rueda de bolsa, generando así renta gravada totalmente con el Impuesto a la Renta. Lo expuesto evidencia que la adquisición de acciones tiene una finalidad distinta a la de percibir dividendos, o de comercializar estas acciones con fines especulativos, forma

<sup>4</sup> Tal como se puede apreciar en el contenido de las RTF N° 04757-2-2005, 07525-2-2005, 10577-8-2010, 02147-5-2010, 16592-3-2010 y 21319-4-2012, entre otras.

parte de las actividades propias de la empresa. EN ESE SENTIDO LOS DIVIDENDOS QUE SE OBTENGAN CONSTITUYEN INGRESOS QUE DEBEN SER CONSIDERADOS COMO PARTE DE LOS INGRESOS NETOS TOTALES.

- En vista de todo lo expuesto, si los otros Vocales de la Sala 10 del Tribunal Fiscal, necesitaban arribar a una definición correcta del parámetro "*Ingresos Netos*" para efectos del acogimiento a los beneficios tributarios en la Amazonía debieron recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para así determinar la naturaleza económica de dicho concepto, sobre todo porque se está otorgado un beneficio tributario para entidades empresariales que cumplan determinadas condiciones, no siendo correcto que los otros Vocales de la referida Sala hayan arribado a una interpretación que distingue donde la propia normatividad no ha distinguido, sobre todo bajo el contexto legal y jurisprudencial descrito en los párrafos precedentes.
  - A MANERA DE CONCLUSIÓN, Y DE ACUERDO A LO EXPUESTO PRECEDENTEMENTE, CORRESPONDE CONSIDERAR COMO INGRESOS NETOS A LOS CONCEPTOS NO GRAVADOS INCLUYENDO A LOS DIVIDENDOS, POR LO QUE RESULTA CORRECTO COMPUTARLOS A EFECTOS DE DETERMINAR EL PORCENTAJE DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL. POR TANTO, SIENDO ELLO ASÍ, AL CONSIDERARSE LOS DIVIDENDOS DE LA CONTRIBUYENTE COMO INGRESOS NETOS, ESTO HACE QUE EL PORCENTAJE DE SU ACTIVIDAD PRINCIPAL NO SE REALIZA EN LA AMAZONÍA Y EN CONSECUENCIA NO LE CORRESPONDE DICHO BENEFICIO.
- II. RESPECTO DEL AGRAVIO QUE OCASIONA LA RESOLUCIÓN MATERIA DE APELACIÓN

La sentencia materia de impugnación nos produce agravios, por haber declarado INFUNDADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por mi representada en perjuicio de las arcas del Fisco; toda vez que no se ha tomado en cuenta que de los propios actuados, NO RESULTA PROCEDENTE LA SOLICITUD DEL CONTRIBUYENTE, siendo que si no se ampara nuestra

pretensión, esta repercute directamente en la recaudación de los tributos que el contribuyente se encuentra obligado a pagar en forma oportuna, además de ello, vulnerar el Principio de Igualdad ante la Ley, por cuanto se esta dando un trato preferencial a dicho contribuyente otorgándoles beneficios que no le corresponde, ya que el mismo no ha cumplido con los requisitos para acceder a dicho beneficio tributario.

III- FUNDAMENTOS DE DERECHO

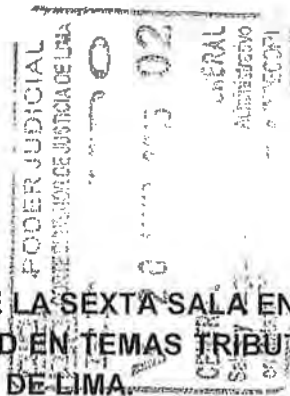
Amparamos nuestra Apelación en los artículos 364° y siguientes del Código Procesal Civil y demás normas pertinentes aplicables al caso de autos.

**POR TANTO:**

Pido admitir la presente Apelación y tramitarla con arreglo a ley, elevándola a la instancia superior correspondiente.

Lima, 28 de Enero de 2015.

  
LINA ROSALBA FERREROS ORTIZ  
ABOGADA  
R. 39707



Expediente N°: 08397-2013

Cuaderno: Principal

Sumilla Absolvemos traslado  
del Recurso de  
Apelación

**SEÑOR PRESIDENTE DE LA SEXTA SALA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
CON SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS DE LA CORTE  
SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA,**

**RAÚL COYA OROZCO**, Abogado con Registro C.A.L. N°59281, en los seguidos por Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante "SUNAT o la Administración Tributaria") contra mi patrocinada **PALMAS DEL ESPINO S.A.** sobre **NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO**, a Usted atentamente digo:

Que con fecha 6 de mayo fuimos notificados con la Resolución N° 15, mediante la cual vuestro Despacho nos corre traslado del Recurso de Apelación formulado por la SUNAT contra la Sentencia (Resolución No.13) emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros.

En ese sentido, a través del presente escrito demostramos que los argumentos de la SUNAT en su Recurso de Apelación son **INSOSTENIBLES** y por lo cual solicitamos expresamente que dicho Recurso sea declarado **INFUNDADO** en todos sus extremos, solicitando.

En primer término debemos manifestar que la SUNAT está reiterando los mismos argumentos falaces y tendenciosos desarrollados en su Demanda Contenciosa Administrativa no aportando ningún argumento válido que enerve el contenido de la Sentencia impugnada.

En el presente escrito detallaremos y desmentiremos cada uno fundamentos de la SUNAT.

## I. CUESTIÓN PREVIA.-

Nuestra Empresa se dedica a la producción de cultivos alternativos como es el caso de la Palma Aceitera, razón por la cual, nos encontramos exonerados de la Ley del Impuesto a la Renta (IR), conforme con el artículo 12° de la Ley No.27037<sup>1</sup> (Ley de

<sup>1</sup> El numeral 3 del artículo 12° de la Ley N° 27037 establece lo siguiente: "Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos



Promoción de Inversión en la Amazonía, en adelante la denominaremos "Ley de Inversión en Amazonía"). Esta actividad genera miles de puestos de trabajo formales y ha permitido el desarrollo de la Región San Martín<sup>2</sup>.

Paralelamente a ello, nuestra Empresa cuenta con inversiones en valores, es decir, es propietaria de acciones de empresas domiciliadas en el País, lo que le genera ingresos por dividendos que se encuentran inafectos del Impuesto a la Renta (IR).

Debemos resaltar que los ingresos por dividendos percibidos por una persona jurídica en cualquiera caso, sea en el Régimen de la Ley de Inversión Amazonía o en el Régimen General del IR, siempre van a estar inafectos al Impuesto a la Renta, por lo que no es FALSO pretender afirmar que por estar en el Régimen de Ley de Inversión Amazonía vamos a gozar de la inafectación a los dividendos o tasas reducidas del IR especiales, porque reiteramos, estos ingresos por dividendos siempre van a estar inafectos.

Siendo ello así, rechazamos categóricamente las afirmaciones temerarias y confusas de la SUNAT expuestas en su apelación, que únicamente pretenden sorprender e inducir a error al Juzgador, lo que evidencia una clarísima temeridad procesal. Es más, los argumentos de su apelación son contrarios al criterio contenido en el Informe SUNAT No.076-2013<sup>3</sup>, donde se reconoce que los dividendos son ingresos inafectos, Informe que por cierto, los funcionarios de la Administración Tributaria debieron seguir en estricto, conforme lo dispone el artículo 94 del Código Tributario<sup>4</sup>.

Ahora bien, lo que **pretende la SUNAT es incluir a los dividendos como ingreso y generar una distorsión en el porcentaje que establece el Reglamento del Régimen de Inversión en Amazonía**, que en su artículo 4° dispone que las Empresas para gozar de la exoneración del IR tienen que tener una actividad principal que les represente un porcentaje **no menor del 80% de ingresos netos totales**. Esto se advierte de su escrito de apelación, de su demanda y de la Resolución de Determinación No.182-003-0000139 que determinó supuestas omisiones al IR del ejercicio 2010 (al desconocer el Régimen de Inversión en Amazonía) y que fue dejado sin efecto por la Resolución del Tribunal Fiscal materia del presente proceso.

---

*calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta*".

Ahora, con respecto a la Palma Aceitera, el quinto párrafo de la norma señala lo siguiente: "*En el caso de la Palma Aceitera (...), el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la producción agrícola.*"

<sup>2</sup> <http://www.larepublica.pe/22-10-2012/produccion-de-palma-aceitera-mantendria-dinamismo-en-proximos-anos>

<sup>3</sup> <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i076-2013.pdf>

<sup>4</sup> El artículo 94 del TUO del Código Tributario, el cual regula el procedimiento de consultas ante la Administración Tributaria estipula lo siguiente: "*(...) El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria*".

Por ello, es importante definir qué se entiende por ingreso neto, dado que la definición de este término nos permitirá dilucidar si corresponde o no incluir a los dividendos como ingreso.

Para tal efecto, debemos recordar que estamos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, dado que conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional en diversa jurisprudencia como en la Resolución No.0042-2004-AI, la exoneración es un tipo de beneficio tributario que implica que la obligación tributaria nace (IR), exceptuándose de efectuar el pago de la misma.

Justamente, por estar en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y en aplicación estricta de la normatividad del Régimen de Amazonía, debemos remitirnos para definir al ingreso neto a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta. Lo anterior, se condice inclusive con lo preceptuado por la Quinta Disposición Final del Reglamento de la Ley de Amazonía, Decreto Supremo No. 103-99-EF, que establece lo siguiente: *Aplicación Supletoria.- "En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo."*

De una simple lectura de los artículos 20° y 85° de la LIR, podemos concluir que por "ingresos netos" debemos entender a aquellos **ingresos, ganancias o rentas afectas con Impuesto a la Renta**, lo que descarta que se incluyan dentro de dicho concepto a los ingresos o rentas inafectas, como es el caso de los dividendos que se encuentran inafectos del IR, conforme lo establecen los artículos 24-B° y 73-A° de la Ley de IR.

Es decir, de una interpretación conjunta y razonada de la normatividad podemos concluir que para determinar si una empresa cumple o no con contar con un 80% de ingresos netos totales provenientes de una actividad principal como es la producción y venta de aceite de palma, debe excluirse a los ingresos que se encuentran inafectos, como es el caso de los dividendos.

Por los argumentos expuestos, el Vigésimo Primer juzgado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, así como el Tribunal Fiscal han considerado que las observaciones de la SUNAT, en el sentido que debe incluirse a los dividendos como ingreso neto para determinar el citado porcentaje, es equivocado. En ese mismo sentido, se ha pronunciado acertadamente el Ministerio Público en el Dictamen No.350-2014 y la Procuraduría del MEF en su escrito de contestación de demanda, tal como se puede observar de autos.

## II. FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN INTERPUESTA POR LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRA LA SENTENCIA QUE DECLARA INFUNDADA SU DEMANDA

### 1. PRIMER FUNDAMENTO DE LA SUNAT:

*“En este aspecto se tiene que, de la revisión de la Ley No.27037 y de su Reglamento se advierte que en ambas normas legales no se define concepto de “ingreso neto” al respecto debemos considerar la naturaleza económica de éstos y no únicamente de los ingresos considerados gravados con el Impuesto a la Renta.”*

### NUESTROS ARGUMENTOS:

- Es indebido remitirse a normas no jurídicas para definir un concepto claramente determinado por la Legislación del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos.
- Tal es así que la SUNAT ni en su demanda ni en su apelación explica jurídicamente las razones por la cual tenemos que apartarnos de la Legislación del Impuesto a la Renta (LIR).
- Precisamente la Ley de Inversión en la Amazonía y su Reglamento establecen las disposiciones a través de las cuales un contribuyente puede acogerse o no a ciertos beneficios tributarios. Por ello, resulta lógico que para determinar si un contribuyente puede gozar de dichos beneficios, DEBAN APLICARSE E INTERPRETARSE LAS NORMAS QUE LO REGULAN. Justamente, interpretar las normas incluye evaluar conjuntamente las disposiciones y remitirnos a aquéllas que sean las pertinentes.
- En ese sentido para determinar si un concepto califica jurídicamente como ingreso neto, tenemos que recurrir primero a las normas jurídicas sobre la materia, que en este caso es la LIR, DADO QUE ES LA ÚNICA NORMA QUE DEFINE QUÉ SE ENTIENDE POR INGRESO NETO, por lo cual de ninguna forma podemos preferir normas extrajurídicas (normas contables) en detrimento de las existentes, dado que ello llevaría una derogación de normas jurídicas tributarias a través de una vía inidónea y proscrita por el artículo 74 de la Constitución y de la Norma VI del Código Tributario.
- Efectivamente la definición de ingreso neto está definida en los artículos 20° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y no admite discusión, dichas normas disponen que únicamente se computaran como ingresos netos aquellos ingresos que se encuentren gravados con el Impuesto a la Renta, con lo cual, los dividendos pagados por una persona jurídica domiciliada a otra empresa domiciliada (como

ocurre en nuestro caso) por ser rentas inafectas, están excluidas de los ingresos netos, conforme lo ha reconocido la propia SUNAT en el Informe No.076-2013<sup>5</sup>.

