

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO

ESCUELA DE POSGRADO

SECCIÓN DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE

CIENCIAS CONTABLES



TESIS

**"IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA DE LOS DIVIDENDOS
PRESUNTOS Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA EN LAS EMPRESAS
INDUSTRIALES DE LA REGIÓN CALLAO 2012 - 2014"**

**PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN
TRIBUTACIÓN**

PRESENTADO POR:

NOEDING EDITH CARDENAS LARA

CALLAO – PERÚ

2014

HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO

MIEMBROS DEL JURADO

- Dr. Roger Hernando Peña Huamán : Presidente
- Mg. Rogelio Cesar Cáceda Ayllón : Secretario
- Mg. Ana Cecilia Ordoñez Ferro : Miembro del Jurado
- Mg. Humberto Tordoya Romero : Miembro del Jurado

ASESOR: DR. CESAR LORENZO TORRES SIME

- N° de Libro : 001
- N° de Acta : 005-2014-SPG-FCC/UNAC
- Fecha de Aprobación: 23 de DICIEMBRE de 2014
- Resolución de Sustentación de la Sección de Posgrado: 028-2014- SPG-FCC/UNAC

DEDICATORIA

A Dios, por haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor.

A mi padre y a mi hijo Renzo por su cariño, paciencia y comprensión durante las horas de ausencia.

AGRADECIMIENTO

A mis asesores de la Universidad Nacional del Callao por todo el apoyo y sus aportes valiosos.

A mis colegas, amigos tributaritas y a todas aquellas personas que facilitaron la labor del mismo, gracias por su apoyo y comprensión.

ÍNDICE

	Pág.
TABLAS DE CONTENIDO	05
RESUMEN	07
ABSTRACT	08
CAPÍTULO I.PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	09
1.1 Identificación del problema	09
1.2 Formulación de problemas	11
1.2.1 Problema General	11
1.2.2 Problemas Específicos	12
1.3 Objetivos de la Investigación	12
1.3.1 Objetivo General	12
1.3.2 Objetivos Específicos	13
1.4 Justificación	13
CAPÍTULO II.MARCO TEÓRICO	15
2.1 Antecedentes del estudio	15
2.2. Marco legal	17
2.2.1 Texto Único Ordenado Ley de Impuesto a la Renta	18
2.2.2 Decreto Legislativo N° 970	20
2.2.3 Reglamento Ley del Impuesto a la Renta	20
2.2.4 Resolución de Superintendencia 141-2010/ SUNAT	23
2.2.5 Constitución Política del Perú 1993	26

2.2.6 Código Procesal Constitucional Ley 28237	28
2.2.7 Texto Único Ordenado Código tributario	29
2.2.8 Ley General de Sociedades N° 26887	30
2.3 Marco teórico	31
2.3.1 Impuesto Adicional a la renta	31
1. Sujeto pasivo del Impuesto adicional a la renta	31
2. Base imponible del Impuesto adicional a la renta	33
3. Tasa del Impuesto adicional a la renta	35
4. Periodo de pago del Impuesto adicional a la renta	35
2.3.2 Impuesto a la renta de Tercera Categoría	36
1. Sujeto pasivo del Impuesto renta Tercera Categoría	37
2. Base imponible Impuesto renta Tercera Categoría	37
3. Tasa del Impuesto a la renta Tercera Categoría	39
4. Periodo de pago Impuesto Renta Tercera categoría	39
2.3.3 Principios Constitucionales Tributarios	40
1. Potestad Tributaria	40
2. Límites a la Potestad Tributaria	41
3. Principio de Legalidad o Reserva de Ley	42
4. Principio de Igualdad	44
5. Principio de Capacidad contributiva	45
6. Principio de no Confiscatoriedad	49
7. Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales	51

2.3.4 Doble imposición Internacional	52
2.3.5 Doble Imposición Interna	54
2.3.6 Forma de atenuar la doble imposición	55
2.4 Marco conceptual	57
CAPÍTULO III.VARIABLES E HIPOTESIS	64
3.1 Definición de las variables	64
3.1.1 Variable independiente	64
3.1.2 Variable dependiente	65
3.2 Operacionalización de variables	65
3.2.1 Indicadores	65
3.3. Hipótesis general e hipótesis específicas	66
3.3.1 Hipótesis general	66
3.3.2 Hipótesis específicas	66
CAPÍTULO IV. METODOLOGIA	68
4.1 Tipo de Investigación	68
4.2 Diseño de la investigación	68
4.3 Población y muestra	68
4.3.1 Población	68
4.3.2 Muestra	69
4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos	69
4.4.1 Técnicas	69