- Además, la SUNAT omite por completo tomar en cuenta que la Quinta Disposición Final del Reglamento de la Ley de Amazonía, Decreto Supremo No.103-99-EF, que establece lo siguiente: *Aplicación Supletoria.- "En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo."*, con lo cual, es evidente que nos debemos remitir a la Legislación del Impuesto a la Renta, máxime, reiteramos, cuando estamos en el ámbito del Impuesto a la Renta por tratarse de una exoneración a dicho impuesto.
- Así, amparar la posición de la SUNAT sería contravenir el principio de reserva de ley<sup>6</sup> y el principio de actividad reglada de la función administrativa<sup>7</sup>, dado que se estaría prefiriendo una norma no jurídica en detrimento de una que sí lo es y que resulta plenamente aplicable y que la Administración está obligada a aplicar, por lo que la posición de la SUNAT es manifiestamente improcedente.

**2. SEGUNDO FUNDAMENTO DE LA SUNAT:**

**La SUNAT sostiene que "no cabe diferenciar si los ingresos provienen de actividades ordinarias o no, puesto que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa solamente a aquellos ingresos considerados como gravados**

<sup>5</sup> <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i076-2013.pdf>

<sup>6</sup> El artículo 74 de la Constitución Política del Perú regula lo siguiente:  
"Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.  
(...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."

Asimismo, la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala:  
"Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. ( . )

<sup>7</sup> El principio de la actividad reglada de la función administrativa regulada en el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley que Regula el Procedimiento Administrativo, que establece que las autoridades administrativas deben actuar con respecto a la Constitución, a la Ley y al Derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo a los fines para los que le fueron conferidas.

**con el Impuesto a la Renta representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no ha previsto".**

### **NUESTROS ARGUMENTOS:**

Al respecto es de señalar, que la Norma VIII del Código Tributario establece claramente que las normas tributarias se interpretarán conforme a los métodos reconocidos por el Derecho.

Sobre el método sistemático, Antonio Piccato sostiene lo siguiente:

*"Las normas jurídicas no pueden ser comprendidas fuera del contexto al que pertenecen; el sentido de un enunciado normativo muchas veces se ve completado por otros enunciados pertenecientes al mismo ordenamiento o a uno distinto, por lo que en rigor la interpretación de las normas jurídicas no puede hacerse sobre la base del aislamiento de los enunciados. Para obtener una regla de derecho completa es preciso hacer una compleja travesía constructiva por muchos enunciados, es decir, por muchas normas<sup>8</sup>."*

Por su parte, Peces Barba, Fernández y De Asís, afirman lo siguiente<sup>9</sup>:

*"Según el criterio sistemático, las normas cobran sentido en relación al texto legal que las contiene o con el ordenamiento. Se apoya así el denominado argumento sistemático, definido por G. Tarello como aquel por el que a un enunciado normativo o a un conjunto de enunciados normativos debe atribuirse el significado establecido por el sistema jurídico, o bien no debe atribuirse el significado prohibido por el sistema. En ese sentido, el criterio sistemático funciona como criterio guía y como criterio límite. En el primer sentido, el sistema jurídico sirve de inspiración en la atribución del significado de la norma; en el segundo el sistema sirve de límite de las opciones interpretativas posibles"*

De lo anterior, podemos concluir que la afirmación de la SUNAT es absolutamente equivocada en el sentido que si la norma no ha establecido limitantes debe entenderse que los dividendos también deben formar parte de los ingresos netos

En efecto, interpretando sistemáticamente la normatividad del ordenamiento jurídico que es aplicable al presente caso y tomando en consideración lo establecido en la Quinta Disposición Final del Reglamento de la Ley de Inversión en Amazonía, es indudable que

<sup>8</sup> PICCATO Rodríguez, Antonio. Teoría del Derecho. México, IURE, Editores, 2006.

<sup>9</sup> PECES BARBA, Gregorio y otros. Curso de Teoría del Derecho, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, España, 2000. Página 236.

debemos recurrir indefectiblemente a la Ley del Impuesto a la Renta (porque estamos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta) para definir qué es ingreso neto, norma que excluye a los conceptos no gravados con dicho impuesto; siendo ello así, los dividendos obtenidos de empresas domiciliadas no se computarían como ingresos netos por estar inafectos del Impuesto a la Renta.

Así, el argumento de la SUNAT en este punto también carece de todo sustento jurídico, dado que está omitiendo efectuar una interpretación sistemática de las normas.

Igualmente, interpretando sistemáticamente las normas, podemos afirmar que la norma categóricamente sí distingue y excluye de los ingresos netos a aquellos conceptos que no encuentran afectos al Impuesto a la Renta, como es el caso de los dividendos objetados en el presente caso.

### **3. TERCER FUNDAMENTO DE LA SUNAT:**

La SUNAT señala que el Juzgado de primera instancia no ha tomado en cuenta que en las Resoluciones No. 04368-10-2012 de fecha 23 de marzo de 2012, No. 09447-10-2012 de fecha 15 de junio de 2012 en ninguno de sus considerandos se distingue que para examinar si la actividad principal superaba el 80% del total de sus ingresos deben distinguirse entre ingresos gravados y no gravados con el Impuesto a la Renta.

### **NUESTROS ARGUMENTOS:**

- Ninguna de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que cita la SUNAT, que son supuestamente contradictorias a la resolución materia del presente proceso contencioso administrativo son pertinentes, dado que se refieren a supuestos totalmente distintos a los discutidos en la presente causa, siendo que **en ninguna de éstas se discutió si los dividendos forman parte de los ingresos netos.**
- Con lo cual, no existe ninguna vulneración al principio de Seguridad jurídica o Predictibilidad alegados por la parte de la demandante. Por el contrario, se evidencia una vez más la debilidad de la posición de la SUNAT.

### **4. CUARTO FUNDAMENTO DE LA SUNAT:**

La Resolución demandada permitiría que una empresa ubicada en la Amazonía pueda obtener ingresos de actividades especulativas en zonas fuera de dicho territorio, y que dichos ingresos no sean considerados para el cumplimiento del parámetro de la actividad principal, lo cual generaría un aprovechamiento inadecuado de la alícuota reducida (página 8 y 9 del escrito de demanda).

### NUESTROS ARGUMENTOS

- Este argumento de la SUNAT no sólo es tendencioso sino también manifiestamente FALSO y temerario, dado que el ingreso por dividendos percibido por una empresa domiciliada por otra empresa domiciliada es una renta inafecta tanto en el Régimen de Amazonía como en el Régimen General del IR, como lo hemos indicado en puntos precedentes.
- Siendo ello así, si la SUNAT sabe que este ingreso por dividendos, en cualquier Régimen va a ser un ingreso inafecto, cómo puede afirmar que nos vamos a beneficiar de tasas reducidas y que esto fomente actividades especulativas.
- Reiteramos, es imposible que nos beneficiemos de tasas reducidas porque los ingresos por dividendos que recibimos de otras empresas domiciliadas, en cualquier Régimen, son rentas INAFECTAS, con lo cual es<sup>2</sup> materialmente imposible beneficiarnos con aplicar tasas reducidas.
- La alegación de afirmaciones falsas y tendenciosas de la SUNAT constituyen una vulneración al principio de buena fe procesal y por ende un claro acto de temeridad procesal.
- Además, la posición de la SUNAT implica una afectación al derecho constitucional de la libertad de empresa reconocido en el artículo 59 de la Constitución Política del Perú, dado que conllevaría que las Empresas de la Zona no puedan efectuar estrategias empresariales significativas, como por ejemplo, comprar acciones para tomar el control de un competidor en el sector o invertir en nuevas empresas y así generar mayor desarrollo en la Zona de Amazonía, ello a todas luces trastoca el espíritu de la Legislación de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

### POR TANTO:

Solicitamos a Usted, Señor Juez, dar por absoluto el traslado del recurso de apelación considerar los fundamentos expuestos, y en su oportunidad declarar infundada la apelación en todos sus extremos confirmando la sentencia emitida de primer grado.

Lima, 19 de mayo de 2015



Raúl Coya Orozco  
ABOGADO  
Reg. CAL 69281

8



HUMBERTO ALLEMANT SALAZAR  
ABOGADO  
REG. CAL. N° 5325

5ª Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo  
 Resolución N° .....  
 Fecha: 18 FEB 2015

**CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA  
 SEXTA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
 CON SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS**

**EXPEDIENTE N° : 8397-2013  
 DEMANDANTE : SUNAT  
 DEMANDADO : TRIBUNAL FISCAL y PALMAS DEL ESPINO S.A.  
 MATERIA : NULIDAD DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**RESOLUCION N° VEINTE**  
 Lima, quince de enero  
 del dos mil dieciséis.-

*Sumilla. En el caso de autos, se ha establecido que la empresa codemandada por el ejercicio 2010, declaró bajo el concepto de "Otros ingresos no gravables" una renta de capital en la especie de dividendos percibidos por la suma de S/. 93 071 442,23 producto de la colocación de capitales, lo que no constituye ingreso afecto con el Impuesto a la Renta, conforme a lo establecido en el Artículo 24°-B de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que trae como consecuencia, que los ingresos de la codemandada generados por su actividad principal en el ejercicio 2010 constituyan más del 80% de sus ingresos netos totales, habiéndose cumplido con el requisito establecido en el numeral 4.1 del Artículo 4 del Reglamento de la Ley 27037, y en ese sentido, la empresa Palmas de Espino S.A., si se encontraba debidamente acogida al beneficio previsto en el numeral 12.3 del Artículo 12° de la Ley N° 27037; por tanto, la resolución del Tribunal Fiscal objeto de la demanda, no adolece del vicio de nulidad prescrito por el numeral 1) del Artículo 10° de la Ley N° 27444. debiéndose confirmar la sentencia apelada que ha declarado infundada la demanda.*

**VISTOS:** Con la constancia de vista de la causa que antecede y el expediente administrativo que se acompaña, interviniendo como ponente el señor Cueva Chauca. Es materia de grado la sentencia emitida mediante Resolución N° 13 del treinta y uno de diciembre del dos mil catorce, que obra en la página 258, que declara infundada la demanda.

**EXPRESION DE AGRAVIOS.-** Por escrito de la página 274 la entidad demandante apela señalando que: i) el A quo no advirtió que no cabe diferenciar si los ingresos provienen de actividades ordinarias o no, puesto que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa solamente a aquellos ingresos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro



desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no lo ha previsto; **ii)** el juzgado no ha tomado en cuenta que la NIIF N° 18 establece que la definición de ingresos no se limita a su carácter gravable o no gravable, por lo que debió aplicarse dicha norma para dirimir la controversia de autos; **iii)** corresponde considerar como ingresos netos a los conceptos no gravados incluyendo a los dividendos, por lo que resulta correcto computarlos a efectos de determinar el porcentaje de la actividad principal, por tanto, al considerarse los dividendos de la contribuyente como ingresos netos, esto hace que el porcentaje de su actividad principal se realiza en la amazonia y en consecuencia no le corresponde dicho beneficio (exoneración del IR).

#### **FUNDAMENTOS:**

**PRIMERO.-** La demanda postula como **pretensión principal** que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10340-10-2013, que revoca la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304 y deja sin efecto la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario. Como **pretensión accesoria**, que en caso se declare fundada la pretensión principal, se ordene al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución confirmando la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304 y este a su vez, declarando infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 y que se prosiga la cobranza de los mismos, por cuanto han sido emitidos conforme a ley.

**SEGUNDO.-** De los actuados que obran en el expediente administrativo, se aprecia que mediante Carta N° 11018107990-01/SUNAT y Requerimiento N° 1821110000197, se inició a la codemandada un procedimiento de fiscalización cuyo resultado estableció que a la misma no le era aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el numeral 12.3 del Artículo 12° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley N° 27037, emitiéndose así, la

Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1° del Artículo 178° del Código Tributario.

Posteriormente, la empresa codemandada interpuso su recurso de reclamación contra los mencionados valores, siendo resuelto por la Administración Tributaria mediante la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304 que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la mencionada codemandada Palmas del Espino S.A.

Finalmente, dicha codemandada interpone su recurso de apelación contra la citada resolución emitida por la Administración, resolviendo el colegiado del Tribunal Fiscal, revocar la mencionada resolución y dejar sin efecto los valores emitidos por la Administración mediante la RTF N° 10340-10-2013, objeto de nulidad de la demanda.

**TERCERO.-** De los fundamentos de la demanda y del recurso de apelación, fluye que la solución de la controversia pasa por determinar si la contribuyente se encontraba acogida a la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia, Ley N° 27037, por el ejercicio 2010; y en consecuencia, determinar si la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal que revocó los valores emitidos por la Administración Tributaria, dejando sin efecto los mismos, incurrió o no en causal de nulidad.

**CUARTO.-** El Artículo 1° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía – Ley N° 27037, señala que: *“La presente Ley tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada.”* Asimismo el Artículo 11° de la citada ley, sustituido por el Artículo 1° del Decreto Legislativo N° 1035, establece que: *“11.1 Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 12 y el Numeral 13.2 del Artículo 13 de la presente Ley, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras*

vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona. Para el caso de las actividades manufactureras a que se refiere el párrafo anterior, los productos primarios podrán ser producidos o no en la Amazonía. 11.2 Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los Artículos 12, 13, 14 y 15 de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades."