4.4.2 Instrumento	69
4.5 Procedimientos de recolección de datos.	70
4.6 Procesamiento estadístico y análisis de datos.	70
CAPÍTULO V. RESULTADOS	71
CAPÍTULO VI. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	84
6.1 Contrastación de hipótesis con los resultados	84
6.2 Contrastación de resultados con otros estudios similares	86
CONCLUSIONES	89
RECOMENDACIONES	91
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	93
ANEXOS	99
• Anexo N° 1 Matriz de Consistencia	99
• Anexo N° 2 Determinación IR según DJA año 2012	100
• Anexo N° 3 Incidencia Dividendos presuntos en Estado de resultados año 2012	102
• Anexo N° 4 Determinar IR según DJA año 2013	103
• Anexo N° 5 Incidencia dividendos presuntos en Estado de resultados año 2013	105
• Anexo N° 6 Resoluciones del Tribunal Fiscal	106

TABLAS DE CONTENIDO

	Pág.
Gráfico N° 1 Relación del total gastos no deducibles con los dividendos presuntos.	71
Gráfico N° 2 Relación porcentual de los dividendos presuntos e impuesto a la renta de tercera categoría.	72
Gráfico N° 3 Diferencia del Impuesto Renta considerando adiciones excluimos dividendos presuntos año 2012	73
Gráfico N° 4 Relación porcentual año 2012 del importe impuesto con la determinación I.R. sin dividendos presuntos	73
Gráfico N° 5 Relación del total adiciones con los dividendos presuntos año 2013.	74
Gráfico N° 6 Relación porcentual de los dividendos presuntos con el total adiciones año 2013.	75
Gráfico N° 7 Diferencia del IR considerando adiciones y excluyendo dividendos presuntos año 2013.	76
Gráfico N° 8 Relación porcentual del importe del impuesto renta y el impuesto adicional de dividendos presuntos	77

TABLAS DE CONTENIDO

	Pág.
Cuadro N° 2.1 Evolución del sistema de Dividendos	18
Cuadro N° 2.2 Dividendos Presuntos	33
Cuadro N° 2.3 Tasas del Impuesto	36
Cuadro N° 2.4 Renta neta Impuesto Tercera categoría	39
Cuadro N° 2.5 Comparación de norma legal del I.R.	56
Cuadro N° 1 Relación adiciones con los dividendos presuntos año 2012	71
Cuadro N° 2 Relación determinación impuesto renta año 2012 considerando adiciones y los dividendos presuntos	72
Cuadro N° 3 Relación de gastos no deducibles con los dividendos presuntos año 2013	74
Cuadro N° 4 Relación de la determinación del impuesto a la renta considerando dividendos presuntos año 2013	76
Cuadro N° 5.1 Resultado de regresión 1	78
Cuadro N° 5.2 Resultado de regresión 2	79
Cuadro N° 5.3 Resultado de regresión 3	80
Cuadro N° 5.4 Resultado de regresión 4	82

RESUMEN

El presente trabajo de investigación se titula: **Impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos y su incidencia tributaria en las empresas industriales de la Región Callao 2012- 2014.**

El propósito de la investigación será determinar la incidencia tributaria del impuesto adicional a la renta de dividendo presuntos que se origina cuando la empresa proporciona información en forma voluntaria de diversos gastos no deducibles y los afecte al impuesto a la renta de Tercera Categoría y al Impuesto adicional a la renta por tratarse de dividendo presunto originando la duplicidad de gravamen a un mismo sujeto pasivo que es la empresa.

Asimismo el importe pagado por impuesto adicional a la renta no será deducible del impuesto a la renta anual, gravándolo nuevamente con el impuesto a la renta de tercera categoría.

Motivo por lo cual será necesario analizar el régimen tributario peruano, respecto a las medidas, criterios adoptados y así llegar a conclusiones que nos brinden una alternativa viable para contribuir de alguna manera a solucionar uno de los tantos problemas que afectan la correcta aplicación de los sistemas tributarios y atenuar los efectos de una posible doble imposición interna.

ABSTRACT

The present research is titled : Additional Tax on income and dividends alleged tax incidence in industrial enterprises of Callao Region 2012- 2014

The purpose of the research is to determine the tax impact of additional dividend income alleged that occurs when the company voluntarily provides information on various non-deductible expenses and affect the income tax third category and the additional tax imposed income because they are deemed dividend resulting in duplication of assessment to a same taxable person is the company .

Also the amount paid for additional income tax is not deductible from tax annual income, taxed again with the income tax third category.

Reason therefore be necessary to analyze the Peruvian tax system, regarding measures, criteria adopted and reach conclusions that give us a viable alternative to contribute in some way to solve one of the many issues affecting the proper application of the systems tax and mitigate the effects of a possible domestic double taxation.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Identificación del problema

En el contexto actual de la globalización y el afán de desarrollo económico de los países latinoamericanos influyen la orientación de la política económica de cada uno de los Estados. Así la política tributaria se inmersa en un Sistema Tributario que refleja la realidad económica que constituyen los pilares del progreso y desarrollo.

En los últimos años el Sistema tributario de nuestro país, se ha orientado en aumentar la base tributaria, para lo cual se ha puesto énfasis en la verificación, fiscalización sustancial y formal de las empresas.

Algunos factores, que permiten el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales por parte de los contribuyentes son causas jurídicas, conformadas por impuestos de interpretación compleja debido a la falta de claridad y las constantes modificaciones, esto contraviene los objetivos de que las leyes deben ser claras, fáciles de aplicar y de comprender.

Como consecuencia la investigación se analizan los alcances de la imposición de los dividendos presuntos, tratando de reflejar sus principales características y si a través de estas se logran alcanzar el objetivo de desarrollo e inversión que sustenta su creación.

Los dividendos presuntos suponen la distribución de utilidades o dividendos de forma indirecta, para lo cual se requiere que el sujeto respecto del cual se presume que realizó la distribución de dividendos presuntos se encuentre en la capacidad jurídica de distribuir utilidades o dividendos.

Según la legislación el impuesto adicional a la renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4.1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta. Debido a que si no se tiene un control sobre cuál fue el destino de aquellos desembolsos por que no se puede acreditar quien los ha recibido por no contar con la adecuada sustentación haciendo imposible un posterior control tributario, se aplicara la presunción de beneficio a los accionistas o titulares de las empresas, en caso no se sustente que fueron pagados a terceros.

El Impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable que pudiera incurrir el contribuyente.

La problemática radica que ciertas operaciones están doblemente

gravadas con el Impuesto a la Renta, como sucede con los perceptores de rentas de tercera categoría, cuando las empresas determinan el Impuesto a la Renta del año y declaren de manera voluntaria gastos no susceptible a control tributario, están afectas al gravamen del impuesto a la renta de tercera categoría y adicionalmente de manera excepcional e independientemente de los resultados del ejercicio, al impuesto adicional a la renta. Generándose así una doble imposición tributaria y un sobre costo a la empresa. Debido a que ambos impuestos tiene el mismo hecho generador, la misma base impositiva con algunas modificaciones al nombrarlos, sobre el mismo sujeto pasivo y por el mismo período de imposición

Motivo por el cual se considera que es importante desarrollar una investigación con el propósito de determinar la existencia o no de la doble imposición tributaria y su incidencia en la aplicación del Impuesto adicional de la renta, el Impuesto a la renta de tercera categoría para empresas industriales de la Región Callao.

1.2 Formulación de problemas

1.2.1 Problema General

En razón a la investigación se planteó el problema:

¿De qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide tributariamente en las empresas industriales de la Región Callao?

1.2.2 Problemas Específicos

- a. ¿De qué forma la base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos influye en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao?

- b. ¿De qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide en los resultados económicos de las empresas industriales de la Región Callao?

- c. ¿De qué manera la aplicación del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide en la doble imposición tributaria de las empresas industriales de la Región Callao?

1.3 Objetivos de la investigación

El objetivo de la investigación se orienta en:

1.3.1 Objetivo General

Determinar de qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide tributariamente en las empresas industriales de la Región Callao.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a. Determinar de qué forma la base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos influye en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao.
- b. Determinar de qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide en los resultados económicos de las empresas industriales de la Región Callao.
- c. Determinar la incidencia de la aplicación del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos en la doble imposición tributaria de las empresas industriales de la Región Callao.

1.4 Justificación

El presente trabajo de investigación tiene como justificación las siguientes razones:

Permitió conocer los problemas tributarios del Impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos que tienen las empresas industriales en la Región Callao debido a que en nuestro país por consecuencia a la diversidad de leyes creadas por la legislación en el régimen tributario que se publican, entran en vigencia y luego son objeto de conflictos legales. Como es el caso de dicho impuesto en la cual se exige a los

contribuyentes el pago por concepto de dividendos presuntos en aplicación del Art.24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

La aplicación del impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos en relación con el impuesto a la renta de tercera categoría de empresas jurídicas, son creados por el mismo hecho generador, sujeto pasivo de la obligación tributaria, igual período de imposición y por el mismo poder tributario. En la cual se les exige a los contribuyentes el pago de los dividendos presuntos por todo gasto no sustentado sin efectuar la distinción según la norma, hecho que resulta completamente arbitrario y que tiene como efecto el recaudatorio.