El Artículo 12° de la misma ley señala: "12.1 Los contribuyentes ubicados en la Amazonía, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa de 10% (diez por ciento). 12.2 Por excepción, los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría, una tasa del 5% (cinco por ciento). 12.3 Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta. (...) En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, sólo será de aplicación a la producción agrícola. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto del Impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2. (...)" (el resaltado es nuestro)

QUINTO.- El Artículo 2° del Reglamento de la Ley N° 27037, aprobado por Decreto Supremo N° 103-99-EF, establece que: "Los beneficios tributarios del

*Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Extraordinario a los Activos Netos e Impuesto Extraordinario de Solidaridad, señalados en los Artículos 12, 13, 15, en el primer párrafo de la Tercera Disposición Complementaria y en el inciso a) de la Quinta Disposición Complementaria de la Ley, serán de aplicación únicamente a las empresas ubicadas en la Amazonía. Se entenderá que una empresa está ubicada en la Amazonía cuando cumpla con los requisitos siguientes: a) Domicilio Fiscal: El domicilio fiscal debe estar ubicado en la Amazonía y deberá coincidir con el lugar donde se encuentre su sede central. Se entenderá por sede central el lugar donde tenga su administración y lleve su contabilidad. (...) b) Inscripción en Registros Públicos: La persona jurídica debe estar inscrita en las Oficinas Registrales de la Amazonía. (...) c) Activos Fijos: En la Amazonía debe encontrarse como mínimo el 70% (setenta por ciento) de sus activos fijos. (...) d) Producción: No tener producción fuera de la Amazonía. (...). Los requisitos establecidos en este artículo son concurrentes y deberán mantenerse mientras dure el goce de los beneficios tributarios. En caso contrario, éstos se perderán a partir del mes siguiente de ocurrido el incumplimiento de cualquiera de ellos, y por el resto del ejercicio gravable."*

El Artículo 4° establece que: ***"Para efecto de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo anterior, se tomará en cuenta lo siguiente: 4.1 Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquélla que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales. Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella. (...) Si al final del ejercicio se determinara que los ingresos anuales generados por la actividad principal son inferiores en más del 10% al porcentaje exigido en este artículo, el contribuyente perderá los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta por dicho ejercicio, debiendo regularizar el pago del Impuesto con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual respectiva. Asimismo, estará obligado a rectificar y abonar el IGV dejado de pagar en el ejercicio como consecuencia de la aplicación indebida del crédito fiscal especial." (El resaltado es nuestro)***

El Artículo 6° del citado Reglamento señala: ***"Los beneficios tributarios establecidos en la Ley se pierden por las siguientes causales: (...) b) Por el***

**incumplimiento del requisito de actividad principal señalado en el Artículo 4.** En este supuesto, los beneficios del Impuesto a la Renta, establecidos en el Artículo 12 y Quinta Disposición Complementaria, y el crédito fiscal especial del Impuesto General a las Ventas establecido en el numeral 13.2 del Artículo 13 de la Ley, se perderán por el resto del ejercicio gravable. (...) (El resaltado es nuestro)

Finalmente, la Quinta Disposición Final y Transitoria de dicho Reglamento establece que: **"En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo."** (El resaltado es nuestro)

**SEXTO.-** De la normatividad expuesta se advierte, que para acceder al beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta contenido en el numeral 12.3 del Artículo 12° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia – Ley N° 27037, la empresa codemandada adicionalmente a cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 2° del Reglamento de la citada Ley, es decir, estar inscrito en las Oficinas Registrales de la Amazonia y su producción se encuentra dentro de la Amazonia, entre otros, debía cumplir con el requisito previsto en el numeral 4.1 del Artículo 4° del Reglamento de la Ley N° 27037, vale decir, cumplir con el porcentaje requerido (80%) para que sus ingresos netos por concepto de la venta de sus cultivos sea considerado como su actividad principal.

Para dicho fin, debe tenerse en cuenta el concepto de ingreso neto, el cual si bien no se encuentra regulado en la Ley N° 27037 ni en su Reglamento, sin embargo, en la Quinta Disposición Final y Transitoria del Reglamento de la Ley N° 27037, se señala que en todo lo no previsto por dicha ley o su reglamento, se aplicarán las normas generales de cada tributo, es decir, que en el presente caso, se debe recurrir a la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, quien en su Artículo 20° establece que: *"La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se*

obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.(...) El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza. (...)"

Asimismo, el Artículo 24°-B de la citada ley, incorporado por la Ley N° 27804, señala que: "(...) Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible. (...)"

Por lo que, al ser los dividendos renta de capital de carácter pasivo y no el resultado de actividades propias de la empresa a las que se refiere la norma materia de beneficio, y siendo que además por disposición expresa del Artículo 24°-B de la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos que perciban las personas jurídicas, como es el caso de la empresa codemandada, se encuentran inafectos al Impuesto a la Renta de tercera categoría, por tanto, los mismos no pueden ser considerados como ingresos netos computables dentro de los ingresos netos totales de la empresa, a fin de establecer el porcentaje de su actividad principal, conforme se establece en el Artículo 11° de la Ley N° 27037 y el Artículo 4° de su Reglamento.

**SÉTIMO.-** En ese sentido, se advierte del expediente administrativo, que por el ejercicio 2010 la empresa codemandada declaró bajo el concepto de "Otros ingresos no gravables" una renta de capital en la especie de dividendos percibidos por la suma de S/. 93 071 442,23 producto de la colocación de capitales, lo que conforme a lo antes expuesto, no constituyen ingresos afectos con el Impuesto a la Renta, lo que trae como consecuencia, que los ingresos de la codemandada generados por su actividad principal en el ejercicio 2010

constituyan más del 80% de sus ingresos netos totales, por lo que se ha cumplido con el requisito establecido en el numeral 4.1 del Artículo 4° del Reglamento de la Ley N° 27037, y esto, sumado a que se han cumplido con los demás requisitos establecidos en el Artículo 2° del Reglamento de la citada ley, se verifica que la empresa Palmas del Espino S.A., si se encontraba debidamente acogida al beneficio previsto en el numeral 12.3 del Artículo 12° de la Ley N° 27037. Razón por la cual debe confirmarse la sentencia apelada que declara infundada la demanda.

**OCTAVO.**- No enerva lo expuesto, el argumento de la SUNAT referido a que la RTF objeto de nulidad de la demanda ha vulnerado la regla lógica que señala que donde la ley no distingue, nosotros tampoco debemos distinguir, ya que lo resuelto por el Tribunal Fiscal lo hizo en virtud de lo establecido en la Quinta Disposición Final y Transitoria del Reglamento de la Ley N° 27037, que establece que en lo no previsto por la citada ley o por su reglamento, se aplicaran las normas generales de cada tributo, que en este caso correspondía a la Ley del Impuesto a la Renta, la cual es la llamada a aplicarse para poder determinar qué se entiende por ingresos netos y si este concepto comprende ingresos gravados con el Impuesto a la Renta o también a los no gravados; asimismo, debe precisarse que la Quinta Disposición Final y Transitoria del Reglamento de la Ley N° 27037, no ha establecido que se deba aplicar supletoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 18), por tanto, el argumento de la apelante concerniente a que en el presente caso debió aplicarse la NIIF N° 18 (Norma Internacional de Información Financiera) carece de sustento, máxime si la misma no regula el concepto de "ingresos netos", como si lo hace la Ley del Impuesto a la Renta.

**NOVENO.**- En ese orden de ideas la decisión contenida en la Resolución expedida por el Tribunal Fiscal que es objeto de la demanda, que revocó la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294 por la

comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario, resulta expedida con sujeción a la ley de la materia, no encontrándose incurso en el vicio previsto por el numeral 1) del Artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444; por lo que deben desestimarse los agravios expuestos en el recurso de apelación, y confirmarse la sentencia apelada que declara infundada la demanda.

Por estos fundamentos y de conformidad con el dictamen fiscal de la página 310, la Sexta Sala Contencioso Administrativa de la Sub Especialidad Tributaria de la Corte Superior de Justicia de Lima:

**CONFIRMA** la sentencia expedida mediante Resolución N° 13 del treinta y uno de diciembre del dos mil catorce, que obra en la página 258, que declara infundada la demanda. En los seguidos por la SUNAT con el Tribunal Fiscal y la empresa Palmas del Espino S.A., sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese y Devuélvase.-

  
**ODRÍA ODRÍA**

  
**CUEVA CHAUCA**

  
**LÉVANO VERGARA**

BLCCH/mla

**PODER JUDICIAL**  
  
Dra. **ARLITA ESTEVES MONTERO**  
**SECRETARÍA**  
Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo  
Sub Especialidad Temas Tributarios y Aduaneros  
**CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA**  
**18 DICI. 2014**





Expediente : 8397-2013  
 Secretario : Dra. Arlita Esteves Montero  
 Cuaderno : Principal  
 Sumilla : INTERPONE RECURSO DE CASACIÓN

**SEÑOR PRESIDENTE DE LA SEXTA SALA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA CON SUB ESPECIALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA ADUANERA Y DE MERCADO DE LA CORTE SUPERIOR DE LIMA**

**AMALIA ELIZABETH TERREROS ORE**, en representación de la Procuraduría Pública de la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT**, conforme a la delegación de representación otorgada por el Procurador Público de la **SUNAT** que obra en autos, en el proceso seguido por **SUNAT** contra el **TRIBUNAL FISCAL** y el contribuyente - **PALMAS DEL ESPINO S.A.**; ante usted, con el debido respeto me presento y digo:

#### I. PRETENSIÓN CASATORIA

Dentro de plazo establecido en el inciso 3 del artículo 387° del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente a este proceso, de conformidad con la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, y en ejercicio del derecho a recurrir, acudo a su despacho a fin de **INTERPONER RECURSO DE CASACIÓN** contra la Resolución N° 20 de fecha 15 de Enero de 2016, que resuelve **CONFIRMAR** la sentencia emitida mediante resolución N° 13 de fecha 31 de Diciembre de 2014 que declara **Infundada** la demanda contencioso administrativa interpuesta por mi representada, a fin de que el Supremo Colegiado declare **FUNDADO** el recurso y **CASE** la sentencia de vista conforme a los argumentos que a continuación paso a exponer.

II. CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS FORMALES DEL RECURSO

El presente recurso cumple con los siguientes requisitos de forma, según lo señalado en el artículo 387° del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, los cuales pasamos a explicar a continuación:

- 1. De acuerdo al inciso 1) del referido artículo, el presente Recurso de Casación se interpone contra la Sentencia de Vista contenida en la Resolución N° 24 de fecha 10 de Junio de 2015 expedida por vuestra Sala Superior.
- 2. Respecto del inciso 2), interponemos el presente recurso ante vuestra Sala, la misma que deberá ser elevada en la Instancia correspondiente de la Corte Suprema.
- 3. Se interpone dentro del plazo de ley, esto es, dentro de los diez días hábiles contados desde la notificación de la referida resolución, que fue notificada a mi representada el 01 de Junio del presente año.
- 4. No se adjunta la Tasa Judicial respectiva por cuanto el Estado se encuentra exonerado del pago de la misma en virtud de lo establecido en el artículo 47° de la Constitución Política del Perú, concordante con el artículo 413° del Código Procesal Civil.

III. RESPECTO DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

Como causal habilitante para la interposición del presente recurso de casación invocamos la contenida en el artículo 386° del Código Procesal referida a la ***“infracción normativa que incida directamente sobre la decisión contenida en la resolución impugnada”***.

**III.1 DESCRIPCIÓN CLARA Y PRECISA DE LA INFRACCIÓN NORMATIVA EN LA QUE INCURRE EL SUPERIOR COLEGIADO**

El recurso de casación interpuesto se sustenta en las siguientes **INFRACCIONES NORMATIVAS** incurridas por la Sala Superior:

**a) INFRACCIÓN NORMATIVA DE CARÁCTER MATERIAL:**

- ✦ Aplicación indebida del artículo 24°-B de la Ley de Impuesto a la Renta.
- ✦ Inaplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y de la NIIF 18 (Normas Internacionales de Información Financiera)

**III.1.1. INFRACCIÓN NORMATIVA DE CARÁCTER MATERIAL**

**A) APLICACIÓN INDEBIDA DEL ARTÍCULO 24°-B DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA**

**La sentencia de vista incurre en infracción normativa por cuanto al caso de autos ha aplicado una norma que no corresponde aplicar al mismo, por cuanto de forma errónea da una connotación de "dividendos" a otro tipo de connotación que es el de "ingresos"**

- En el presente caso, se tiene que la Sala erradamente aplica el artículo 24°-B de la Ley de Impuesto a la Renta, al presente caso al considerar que el concepto "Otros ingresos no gravables" es una renta de capital es decir dividendos y no debe considerarse como ingresos netos de la renta.
- Siendo necesario citar textualmente lo dispuesto en dicha norma, que señala lo siguiente:

***Artículo 24°-B.- Para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución.***

*Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.*

- De lo citado, se tiene que si bien es cierto, tanto en la Ley de Promoción a la Amazonía como en su Reglamento no se ha señalado específicamente el concepto de *ingreso neto*, siendo que la norma remite que se aplicarán las leyes de cada tributo; ello es reconocido en el **CONSIDERANDO SEXTO** de la sentencia impugnada.
- Ahora de la norma citada, se tiene que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no deben computar estos ingresos para la determinación de su renta imponible, no a título de una inafectación o exoneración sino con la finalidad de evitar una doble imposición respecto de este ingreso que ya tributó previamente cuando formó parte de la renta imponible de la persona jurídica sobre la que se adquirieron las acciones, cuestión diferente que fundamenta la sentencia en su **CONSIDERANDO SÉTIMO**.
- De lo expuesto en el párrafo anterior, se concluye que la Sala asume la posición que esta norma le atribuye la condición de "inafectos" a los dividendos, lo cual no resulta correcto puesto que no se trata de una norma que los excluya (o que por su propia naturaleza no se encuentren comprendidos) fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, tal como detenta la condición de la inafectación, sino que el artículo referido, únicamente establece que las entidades que perciban estos dividendos como resultado o consecuencia de una decisión previa de inversión tienen la facilidad tributaria de no computarlas para efectos de la determinación de la renta imponible, a efectos de evitar que estos dividendos procedentes de otro ente empresarial (donde ya se tributó el Impuesto a la Renta como consecuencia de su giro empresarial) nuevamente tengan que afectarse al impuesto, teniendo un claro propósito de fomentar la inversión en el país.
- Además de ello, debe referirse que en la parte II de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3223/2001-CR sobre la Ley N° 27804,

referida a la aplicación de la tasa de 4.1% sobre la distribución de utilidades se fundamenta claramente que la regulación incorporada en el artículo 24-B, además de otros artículos vinculados a la tasa adicional del 4.1%, tiene como único propósito aclarar si la denominada tasa adicional responde a un nuevo tributo o si es simple tasa adicional del propio Impuesto a la Renta de la empresa, pudiendo ser distintas las consecuencias en uno u otro caso. Finaliza la fundamentación de este proyecto de ley en el sentido que se trata de un impuesto sobre el dividendo u otras formas de distribución de utilidades, siendo que el monto del reparto la base de cálculo sobre la que debe aplicarse la tasa del 4.1%. Efectivamente esta norma tuvo como propósito precisar el ámbito de la tasa del 4.1% establecida en la Ley 27513, publicada el 28 de agosto del 2001, con lo cual válidamente puede afirmarse que el objeto de la norma no fue incorporar una disposición que considere inafectos a los dividendos que perciban las empresas como resultado de su inversión.

- Es, más, la Sala, no toma en cuenta que los dividendos son una consecuencia de una inversión empresarial la cual inclusive puede efectuarse en forma especulativa o desarrollarse dentro del marco de una compra de acciones vía Bolsa de Valores como por ejemplo, y no corresponden a una de las actividades comprendidas dentro del marco de la Ley 27037 - Ley de Promoción de la Amazonia, que concede beneficios especiales a la entidades que lleven a cabo específicas actividades siempre dentro de la zona denominada Amazonía como es: Agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal.
- De otra parte queda en total evidencia que la Sala no toma en consideración que la controversia tiene por objeto conocer si el contribuyente - Palmas del Espino SA, cumple con las condiciones para poder gozar de beneficios tributarios respecto a una alícuota diferenciada en la determinación de los pagos a cuenta y la determinación anual del Impuesto a la Renta, motivo por lo cual no basta que su análisis se base en la interpretación literal que propone al emitir la sentencia, sino que debe

atender a una interpretación restrictiva, en el sentido que únicamente los beneficios tributarios que pueden acogerse los entes empresariales le corresponden a aquellas entidades que lleven a cabo operaciones dentro del ámbito geográfico de la Amazonía, por operaciones vinculadas a la interacción sostenible del trabajo con la biodiversidad de la zona Amazonía. Sin embargo, con la presente sentencia, la Sala Superior permitiría que cualquier ente forme empresas en la Amazonía para aprovechar las tasas diferenciadas en forma elusiva, desviando el objeto a lo cual fueron establecidos los beneficios de la Ley N° 27037, lo cual no es fin de la mencionada Ley.

- En consecuencia, tenemos que lo resuelto por la Sala NO SE ENCUENTRA CONFORME A LEY, más aún si en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>1</sup> ha evaluado que la adquisición de acciones en otras empresas puede obedecer a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una persona jurídica que compre acciones de otra entidad para continuar la relación comercial con la persona jurídica vendedora o asegurar una posición más competitiva en el mercado, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e inclusive, accidental, quedando la posibilidad que la persona jurídica inversora posteriormente venda las acciones fuera de rueda de bolsa, generando así renta gravada totalmente con el Impuesto a la Renta. Lo expuesto evidencia que la adquisición de acciones tiene una finalidad distinta a la de percibir dividendos, o de comercializar estas acciones con fines especulativos, forma parte de las actividades propias de la empresa. EN ESE SENTIDO LOS DIVIDENDOS QUE SE OBTENGAN CONSTITUYEN INGRESOS QUE DEBEN SER CONSIDERADOS COMO PARTE DE LOS INGRESOS NETOS TOTALES.
- Es más, la Sala realiza caso omiso, a una definición correcta del parámetro "**Ingresos Netos**" para efectos del acogimiento a los beneficios tributarios en la Amazonía, ya que debieron recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para así determinar la

<sup>1</sup> Tal como se puede apreciar en el contenido de las RTF N° 04757-2-2005, 07525-2-2005, 10577-8-2010, 02147-5-2010, 16592-3-2010 y 21319-4-2012, entre otras.

naturaleza económica de dicho concepto, sobre todo porque se está otorgado un beneficio tributario para entidades empresariales que cumplan determinadas condiciones, arribado a una interpretación que distingue donde la propia normatividad no ha distinguido, sobre todo bajo el contexto legal y jurisprudencial descrito en los párrafos precedentes.

- A MANERA DE CONCLUSIÓN, Y DE ACUERDO A LO EXPUESTO PRECEDENTEMENTE, CORRESPONDE CONSIDERAR COMO INGRESOS NETOS A LOS CONCEPTOS NO GRAVADOS INCLUYENDO A LOS DIVIDENDOS, POR LO QUE RESULTA CORRECTO COMPUTARLOS A EFECTOS DE DETERMINAR EL PORCENTAJE DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL. POR TANTO, SIENDO ELLO ASÍ, AL CONSIDERARSE LOS DIVIDENDOS DE LA CONTRIBUYENTE COMO INGRESOS NETOS, ESTO HACE QUE EL PORCENTAJE DE SU ACTIVIDAD PRINCIPAL NO SE REALIZA EN LA AMAZONÍA Y EN CONSECUENCIA NO LE CORRESPONDE DICHO BENEFICIO, POR LO QUE INDEBIDAMENTE LA SALA HA APLICADO AL PRESENTE CASO EL ARTÍCULO 24-B DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA, EL MISMO QUE NO CORRESPONDIA TAL COMO LO HEMOS EXPUESTO PRECEDENTEMENTE.

B) INAPLICACIÓN DE LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DE LA NIIF 18 (NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA)

- La sentencia de vista ha incurrido en infracción normativa, al haber INAPLICADO la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por cuanto se le está otorgando un beneficio tributario al contribuyente que no le corresponde, además de ello la inaplicación de la NIIF N° 18, siendo que la misma correspondía aplicar, tal como la faculta las normas legales.
- Al respecto, se cita textualmente el texto vigente de la Norma VIII del Título Preliminar y que es aplicable al presente caso:

### NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

**Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.**

**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.**

**En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.**

- Es así, en el presente sentencia de vista, la Sala yerra al **INAPLICAR** lo regulado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por cuanto la Administración Tributaria ha utilizado debidamente la facultad otorgado en dicho dispositivo legal y la sala sin un debido análisis de las normas otorga un beneficio tributario que no corresponde aplicar al contribuyente, tal como lo explicaremos a continuación.
- En virtud del Principio de Verdad Material regulado en el artículo 1.11 del artículo IV de la Ley N° 27444 – Ley de Procedimiento Administrativo General, la Administración Tributaria debe verificar plenamente los hechos que motivan sus decisiones, para lo cual deberá de adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la Ley, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.
- De lo expuesto, resulta necesario resaltar que, ***no cabe diferenciar si los ingresos provienen de actividades ordinarias o no, puesto que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa solamente a aquellos ingresos considerados como gravados con el Impuesto a la Renta, representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no lo ha previsto. Este criterio, también ha sido resaltado por el Vocal Luis Cayo Quispe en donde advirtió con claridad que donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete.***



- Es así, que se tiene que desde el punto de vista financiero-contable y conforme a lo previsto para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, así como de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 18, la definición de ingresos no se limita a su carácter de gravable o no gravable. Sobre el particular cabe indicar que el Tribunal Fiscal utilizando el método de interpretación sistemática a menudo recurre a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para dirimir controversias sobre las transferencias de riesgos o la imputación de ingresos de operaciones llevadas a cabo por una entidad, siendo relevante citar el contenido de la Resolución RTF N° 03978-2-2012, de fecha 16 de marzo del 2012, la cual recurre a las Normas Internacionales de Información Financiera para poder arribar a la interpretación sistemática de la transferencia de riesgos en una operación, toda vez que ni la Ley (Texto Único Ordenado) ni el Reglamento del Impuesto a la Renta han descrito alguna disposición sobre esta materia, como se puede visualizar que en el caso de autos no se ha podido realizar dicho distingo.
- Tal como puede advertirse de las Normas Internacionales de Información Financiera permiten establecer parámetros que en muchos casos no han sido contemplados por la propia legislación del Impuesto a la Renta, admitiéndose por interpretación sistemática su utilización para dirimir una controversia legal, lo cual ha sido admitido en diversos casos por las distintas salas del Tribunal Fiscal. Conviene tener en cuenta que el propio Tribunal Fiscal ha reconocido la vigencia en nuestro país del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, tal como se puede apreciar en el contenido de la RTF N° 02867-8-2013 de fecha 20 de febrero del 2013, la cual precisa que el referido marco conceptual fue oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01, vigente a partir del 01 de enero de 1994.

- Dicho Marco Conceptual precisa en su párrafo 74 que la definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, **DIVIDENDOS**, alquileres y regalías. Del mismo modo, el párrafo 75 de dicho Marco establece que son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios.
- Por lo expuesto, concluimos que la Sala al inaplicar lo regulado en la norma VIII así como lo referido en el NIIF 18, no ha considerado el término del concepto "ingreso neto", transgrediendo así el beneficio tributario de la Ley N° 27037, y concediéndole un beneficio que no le corresponde, vulnerándose así, también el Principio de Igualdad ante ley ante los demás contribuyentes.

#### **IV. DEMOSTRACIÓN DE LA INCIDENCIA DIRECTA DE LA INFRACCIÓN NORMATIVA SOBRE LA DECISIÓN IMPUGNADA**

Las infracciones normativas desarrolladas tienen **INCIDENCIA DIRECTA** en la decisión que se impugna, pues la Sala Superior al haber declarado Infundada la demanda, ha confirmado implícitamente la decisión del Tribunal Fiscal otorgándole un beneficio al contribuyente que no le corresponde y vulnerando con ello el Principio de Igualdad.

#### **V. EL PEDIDO CASATORIO ES REVOCATORIO**

Por todas estas consideraciones, el presente recurso de casación al ser declarado **Fundado** deberá **REVOCAR** la sentencia de vista y reformándola la declare **Fundada** la demanda.

**POR TANTO:**

A usted, señor Presidente, solicito tener por admitido el recurso, para que en su oportunidad sea declarado FUNDADO, case la sentencia de vista.

**PRIMER OTROSÍ DIGO:** De, conformidad con lo dispuesto por el artículo 24° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, modificada por el artículo único de la Ley N° 27231, publicada el 17 de diciembre de 1999, la SUNAT está exonerada de la presentación de arancel judicial y cédulas de notificación.

**SEGUNDO OTROSÍ DECIMOS:** Acompañamos copias suficientes del presente escrito para su notificación a las partes.

Lima, 29 de Enero de 2016.



DÑA. ROSALVA E. TERREROS ORE  
 ABOGADA  
 C.O.L. N° 39767

RECORDED  
 CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA  
 CORTE SUPREMA  
 25 ABO. 2017  
 RECIBIDO por  
 JULIO QUICHO  
 MONTE

**Expediente N°** : 05094-2016  
**Cuaderno** : Principal  
**Sumilla** : Señalamos Domicilio y desvirtuamos Recurso de Casación

**SEÑOR PRESIDENTE DE LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA**

**RAÚL COYA OROZCO**, Abogado con Registro C.A.L. N° 59281, en los seguidos por Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante "SUNAT o la Administración Tributaria") contra mi patrocinada **PALMAS DEL ESPINO S.A.** sobre **NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO**, a Usted atentamente digo:

En esta instancia del proceso nos apersonamos señalando como Casilla Procesal del Colegio de Abogados de Lima la No. 72, la cual se ubica en el 4to Piso del Palacio de Justicia, asimismo como Casilla del SINOE la No. 4628 y como domicilio dentro del radio urbano de la Corte Suprema, al ubicado en el Jr. Tacna No. 741. 4to Piso, Dpto. 400, Distrito de Miraflores, Provincia y Departamento de Lima.

Mediante el presente escrito desvirtuamos los fundamentos del Recurso de Casación que demuestran que la posición de la SUNAT es jurídicamente INSOSTENIBLE, dado que pretende que se apliquen normas contables en detrimento de las normas de la Ley del Impuesto a la Renta que regulan expresamente el concepto de "ingresos netos".

Debe quedar claro que estamos discutiendo la determinación del Impuesto a la Renta bajo el Régimen de la Amazonía, por lo que es lógica y jurídicamente adecuado remitirse a la Ley del Impuesto a la Renta en caso existan conceptos que no han sido definidos en el referido Régimen de la Amazonía. Además, debe tenerse en cuenta que existe una norma del referido Régimen que remite como aplicación supletoria a la Ley del Impuesto a la Renta, estos aspectos han sido burdamente omitidos en el Recurso de Casación presentado por la SUNAT, conforme lo da cuenta el Dictamen Fiscal que nos fue notificado el 25 de agosto de 2017.

**I. CUESTIÓN PREVIA**

Mi patrocinada se dedica a la producción de cultivos alternativos como es el caso de la Palma Aceitera, razón por la cual, se encuentra exonerada del pago del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 12 de la Ley No.27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (en adelante, "Ley de la Amazonía").

*Actividad Principal  
80%*

De forma paralela, mi patrocinada cuenta con inversiones en valores, es decir, es propietaria de acciones de empresas domiciliadas en el país. Esta inversión le genera la obtención de dividendos. Al respecto, cabe indicar que los ingresos por dividendos percibidos por una persona jurídica domiciliada, de acuerdo al Régimen General del Impuesto a la Renta o el Régimen de la Amazonía, no se encuentran gravados con el referido impuesto.

Lo que pretende la SUNAT es desconocer el acogimiento de mi patrocinada al beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta otorgada por la Ley de la Amazonía, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 4 de su Reglamento<sup>1</sup>, el cual dispone que para gozar de la referida exoneración las empresas tienen que tener una actividad principal que les genere un porcentaje no menor del 80% de sus "ingresos netos" totales.

Para ello, sostiene que los dividendos que percibió mi patrocinada durante el ejercicio 2010 deberían considerarse como parte de sus "ingresos netos", lo que ocasiona que no se llegue al porcentaje mínimo exigido (80%) por la norma precitada para acceder al beneficio de la exoneración.

Por ello, el punto medular del caso fue definir qué se entiende por "ingresos netos", para lo cual se debe acudir a las normas que fuesen aplicables, dado que de la definición y alcance de este término depende si los dividendos califican como "ingresos netos" o no.

Así, tanto en primera como en segunda instancia, se concluyó que el concepto de "ingresos netos" no incluye aquellos ingresos que no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta. En consecuencia, dado que los dividendos son ingresos no gravados, no correspondía que mi patrocinada los incluyera como parte de sus "ingresos netos". De esa manera, era evidente que mi patrocinada cumplía con el requisito exigido por el Reglamento de la Ley de la Amazonía para gozar del beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta.

Señores Vocales Supremos, la sentencia materia de casación no incurrió en ninguna infracción normativa, dado que las normas pertinentes fueron correctamente interpretadas y aplicadas por la Sala. Lo que sucede es que la SUNAT alega infracciones normativas aplicando normas contables en detrimento de la Ley del Impuesto a la Renta, situación que es ilegal y representa claramente una aberración jurídica.

Con una evidente falta de técnica jurídica en la fundamentación del Recurso de Casación, pues no sustenta de forma clara su posición y se limita a repetir los argumentos equivocados expuestos en su Recurso de Apelación contra la Sentencia de primera instancia, la SUNAT pretende anular la Resolución del Tribunal Fiscal No.10340-10-2013, en la cual se determinó que mi patrocinada se acogió válidamente al Régimen de la Amazonía, correspondiéndole la exoneración del Impuesto a la Renta establecido en la Ley de la Amazonía.

<sup>1</sup> Aprobado por Decreto Supremo No.103-99-EF.

La SUNAT con esta posición ILEGAL y TEMERARIA, al remitirse a normas contables NO RECONOCIDAS POR EL ORDENAMIENTO JURÍDICO, pretende quebrar a las empresas acogidas al Régimen de la Amazonía y destrozar la promoción del desarrollo económico en la selva.

Bajos este contexto, exponemos las razones que demuestran que los argumentos de la SUNAT son **INSOSTENIBLES**, por lo que deberá desestimarse el Recurso de Casación.

## II. FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR LA SUNAT

### A. SOBRE LA SUPUESTA APLICACIÓN INDEBIDA DEL ARTÍCULO 24-B DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

#### 1. PRIMER FUNDAMENTO DE LA SUNAT

*“La sentencia de vista incurre en infracción normativa por cuanto al caso de autos ha aplicado una norma que no corresponde aplicar al mismo, por cuanto de forma errónea da una connotación de ‘dividendos’ a otro tipo de connotación que es el de ‘ingresos’.*

*En el presente caso, se tiene que la Sala erradamente aplica el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta, al presente caso al considerar que el concepto “Otros ingresos no gravables” es una renta de capital es decir dividendos y no debe considerar como ingresos netos de la renta”.*

#### ARGUMENTOS DE NUESTRA EMPRESA

- La base legal que fue utilizada por la Sala así como por el Juzgado para determinar si los dividendos debían considerarse “ingresos netos”, **son los artículos 20 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>2</sup> y NO el artículo 24-B del mismo cuerpo legal<sup>3</sup>**, como alega incorrectamente la SUNAT.

<sup>2</sup> **Artículo 20.-** La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (...).

**Artículo 85.-** Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta ley (...).

- La definición de "ingreso neto" está definida en los artículos 20 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y no admite discusión. Dichas normas disponen que únicamente se computaran como ingresos netos aquellos ingresos que se encuentren gravados con el Impuesto a la Renta.
- En la sentencia se cita el artículo 24-B de la LIR, **pero no como sustento legal para determinar si los dividendos pueden considerarse "ingresos netos", sino porque en dicho artículo se establece que los dividendos son rentas no gravadas para las personas jurídicas domiciliadas en el país**, por lo que no es cierto que se haya aplicado indebidamente este artículo.
- Nótese que el razonamiento de la Sala fue correcto, dado que primero aplicó los artículos 20 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta para determinar qué es lo que se entiende por "ingresos netos". Luego de ello, teniendo claro que solo se consideran como tales a los ingresos gravados, concluyó que los dividendos no calzaban dentro del concepto de "ingresos netos" por tratarse de ingresos no gravados, conforme lo dispone el artículo 24-B del mismo marco legal.
- Los dividendos son rentas no gravadas tanto en el Régimen General del Impuesto a la Renta como en el Régimen de la Amazonía. Ello no va cambiar incluso en el supuesto remoto y negado que a los dividendos se les considere como "ingresos netos", por lo que la aplicación del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso concreto, no cambia en nada el sentido del fallo adoptado por la Sala.
- Como explicaremos en el punto siguiente, la SUNAT ha reconocido en el Informe No.076-2013 que los dividendos son ingresos no gravados, por lo que no deberían formar parte de los ingresos netos para el cálculo del IR en ningún supuesto.
- **En conclusión, la supuesta indebida aplicación del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta NO EXISTE.**

## 2. SEGUNDO FUNDAMENTO DE LA SUNAT

La SUNAT sostiene que el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta no les atribuye el carácter de rentas inafectas o exoneradas a los dividendos, sino que se trata una facilidad tributaria de no computarlas para efectos de la determinación de la renta imponible y así evitar supuestos de doble o múltiple imposición.

### ARGUMENTOS DE NUESTRA EMPRESA

<sup>3</sup> El artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: "Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computaran para la determinación de su renta imponible".

- Los dividendos son ingresos no gravados tanto en el Régimen General del Impuesto a la Renta como en el Régimen de la Amazonía, sin importar cuál sea la definición que se le asigne a los "ingresos netos".
- El artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta establece de manera clara que los dividendos son rentas inafectas, por lo que dicho aspecto ni siquiera debería ser materia de análisis, dado que la ley es clarísima al respecto.
- Asimismo, se debe tomar en cuenta que este argumento de la SUNAT en su Recurso de Casación es contrario al criterio contenido en el Informe SUNAT No.076-2013<sup>4</sup>, donde reconoce que los dividendos son ingresos inafectos. Cabe señalar que, conforme lo dispone el artículo 94 del Código Tributario<sup>5</sup>, el pronunciamiento emitido en una consulta (que se absuelve a través de dicho Informe) es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la Administración Tributaria.
- El desconocimiento por parte de la SUNAT de lo dispuesto<sup>6</sup> en la Ley del Impuesto a la Renta y en el Código Tributario atenta contra el principio de legalidad<sup>6</sup>, en virtud del cual los poderes públicos se encuentran sometidos al mandato o imperio de la ley<sup>7</sup>.
- Sin embargo, la SUNAT no solo desconoce lo dispuesto en las normas tributarias a cuyo cumplimiento se encuentra obligada, sino que además, pretende ir en contra de sus propios actos, lo que implica no solo un accionar ilegal sino un supuesto típico de actuación contraria a la buena fe procesal, vulnerando los principios de confianza legítima y seguridad jurídica<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i076-2013.pdf>

<sup>5</sup> El artículo 94 del Código Tributario, el cual regula el procedimiento de consultas ante la Administración Tributaria, estipula lo siguiente: "(...) El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria".

<sup>6</sup> El principio de legalidad se encuentra desarrollado en el numeral 1.1 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, el cual establece que:

**"Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo**

(...)

**1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas (...)."**

<sup>7</sup> Criterio expresado por el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, como la No.2689-2004-PA/TC en la que se establece que: "(...) el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes (...)".

<sup>8</sup> La actuación de la SUNAT implica el venire contra factumproprium. Sobre el particular Paulo Modesto indica que "la prohibición de ir contra los actos propios impide el ejercicio de derechos o prerrogativas cuando el agente trata de realizar un nuevo acto en contradicción manifiesta con el sentido objetivo de sus actos anteriores, violando el deber de coherencia para con el otro sujeto de la relación, sin presentar ninguna justificación razonable". A ello agrega precisamente que "esta regla tiene aplicación, por ejemplo, para impedir cambios repentinos de orientación o de interpretación de las normas tributarias por los agentes del Fisco (...)". Por otro lado, la noción de confianza legítima, ha sido recogida en el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General como "principio de predictibilidad". Por ello, al haber sido recogido a manera de principio, su naturaleza comprende la buena fe, la interdicción de venir contra actos propios, la confianza legítima, entre otros.



- Siendo ello así, la SUNAT de ninguna manera puede cuestionar que los ingresos por dividendos son rentas o ingresos inafectos por mandato legal, una posición distinta sería dar puerta abierta para que una entidad administrativa vaya en contra de la Ley.

### 3. TERCER ARGUMENTO DE LA SUNAT

La SUNAT, sustentándose en diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal<sup>9</sup>, afirma que la obtención de dividendos es consecuencia de una inversión empresarial que puede tener fines especulativos y que no corresponde a una de las actividades comprendidas dentro del marco de la Ley de la Amazonía. Además, señala que la Sala no toma en cuenta que la controversia tiene por objeto conocer si el contribuyente cumple con las condiciones para poder gozar de beneficios tributarios. Sin embargo, con el fallo de la Sala los grupos empresariales se verán alentados a formar empresas en la amazonia para gozar de las tasas diferenciadas que otorga la Ley de la Amazonía, con fines elusivos.

#### ARGUMENTOS DE NUESTRA EMPRESA

- Nuevamente, la SUNAT plantea un argumento que no guarda ninguna relación con la supuesta indebida aplicación del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta que alega en el Recurso de Casación.
- La jurisprudencia del Tribunal Fiscal citada por la SUNAT no resulta aplicable al caso concreto, dado que las decisiones comerciales que pueda tener una persona jurídica domiciliada en el país para adquirir acciones de otra, no cambia el hecho que los dividendos son considerados como ingresos no gravados, tanto en el Régimen de la Amazonía como en el Régimen General del Impuesto a la Renta.
- Mi patrocinada no ha enajenado ninguna de las acciones que posee de otras empresas durante el ejercicio 2010, por lo que el argumento de la SUNAT resulta impertinente.
- Nunca se ha sostenido que los dividendos que recibe mi patrocinada provengan de alguna actividad comprendida en el marco de la Ley de la Amazonía, pues tal como se indicó en el Acápite I del presente escrito, se tratan de dividendos obtenidos por la inversión en valores (Acciones que mi patrocinada tiene de otras empresas).
- La Ley de la Amazonía y su Reglamento establecen las disposiciones a través de las cuales un contribuyente puede acogerse o no a ciertos beneficios tributarios, como es la exoneración del Impuesto a la Renta. Por ello, las empresas que se constituyen en la amazonia gozan de beneficios tributarios **siempre que cumplan con los requisitos exigidos por las referidas normas.**

<sup>9</sup> La SUNAT cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos 04757-2-2005, 07525-2-2005, 10577-8-2010, entre otras, que no tienen nada que ver con el caso que se discute en sede Casatoria.

- En el caso concreto, la exoneración del Impuesto a la Renta es aplicable en la medida que más del 80% de los "ingresos netos" en el ejercicio 2010 de mi patrocinada se obtuvieron como consecuencia de operaciones vinculadas a la interacción sostenible del trabajo con la biodiversidad de la zona, como es el caso de la producción de cultivos alternativos como la Palma Aceitera. Siendo así, cumplimos con los requisitos impuestos por el Régimen de la Amazonía para la exoneración del Impuesto a la Renta.
- Se trata de rentas que provienen de actividades económicas llevadas a cabo en la zona amazónica, las cuales cumpliendo con otros requisitos adicionales trae como consecuencia que sea correcto que se acojan a los beneficios tributarios otorgados por el Régimen de la Amazonia, cuya finalidad es el desarrollo económico de dicha zona, al que sin lugar a dudas mi patrocinada viene contribuyendo con su actividad empresarial.
- Este argumento de la SUNAT no solo es tendencioso sino también manifiestamente **FALSO** y temerario, dado que el ingreso por dividendos percibido por una empresa domiciliada de otra empresa domiciliada es una renta no gravada tanto en el Régimen de Amazonía como en el Régimen General del Impuesto a la Renta, como lo hemos indicado en puntos precedentes. Por lo que percibir dividendos no gravados en cualquier régimen siempre va a tener el mismo tratamiento, por lo que no existe razón válida para que afecte el tratamiento del Régimen de Amazonía.
- Así, al ser de conocimiento de la Administración Tributaria que el ingreso por dividendos en cualquier Régimen va a ser un ingreso no gravado, es sumamente preocupante que afirme que nos vamos a beneficiar de tasas reducidas y que esto fomente actividades elusivas. Es evidente que esta postura es manifiestamente equivocada y busca sorprender a vuestro despacho.
- **Reiteramos, en este caso en concreto, resulta imposible afirmar que nos veremos beneficiados con tasas reducidas, dado que los ingresos por dividendos que recibimos de otras empresas domiciliadas en el país, sea cual fuese el régimen en el que nos encontremos, no están gravados. Por lo tanto, es materialmente imposible que ocurra el supuesto "beneficio" aludido por la SUNAT.**
- La alegación de afirmaciones falsas y tendenciosas de la SUNAT constituyen una vulneración al principio de buena fe procesal y por ende un claro acto de temeridad procesal que debe ser sancionado por vuestra Suprema Sala.

#### **4. CUARTO FUNDAMENTO DE LA SUNAT**

La SUNAT menciona que debía recurrirse a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para definir el concepto de "ingresos netos", pues de lo contrario se estaría llevando a cabo una interpretación que distingue donde la propia normatividad no lo hace.

#### ARGUMENTOS DE NUESTRA EMPRESA

- Este argumento no está vinculado a la supuesta aplicación indebida del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta, sino la aplicación de normas NO jurídicas en detrimento de normas jurídicas tributarias.
- La SUNAT quiere aplicar normas contables cuando el concepto de ingreso neto está claramente definido por los artículos 20 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y no admite discusión. Tal es así que la SUNAT en su Recurso de Casación no explica cuáles son las razones jurídicas por las que tenemos que apartarnos de la Legislación del Impuesto a la Renta.
- Asimismo, la **SUNAT OMITE POR COMPLETO** tomar en cuenta que la Quinta Disposición Final del Reglamento de la Ley de la Amazonía, establece lo siguiente: *Aplicación Supletoria.- "En todo lo no previsto por la Ley N° 27037, o por la presente norma, se aplicarán las normas generales de cada tributo."* Siendo así, es evidente que nos debemos remitir a la Legislación del Impuesto a la Renta, máxime, reiteramos, cuando estamos en el ámbito del Impuesto a la Renta por tratarse de una exoneración a dicho impuesto.
- Inclusive las directrices contables que cita la SUNAT no contienen una definición de ingreso neto. La máxima aproximación que hacen es del concepto "ingreso" que es totalmente distinto al primero.
- Reiteramos que amparar la postura de la SUNAT implica el desconocimiento del principio de legalidad, pues se avalaría que una norma no jurídica prime sobre normas jurídicas tributarias vigentes y que no pueden ser inaplicadas.
- Peor aún, se estaría permitiendo que la SUNAT aplique de forma discrecional normas no jurídicas para sustentar sus observaciones desconociendo las normas legales que resultan aplicables y a cuyo cumplimiento se encuentra obligada en virtud del principio de legalidad, lo cual está proscrito dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

Por lo expuesto, queda demostrado que los fundamentos del Recurso de Casación formulados por la SUNAT son jurídicamente **INSOSTENIBLES**.

#### B. SOBRE LA SUPUESTA INAPLICACIÓN DE LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

## 1. PRIMER FUNDAMENTO DE LA SUNAT

**“La sentencia de vista ha incurrido en infracción normativa, al haber INAPLICADO la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (...), además de ello la inaplicación de la NIIF 18, siendo que la misma correspondía aplicar, tal como la faculta las normas legales”.**

### ARGUMENTOS DE NUESTRA EMPRESA

- La sentencia impugnada, contrariamente a lo indicado por la SUNAT, **SI APLICA** la Norma VIII del Código Tributario<sup>10</sup>, dado que la Sala ha llevado a cabo una interpretación sistemática de las normas legales pertinentes para resolver la controversia en el caso concreto.
- La Sala aplicó criterios interpretativos similares al establecido por la Corte Suprema en la Cas No.14785-2015-LIMA, en la que se indica con claridad de qué manera debe llevarse a cabo la interpretación sistemática en materia tributaria<sup>11</sup>.
- En efecto, en el caso concreto, la discusión fue determinar si podía o no considerarse a los dividendos dentro del concepto de “ingresos netos”, lo que determinaría el acogimiento de mi patrocinada al beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta establecido por la Ley de la Amazonía.

<sup>10</sup> **Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias**

*Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.*

*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.*

*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.*

<sup>11</sup> En la referida Casación se expuso lo siguiente: “(...) Igualmente, esta Sala Suprema ha establecido que “en el derecho tributario la aplicación de las normas exige un alto grado de certidumbre y claridad en el contenido de las disposiciones legales y el sentido de las normas, garantizando la seguridad jurídica, cumpliendo al respecto la labor interpretativa un rol importante. En el caso peruano, (...) se pueden utilizar los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho, sin embargo, es importante anotar al respecto que la elección que debe realizar el Juez del método o técnica dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar, en tanto algunos no serán compatibles con la proscripción de crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender la disposición tributaria a personas o supuestos distintos a los señalados en el dispositivo legal, prohibición prevista en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

12.3. En el caso de autos, atendiendo a lo establecido por la Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y con el criterio jurisprudencial desarrollado por esta Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, resulta adecuado efectuar una interpretación sistemática de las normas tributarias y las que tienen contenido tributario: artículos 7, 8 y 9 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF; artículo 7 apartado 7.4 del Decreto Ley N° 22774; artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF. En efecto, las citadas normas guardan estrecha relación entre sí y con lo que es materia del conflicto jurídico, por lo tanto debemos cuidar que su interpretación se realice de forma coherente, no solo entre éstas, sino también con todo el ordenamiento normativo, en este caso, con especial énfasis en lo tributario, tanto desde su adecuación lógica como valorativa, a fin de evitar que sus disposiciones se extiendan a personas o supuestos distintos a los legalmente establecidos en las normas tributarias respectivas, pues interpretaciones distorsionadas generarían incertidumbre jurídica” (el énfasis y subrayado son agregados).

- Tanto la Ley de la Amazonía como su Reglamento no definen el término "ingresos netos"; sin embargo, en el referido reglamento se dispone que en todo lo no señalado en ella, **se deberá acudir al marco normativo aplicable a cada tributo.**
- En virtud de dicha remisión, **la Sala interpretó correctamente que al ser el Impuesto a la Renta el tributo en cuestión** lo que correspondía era acudir a la Ley del Impuesto a la Renta, para verificar si en dicho cuerpo normativo existía una definición sobre lo que debe entender por "ingresos netos".
- Al llevar a cabo dicha verificación, la Sala advirtió que la Ley del Impuesto a la Renta **ES LA ÚNICA NORMA QUE DEFINE QUÉ SE ENTIENDE POR INGRESO NETO,** verificando que según los artículos 20 y 85 de dicha norma, los "ingresos netos" **son solo aquellos ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, quedando excluidos los dividendos al ser ingresos no gravados.**
- La Sala Superior utilizó un correcto razonamiento jurídico bajo el estricto respeto a los principios jurídicos tributarios, situación distinta a la de la SUNAT, cuya posición, como hemos advertido en párrafos previos, desconoce normas jurídicas tributarias de forma arbitraria, lo cual no es coherente con el ordenamiento jurídico.
- Por otro lado, de ninguna forma podemos preferir normas extrajurídicas (normas contables) en detrimento de las existentes, dado que ello llevaría una derogación de normas jurídicas tributarias a través de una vía inidónea y proscrita por el artículo 74 de la Constitución y de la Norma VI del Código Tributario.
- Así, la SUNAT al recurrir a normas extrajurídicas para sostener su posición evidencia la debilidad de sus argumentos.
- Por otro lado, la SUNAT plantea un argumento que demuestra un evidente desconocimiento de conceptos jurídicos básicos, dado que alega una infracción normativa por inaplicar las NIIF, específicamente la NIIF 18. Sin embargo, dicha NIIF al no ser una norma jurídica no forma parte del ordenamiento jurídico, y en ese sentido, su inaplicación no puede configurar un supuesto de infracción normativa, máxime cuando su aplicación contraviene normas jurídicas vigentes que no pueden ser dejadas sin efectos por normas no legales.

**2. SEGUNDO FUNDAMENTO DE LA SUNAT**

**Según la SUNAT, sobre la base de una interpretación sistemática, las NIIF pueden ser aplicadas para dirimir una controversia legal, situación que es admitida por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.**

**ARGUMENTOS DE NUESTRA EMPRESA**

- Como hemos indicado en el punto anterior, la Corte Suprema establece la manera en la que debe llevarse a cabo la interpretación de normas en el ámbito tributario, la misma que debe ser coherente con el resto del ordenamiento jurídico.
- Lo que hace el Tribunal Fiscal en las Resoluciones citadas por la SUNAT, es servirse del concepto que establecen las normas contables con la finalidad de complementar el sentido con el que debe interpretarse una norma jurídica, en tanto esta norma jurídica no ha establecido una definición precisa sobre sus alcances. En el caso materia de autos, no hay necesidad de remitirse a normas contables, dado que la propia Ley del Impuesto a la Renta define qué se entiende por "ingresos netos".
- Por tanto, existe un error en el análisis interpretativo que lleva a cabo la SUNAT, pues en el caso concreto, no hay la necesidad de recurrir a las normas contables para determinar el concepto de "ingresos netos", dado que los artículos 20 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta definen de forma clara el referido término, por lo que no es necesario acudir a la definición que establecen las NIIF.
- Reiteramos, en tanto estamos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, debemos remitirnos a la definición que dicha Ley establece, no existiendo necesidad de recurrir a normas contables.
- Finalmente, aún en el negado y aberrante supuesto que nos tengamos que remitir a las normas contables inaplicando la Ley del Impuesto a la Renta, la posición sería inconstitucional, dado que la Ley no habría definido el aspecto material y cuantitativo del hecho imponible, vulnerándose el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, por tanto, resulta de imposible aplicación al caso materia de autos.


En conclusión, queda demostrado que los argumentos del Recurso de Casación formulado por la SUNAT son jurídicamente **INSOSTENIBLES**.

**POR TANTO:**

Solicitamos a la Sala Suprema, se sirva tener presente lo expuesto en el presente escrito y en su oportunidad declarar **INFUNDADO** el Recurso de Casación presentado por la SUNAT, rechazándolo en todos sus extremos, ratificando la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10340-10-2013.

**PRIMER OTRO SÍ:** Se adjuntan las cédulas de notificación correspondientes.

Lima, 25 de agosto de 2017



RAÚL COYA OROZCO  
ABOGADO  
REG CAL N° 59281

11



HUMBERTO ALLEMANT SALAZAR  
ABOGADO  
REG. CAL. N° 5325



PODER JUDICIAL  
DEL PERÚ

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA  
TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL  
TRANSITORIA**

"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

Lima, 22 de Enero de 2019

**CAS. N°5094-2016**

**SEÑOR:**

**JUEZ DEL VIGÉSIMO PRIMER JUZGADO ESPECIALIZADO EN LO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON SUBESPECIALIDAD EN MATERIA  
TRIBUTARIA Y ADUANERA DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE  
LIMA.**

Tengo el agrado de dirigirme a Ud., a fin de remitir en fojas 19, copia certificada de la resolución de fecha 11 de Octubre de 2017, emitida por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República; en los seguidos por la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT** contra **PALMAS DEL ESPINO S.A. Y OTROS**, sobre **Acción Contencioso Administrativo**, para conocimiento y fines pertinentes. Asimismo adjunto a fojas 368(1t) los de la materia, más acompañado administrativo a fojas 543(1t) y copia certificada del Dictamen Fiscal N°1124-2017 a fojas 07.

Aprovecho la oportunidad para expresarle mis sentimientos de estima y consideración personal.



**CARMEN ROSA DÍAZ ACEVEDO**  
Secretaria de la Tercera Sala de Derecho  
Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema  
de Justicia de la República



CD/LR  
3SCYST  
EXP. N°8397-2013



Corte Suprema de Justicia de la República  
Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

Sumilla: De conformidad con el artículo 20 y 24-B del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos que perciba una empresa no constituyen ingresos netos para la determinación del impuesto a la renta; por lo que en el caso de aquellas empresas que pretendan acogerse a los beneficios establecidos en la Ley N° 27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, referidos al impuesto a la renta, en los términos del numeral 4.1 del artículo 4 del reglamento de la referida ley, no corresponderá que se tomen en consideración a los dividendos como parte de los ingresos netos.

Lima, once de octubre  
de dos mil diecisiete

**TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA  
DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:**

**I. VISTA:**

La causa número cinco mil noventa y cuatro – dos mil dieciséis; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos Pariona Pastrana, Vinatea Medina, Arias Lazarte, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; de conformidad con el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

**II. MATERIA DEL RECURSO:**

Es de conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación de fecha veintinueve de enero de dos mil dieciséis<sup>1</sup>, interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –en adelante, Sunat– contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte<sup>2</sup>, de fecha quince de enero de dos mil dieciséis, que confirmó la sentencia contenida en la resolución número trece<sup>3</sup>, de fecha treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, que declaró

<sup>1</sup> Obrante a fojas 356 del expediente principal.  
<sup>2</sup> Obrante a fojas 342 del expediente principal.  
<sup>3</sup> Obrante a fojas 258 del expediente principal.



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

infundada la demanda; en el proceso seguido por la Sunat contra el Tribunal Fiscal y la empresa Palmas del Espino Sociedad Anónima **—en adelante, Palmas del Espino—**, sobre nulidad de resolución administrativa.

**III. ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**3.1. De lo actuado en la vía administrativa**

Se aprecia en el expediente administrativo lo siguiente:

1) Mediante la **Orden de Fiscalización N° 110181079920<sup>4</sup>** y la **Carta de Presentación N° 110181079920-01 SUNAT<sup>5</sup>**, ambas de fecha dos de septiembre de dos mil once, la Sunat inició un procedimiento de fiscalización a la empresa Palmas del Espino, respecto del impuesto a la renta del periodo de enero a diciembre de dos mil diez.

2) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139<sup>6</sup>, contra la mencionada empresa por el "*Desconocimiento del acogimiento al beneficio de la exoneración al Impuesto a la Renta de acuerdo a la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía*", por la suma de doce millones ochocientos seis mil ciento noventa y cinco con 00/100 soles (S/ 12,806,195.00), correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez. Así también, emitió contra ella la Resolución de Multa N° 182-002-0000294<sup>7</sup>, por infringir el numeral 1) del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>8</sup>: "*No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos que influyan en la determinación de la obligación*

<sup>4</sup> Obrante a fojas 314 del expediente administrativo.

<sup>5</sup> Obrante a fojas 311 del expediente administrativo.

<sup>6</sup> Obrante a fojas 338 del expediente administrativo.

<sup>7</sup> Obrante a fojas 339 del expediente administrativo.

<sup>8</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF

*Corte Suprema de Justicia de la República*  
*Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

tributaria", por la suma de seis millones cuatrocientos tres mil noventa y ocho con 00/100 soles (S/ 6,403,098.00).

- 3) Ante ello, a través del escrito de fecha veintiséis de mayo de dos mil doce<sup>9</sup>, la contribuyente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y contra la Resolución de Multa N° 182-002-0000294, el cual fue declarado infundado por la Administración Tributaria mediante la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT<sup>10</sup>, de fecha treinta de julio de dos mil doce.
- 4) Consecuentemente, mediante el escrito de fecha diecinueve de septiembre de dos mil doce<sup>11</sup>, la empresa Palmas del Espino Sociedad Anónima interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 10340-10-2013<sup>12</sup>, de fecha veinte de junio de dos mil trece, que revocó la apelada y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294.

### 3.2. De lo actuado en sede judicial

#### 1) Objeto de la pretensión demandada

De la revisión de autos se observa que mediante el escrito de fecha dieciséis de octubre de dos mil trece<sup>13</sup>, la Sunat interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la empresa Palmas del Espino, solicitando como **pretensión principal**: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10340-10-2013, en cuanto dispuso revocar la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139, girada por impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez, y la Resolución de Multa N°

<sup>9</sup> Obrante a fojas 371 del expediente administrativo.

<sup>10</sup> Obrante a fojas 439 del expediente administrativo.

<sup>11</sup> Obrante a fojas 490 del expediente administrativo.

<sup>12</sup> Obrante a fojas 541 del expediente administrativo.

<sup>13</sup> Obrante a fojas 18 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República  
Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

182-002-0000294, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y como **pretensión accesorio**: Se ordene al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución confirmando la Resolución de Oficina Zonal N° 185-014-0000304/SUNAT, así como se declare infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 182-003-0000139 y la Resolución de Multa N° 182-002-0000294, y que se prosiga la cobranza de las mismas.

Señaló como argumentos que en el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía se establece que en el caso de una entidad en marcha se considerará cumplido el requisito referente a la actividad parcial de la empresa cuando durante el ejercicio gravable anterior hubiera generado el ochenta por ciento (80%) o más de sus ingresos netos totales como consecuencia de esta actividad, monto que incluye la comercialización de bienes producidos por la empresa; y en ese mismo sentido, que en el mencionado dispositivo se indica que en el caso de entidades empresariales que recién inicien actividades se considerará cumplido el requisito de la actividad principal, cuando en el primer mes de operaciones le haya generado el ochenta por ciento (80%) o más de sus ingresos netos totales; resaltando que en el citado Reglamento no se establece en ninguna parte la definición particular en cuanto a lo que se considera como 'ingresos'. Expresó también que el beneficio tributario que permite aplicar alícuotas reducidas para la determinación del impuesto a la renta se destina para aquellas entidades empresariales que realizan principalmente actividades agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que sean producidos en la zona; precisando que el mismo no se otorga por el simple hecho de que una entidad empresarial se encuentre ubicada en dicha zona. Concluyó que debe considerarse como ingresos netos a los conceptos no gravados, incluyendo a los dividendos, por lo que resulta correcto computarlos a efectos de determinar el porcentaje de la actividad principal; así, anotó que al considerarse los dividendos de la contribuyente como

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

ingresos netos, ello hace que el porcentaje de su actividad principal no se realice en la Amazonía, en consecuencia, no le corresponde el beneficio tributario.

**2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia**

Mediante la sentencia contenida en la resolución número trece, de fecha treinta y uno de diciembre de dos mil catorce<sup>14</sup>, el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró **Infundada** la demanda.

Señaló que de conformidad con el tercer párrafo del artículo 24-B del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no las computarán para la determinación de su renta imponible. Sostuvo que la empresa declaró por el ejercicio dos mil diez, en el rubro de "otros ingresos no gravables", los dividendos percibidos por el importe de noventa y tres millones setenta y un mil cuatrocientos cuarenta y dos con 23/100 soles (S/ 93,071, 442.23), por lo que al considerar a los dividendos como renta de capital y de acuerdo a la normativa citada, no constituyen ingresos afectos con el impuesto a la renta, por tanto no procede considerarlos dentro de los ingresos anuales de la codemandada; en consecuencia, determinó que los ingresos de Palmas del Espino generados por su actividad principal en el ejercicio dos mil diez constituyen más del ochenta por ciento (80%) de sus ingresos netos totales, resultándole evidente que sí cumple con el requisito establecido en el numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley N° 27037, por lo que si se encuentra acogida al beneficio previsto en el numeral 12.3 de la referida ley.

<sup>14</sup> Obrante a fojas 258 del expediente principal.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

**3) Fundamentos de la sentencia de vista**

Ante el recurso de apelación de fecha veintiocho de enero de dos mil quince, interpuesto por la Sunat, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emitió la sentencia de vista de fecha quince de enero de dos mil dieciséis, **confirmando** la resolución apelada que declaró infundada la demanda.

Argumentó que al ser los dividendos renta de capital de carácter pasivo y no el resultado de actividades propias de la empresa a las que se refiere la norma materia de beneficio, y siendo que además por disposición expresa del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos que perciban las personas jurídicas, como es el caso de la empresa codemandada, se encuentran inafectos al impuesto a la renta de tercera categoría, los mismos no pueden ser considerados como ingresos netos computables dentro de los ingresos netos totales de la empresa, a fin de establecer el porcentaje de su actividad principal, conforme se establece en el artículo 11 de la Ley N° 27037 y el artículo 4 de su reglamento.

**IV. RECURSO DE CASACIÓN**

Mediante la resolución – auto calificadorio del recurso de casación, de fecha dos de septiembre de dos mil dieciséis<sup>16</sup>, se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por la Sunat, por las siguientes infracciones normativas:

**a) Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta**

Alega que la Sala de Mérito aplicó de forma errada la referida norma, al haber considerado que el concepto 'otros ingresos no gravables' es una renta de capital, es decir, dividendos, y no como ingresos netos de la renta. Refiere que el Colegiado Superior asumió la posición de que la anotada norma le atribuye la condición de 'inafectos' a los dividendos, lo cual no resulta correcto puesto

<sup>16</sup> Obrante a fojas 145 del cuaderno de casación.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

que no se trata de una norma que los excluya (o que por su propia naturaleza no se encuentren comprendidos) fuera del ámbito de aplicación del impuesto a la renta, tal como detenta la condición de la inafectación, sino que el artículo mencionado únicamente establece que las entidades que perciban estos dividendos como resultado o consecuencia de una decisión previa de inversión tienen la facilidad tributaria de no computarlas para efectos de la determinación de la renta imponible, con el fin evitar que dichos dividendos procedentes de otro ente empresarial nuevamente tengan que afectarse al impuesto, teniendo un claro propósito de fomentar la inversión en el país. Señala que la Sala no tomó en consideración que la controversia tiene por objeto conocer si el contribuyente cumple con las condiciones para poder gozar de beneficios tributarios respecto a una alícuota diferenciada en la determinación de los pagos a cuenta y la determinación anual del impuesto a la renta, motivo por el cual no basta que su análisis se base en la interpretación literal que propone al emitir la sentencia, sino que debe atender a una interpretación restrictiva. Concluye que debe considerarse como ingresos netos a los conceptos no gravados, incluyendo a los dividendos, por lo que resulta correcto computarlos a efectos de determinar el porcentaje de la actividad principal.

**b) Infracción normativa por inaplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, y de la Norma Internacional de Información Financiera N° 18 (NIIF 18)**

Afirma que la Sala Superior yerró al inaplicar lo regulado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por cuanto la Administración Tributaria ha utilizado debidamente la facultad otorgada que le dio el dispositivo legal; y que sin un debido análisis de las normas otorgó un beneficio tributario que no corresponde aplicar al contribuyente. Expresa que no cabe diferenciar si los ingresos provienen de actividades ordinarias o no, puesto que limitar la medición del nivel de ingresos de una empresa solamente a aquellos ingresos considerados como gravados con el impuesto a la renta representa un claro desconocimiento a su naturaleza económica, estableciendo limitantes donde la ley no los ha previsto. Sobre la NIIF 18, indica que las Normas Internacionales de Información Financiera permiten establecer parámetros que en muchos casos no han sido contemplados por la propia legislación del impuesto a la

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

renta, admitiéndose por interpretación sistemática su utilización para dirimir una controversia legal, lo cual ha sido permitido en diversos casos por las distintas salas del Tribunal Fiscal. Agrega que el Tribunal Fiscal ha reconocido la vigencia del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, el cual en su párrafo 74 establece que *'La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como, ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías'*; y en su párrafo 75 determina que *'Son ganancias otras partidas que cumpliendo la definición de ingresos pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa'*.

**V. DICTAMEN FISCAL SUPREMO**

El Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, mediante el Dictamen N° 1124-2017-MP-FN-FSTCA<sup>16</sup>, opina que se declare infundado el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de vista.

**VI. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA:**

**PRIMERO: Del recurso de casación**

- 1.1. El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo al caso concreto, y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384 del Código Procesal Civil.
- 1.2. Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina *"[e]l recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la*

<sup>16</sup> Obrante a fojas 159 del cuaderno de casación.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (...) a infracciones en el procedimiento<sup>17</sup>. De ello se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo<sup>18</sup>.

1.3. En ese sentido, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los 'fines esenciales' para los cuales ha sido previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como se señala en el primer párrafo; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de las mismas.

1.4. Del mismo modo, corresponde mencionar de forma preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme se determina en el artículo 384 del Código Procesal Civil, su adecuada aplicación al caso concreto.

**SEGUNDO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial**

Al respecto, resulta conveniente precisar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial, por lo que se procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso:

- 1) La empresa Palmas del Espino Sociedad Anónima se dedica principalmente al cultivo de palma aceitera y otros cultivos en la zona de la selva del Perú, con

<sup>17</sup> De Pina, Rafael. (1940). *Principios de Derecho Procesal Civil*. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.  
<sup>18</sup> Escobar Fomos, Iván. *Introducción al proceso*. Bogotá: Editorial Temis; p. 241.



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

domicilio en Palmawasi s/n, distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín.

- 2) La empresa Palmas del Espino recibió en el ejercicio dos mil diez ingresos por concepto de dividendos, la suma ascendente a noventa y tres millones setenta y un mil cuatrocientos cuarenta y dos con 23/100 soles (S/ 93,071,442.23).

**TERCERO: Cuestión en debate**

La cuestión controvertida consiste en determinar si correspondía que los dividendos que recibió la empresa Palmas del Espino Sociedad Anónima debían ser incluidos como parte de sus ingresos netos, para efectos de determinar su actividad principal; y, como consecuencia de ello, si correspondía que se acogiera al beneficio tributario por concepto de impuesto a la renta establecido en la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, por el ejercicio dos mil diez.

**CUARTO: Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta**

- 4.1. En el presente caso, la Administración Tributaria trae como argumentos que la empresa Palmas del Espino debió incluir los ingresos que percibe por concepto de dividendos como parte de sus ingresos netos totales, los cuales debían ser computados para efectos de determinarse su actividad principal, y con ello, si se podía acoger a los beneficios tributarios que establece la Ley N° 27037.
- 4.2. Ante lo indicado, debemos señalar que en el artículo 1 de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia, se señala que esta norma tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y privada; de ello se entiende que el Estado, ante las dificultades de acceso a la zona de la Amazonía y teniendo interés en que se desarrollen actividades que permitan la mejora de la calidad de vida de su población, a través de esta ley implementa una serie de acciones conducentes al incremento de la inversión

**SENTENCIA  
CASACIÓN N° 5094-2016  
LIMA**

pública y privada, lo cual redundaría en el desarrollo de la Amazonía, trayendo la promoción de los diversos productos originarios de la zona.

- 8
- 4.3. En ese sentido, tenemos que como forma de promoción de la inversión privada en la Amazonía, en el numeral 12.3 del artículo 12 del referido cuerpo normativo se establece como beneficio tributario, que aquellos contribuyentes ubicados en la Amazonía que **desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exonerados del impuesto a la renta.**
- 4.4. Sobre la actividad principal que debe desarrollar una empresa para efectos de acogerse a este beneficio tributario, debe precisarse que el artículo 11 de la Ley de Promoción de Inversión en la Amazonía y el 3 del reglamento de la referida norma, aprobado por el Decreto Supremo N° 103-99-EF, establecen que para efectos de lo dispuesto en el artículo 12 (beneficio tributario referente al impuesto a la renta) y el artículo 13 (beneficio tributario referente al impuesto general a las ventas) se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: Agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes referidas, y la transformación forestal, siempre que las mismas se realicen en la zona; en esa línea, en el numeral 4.1 del artículo 4 del reglamento antes referido se señala que "[p]ara efecto de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades señaladas en el artículo anterior, se tomará en cuenta lo siguiente: **Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales**" (el énfasis es nuestro).
- 4.5. Por lo tanto, para que un contribuyente pueda acogerse a los beneficios tributarios establecidos en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, su actividad principal (entre las cuales deben encontrarse la acuicultura, pesca, turismo, extracción forestal, entre otras) deben haberle
- 9
- 10

**SENTENCIA  
CASACIÓN N° 5094-2016  
LIMA**

generado el ochenta por ciento (80%) de sus ingresos netos totales durante el ejercicio gravable anterior.

- 4.6. En torno al cómputo de los ingresos netos totales, debe indicarse que de la revisión de la Ley N° 27037 y de su reglamento, no se advierte que en ellos se establezca qué debe entenderse por ingreso neto; sin embargo, en la quinta disposición complementaria final y transitoria del reglamento de la referida ley, se determina que en todo lo no previsto por ella, o por la presente norma (refiriéndose al propio reglamento) se aplicarán las normas generales de cada tributo.
- 4.7. En ese sentido, tenemos que en el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF (de aplicación al caso por temporalidad), se establece:

**"Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.**

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

**El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (...)" (el énfasis es nuestro).**

- 4.8. Así también, tenemos que respecto del anotado dispositivo normativo, el profesor Luis Durán Rojo sostiene lo siguiente:

**"En el artículo 20 de la LIR, se señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto a la Renta (IR) que se obtengan en el ejercicio gravable, lo que supone, en el caso de enajenación de bienes, restar de los Ingresos netos totales provenientes de dichas operaciones, el costo computable de los bienes enajenados.**

**En tal sentido, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

**computable de los bienes enajenados y se entiende como tal el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley (...)**<sup>19</sup> (el énfasis es nuestro).

4.9. Por su parte, en el artículo 85 del cuerpo normativo antes referido se prescribe:

**"Artículo 85.- (...) Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del Artículo 55 de esta Ley (...)"** (el énfasis es nuestro).

4.10. De ello se puede concluir que el impuesto a la renta se calcula determinando, en primer término, la renta bruta, la cual está constituida **por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.** Siendo que, cuando estos ingresos afectos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el **ingreso neto total, el cual incluye a todos los ingresos afectos que perciba el contribuyente** menos el costo computable de los bienes enajenados, debiéndose hacer hincapié en lo ya expuesto, en torno a que el ingreso neto deberá incluir solamente aquellos ingresos afectos al impuesto a la renta.

4.11. Por lo tanto, cuando el numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía refiere que a efectos de acogerse a los beneficios tributarios, por concepto de impuesto a la renta, su actividad principal debe haberle generado el ochenta por ciento (80%) de sus ingresos netos, entendemos que esos ingresos netos deben provenir de operaciones gravadas con el impuesto a la renta; esto es, que las actividades de acuicultura, pesca, turismo, entre otras, deben estar gravadas con el referido impuesto para constituir ingreso neto de la empresa, y con ello recién poder determinar el porcentaje del ingreso que percibe por esas actividades.

<sup>19</sup>Durán Rojo, Luis. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad y Negocios. Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas*, Vol. 4 (7); p.6.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

4.12. En el presente caso, tenemos que la empresa Palmas del Espino declaró como 'ingreso no gravado', los dividendos que recibió de otra empresa, por la suma de noventa y tres millones setenta y un mil cuatrocientos cuarenta y dos con 23/100 soles (S/ 93,071,442.23); ante ello, la Administración Tributaria desconoció su acogimiento al beneficio tributario establecido en la Ley N° 27037, por concepto de impuesto a la renta, en tanto que al adicionar a sus ingresos netos, por concepto de su actividad, consistente en el cultivo de palma aceitera y otros cultivos de la zona de la selva del Perú, los dividendos que recibió en ese ejercicio, determinó que su actividad de cultivo y venta de productos de palma aceitera y otros de la zona, no le habían generado el ochenta por ciento (80%) del total de sus ingresos netos.

4.13. Atendiendo a lo indicado, debe señalarse que en torno al cómputo de los dividendos que recibe una empresa, en el artículo 24-B del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al presente caso en razón de temporalidad, se establece:

**"Artículo 24-B.- (...)**

**Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.**

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" (el énfasis es nuestro).

4.14. De ello se entiende que los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que perciba una empresa no debe computarse para la determinación de su renta imponible, y por lo anteriormente expuesto, tampoco deben formar parte del ingreso neto de la empresa.

4.15. En ese sentido, se concluye que no correspondía que los ingresos de la empresa Palmas del Espino por concepto de dividendos, ascendentes a la suma de noventa y tres millones setenta y un mil cuatrocientos cuarenta y dos con 23/100 soles (S/ 93,071,442.23), sean considerados como ingresos netos

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

de la empresa, puesto que estos no se encuentran afectos al impuesto a la renta.

8

4.16. Por lo tanto, a efectos de computarse los ingresos netos de la empresa y determinar si correspondía o no que se acogiera a los beneficios tributarios establecidos en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, debían considerarse todos los ingresos que percibiera como parte de sus actividades, siempre que estas se encontraran gravadas con el impuesto a la renta, y recién con ello determinarse si las actividades a que se refiere el artículo 3 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía superaban el ochenta por ciento (80%) de sus ingresos a que se refiere el numeral 4.1 del artículo 4 del mismo cuerpo normativo.

9

4.17. En consecuencia, al advertirse que la Sala de Mérito determinó que los dividendos no debían formar parte de los ingresos netos que percibía la contribuyente, aplicando para tal efecto el artículo 24-B del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto esta norma regula el tratamiento tributario de los dividendos que reciben las personas jurídicas, no se advierte infracción por indebida aplicación del referido articulado, por lo que corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto en este extremo.

**QUINTO: Infracción normativa por inaplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y de la Norma Internacional de Información Financiera N° 18 (NIIF 18)**

5.1. En la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, se señala:

**"NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS**

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

(...)

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

**disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley** (el énfasis es nuestro).

- 5.2. La recurrente sostiene que la Sala Superior yerró al inaplicar lo regulado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por cuanto la Administración Tributaria ha utilizado debidamente la facultad otorgada por la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía; y que sin un debido análisis de las normas, otorgó un beneficio tributario que no correspondía aplicar a la contribuyente. Así también, señala en torno a las Normas Internacional de Información Financiera que estas permiten establecer parámetros que en muchos casos no han sido contemplados por la propia legislación del impuesto a la renta, admitiéndose por interpretación sistemática su utilización para dirimir una controversia legal, lo cual ha sido aceptado en diversos casos por las distintas salas del Tribunal Fiscal; y que en razón de ello no se ha considerado el concepto 'ingreso neto', transgrediendo así el beneficio tributario de la Ley N° 27037.
- 5.3. Atendiendo a lo indicado, debemos señalar que cuando la Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que al interpretarse una determinada norma no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, significa que al momento de interpretarse una norma, esta debe realizarse de acuerdo a los propósitos de la misma, entendiendo la voluntad o intención del legislador y buscando la razón de ser de la norma, lo cual no implica ir mas allá de lo establecido en la norma o aplicarla a un supuesto no regulado por ella.
- 5.4. En ese sentido, tenemos que de la revisión de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, se advierte que este cuerpo normativo tiene como propósito el promover la realización de las actividades referidas a la agricultura, la pesca, el turismo, la acuicultura, entre otros, mediante el otorgamiento de beneficios tributarios a aquellas empresas que cumplan con los requisitos que señala la misma, esto es: domicilio fiscal, inscripción en registros, activos fijos y producción, todo ello en la zona de la Amazonía.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

- 5.5. Por lo tanto, al interpretar el numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, debe entenderse que el propósito de la referida norma consiste en propiciar el desarrollo en la zona de la Amazonía, mediante la promoción de las actividades manufactureras, entre otras, destinadas a la utilización y explotación de los productos primarios de la zona, no siendo relevante para la determinación de la actividad principal de la empresa, si percibe ingresos por otras actividades, sino conocer qué porcentaje de sus actividades se realiza en la zona de la Amazonía, y si cumple con los requisitos para "acogerse a los beneficios tributarios establecidos en la norma, como parte de su promoción de la Amazonía.
- 5.6. Así, cuando la Ley del Impuesto a la Renta establece que los dividendos que perciban las empresas no están gravados con el indicado impuesto, y por ende no constituyen ingresos netos, concluimos que solo deberá ser tomado como ingreso neto, para efectos de acogerse al beneficio tributario, aquello que perciba la empresa como parte de sus actividades, siempre que esté gravado con el impuesto antes referido.
- 5.7. En consecuencia, al advertirse que la interpretación realizada por la Sala de Mérito se condice con el propósito de la norma, así como con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, no se aprecia que se haya extendido las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley; por el contrario, se evidencia que se ha cumplido con analizar la misma, y de su interpretación se concluyó que los dividendos no deben formar parte de los ingresos netos de la empresa; por lo tanto, corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto en el extremo de la infracción por inaplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
- 5.8. En torno de la inaplicación de la Norma Internacional de Información Financiera debe anotarse que estas normas internacionales son normas contables, las cuales han sido emitidas por el Consejo de Normas



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

Internacionales de Contabilidad, con el fin de uniformizar su aplicación en todos los países, de manera que sean globalmente aceptadas y comprensibles. Estas normas permiten que la información expresada en los respectivos estados contables sean entendibles a nivel mundial, lo cual va a permitir que los intervinientes en los mercados a nivel global puedan tomar sus decisiones con la mayor información posible.

5.9. Cabe precisar que si bien estas normas contables son herramientas que permiten entender los estados contables, no son vinculantes para los órganos administrativos al momento de determinar el impuesto a pagar de los contribuyentes, ni tampoco los órganos jurisdiccionales que conocieron el presente caso se encontraban obligados a analizarla y aplicarla al mismo; sin embargo, pueden ser utilizadas para comprender determinadas definiciones y figuras contables, siempre que no se encuentren definidas en nuestro ordenamiento tributario, pues de ser así deberá aplicarse esta última.

5.10. Ante ello, es necesario expresar que la definición de ingreso neto si bien no se encuentra regulada en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, esta sí se encuentra regulada en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no correspondía que la Sala de Mérito aplicara la NIIF 18, ni que utilizara esta para realizar el procedimiento de interpretación sistemática de las normas aplicables al caso. En consecuencia, corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto referido a la inaplicación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 18).

**VII. DECISIÓN:**

Por los fundamentos expresados; de conformidad con el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo y en aplicación de lo establecido en el artículo 397 del Código Procesal Civil: **Declararon INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista de fecha quince de enero de dos mil dieciséis, que confirmó la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda; **DISPUSIERON** la publicación

Corte Suprema de Justicia de la República  
Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 5094-2016**  
**LIMA**

de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano"; en el proceso seguido por la recurrente contra el Tribunal Fiscal y Palmas del Espino Sociedad Anónima, sobre nulidad de resolución administrativa; y devolvieron los actuados. Interviene como Juez Supremo ponente: Cartolin Pastor.

S.S.

**PARIONA PASTRANA**

**VINATEA MEDINA**

**ARIAS LAZARTE**

**CARTOLIN PASTOR**

**BUSTAMANTE ZEGARRA**

Slac/Atgm

**SE PUBLICÓ CONFORME A LEY**

**CARMEN ROSA DÍAZ ACEVEDO**  
SECRETARIA  
Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social  
Transitoria de la Corte Suprema

03.11.2016