Con la investigación, se pretende brindar a las empresas información sobre la repercusión del Impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos y su incidencia tributaria, la forma en que esta se produce y como evitarla.

Además aportar con este trabajo los elementos que puedan ampliar los conocimientos de aquellas empresas que están en contacto con esta Ley de aplicación específica y de esta manera este trabajo sirva como documento de consulta para los que así lo requieran, además para que sirva de análisis o reflexión a los legisladores, que al promulgar Leyes se tomen en cuenta en el sentido que las mismas sean congruentes para no provocar conflictos legales en su interpretación y aplicación.

CAPÍTULO II

MARCO TEORICO

2.1 Antecedentes del estudio

Existen antecedentes de estudio que han sido tomados en cuenta, entre ellos tenemos los siguientes aportes:

Nufio Aldana, I. (2,007). Impuesto sobre la distribución de bebidas e impuesto al valor agregado constituyen o no, doble imposición tributaria. (Tesis magistral, Universidad San Carlos). (Guatemala)

Sustenta que el propósito de determinar la existencia o no de doble tributación en la aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto No. 21-04 y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 y sus reformas ambos del Congreso de la República de Guatemala, siendo el objetivo General de la investigación determinar si la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto al Valor Agregado constituye o no, doble imposición tributaria.

Como resultado del análisis comparativo de las dos normas legales la autora llegó a la conclusión que las mismas generan doble

tributación y violación de principios Constitucionales tales como: Principio de Legalidad, Principio de Igualdad y Principio de Capacidad de Pago.

Chica Palomo, M. (2007). La Doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local. (Tesis Doctoral, Universidad de Jaén). España.

Analiza el problema ocasionado por el motivo de la doble imposición entre los impuestos estatales y los impuestos locales. El autor realiza una profunda revisión bibliográfica y jurisprudencial de la materia de la doble imposición internacional y de la doble imposición entre los impuestos estatales y los autonómicos y locales, tomando como punto de partida el análisis del concepto de la imposición interna, jurisprudencia internacional y las situaciones donde existe colisión entre los impuestos estatales y los impuestos locales. Llegando a la conclusión y reflexión acerca de la necesidad de un cambio en el sistema financiero local, que consiste en la búsqueda por parte de las corporaciones locales de nuevas fuentes o indicadores de riqueza, creando nuevas figuras tributarias con hechos imposables localizados fuera del ámbito inmobiliario.

Borjas Huarcaya, J. (2010). Los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010.

(Tesis magistral, Universidad Nacional Mayor de San Marcos). (Perú)

Manifiesta que su investigación está basado en las controversias surgidas al aplicar los Convenios para evitar la doble imposición suscrita por las empresas que prestan servicios de ingeniería así como las empresas subcontratadas para prestar servicios en nuestro país que son residentes en los países con los cuales nuestro país ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición.

En lo sustancial esta investigación sostiene que la solución al problema principal consistente en contribuir con la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición en las empresas nacionales de ingeniería, para ello propone ciertas modificaciones en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, así como otras precisiones de parte de la Administración Tributaria.

2.2 Marco Legal

Con la realización de esta investigación se persigue establecer que el Impuesto adicional a la renta y el impuesto a la renta de tercera categoría generan doble tributación, razón por la cual es indispensable tener conocimiento de los aspectos legales que se encuentran en torno a las leyes referidas.

Los egresos no susceptibles a control tributarios e ingresos no declarados estuvieron previstos como “Dividendos presuntos”

de manera de resumen, se señala la evolución fiscal del impuesto a la renta a cargo de las empresas y de los dividendos.

CUADRO N° 2.1

EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE LOS DIVIDENDOS EN EL PAÍS

Norma Legal	Periodo de vigencia	Tasa del Impuesto a la renta a los dividendos
Decreto Legislativo 200	1982- 1986	30%
Decreto Legislativo 399	1987- 1990	15.4%
Decreto Legislativo 618	1991- 1993	10%
Decreto Legislativo 774	1994- 2000	Inafecto
Ley 27394	2001	Inafecto
Ley 27513	2002	Inafecto
Ley 27804	2003- 2006	4.1%
Decreto Legislativo 970	2007	4.1%

Fuente: Dra. Beatriz de la Vega Rengifo - VII Jornada Nacional de Derechos Tributarios- Impuesto a los dividendos

2.2.1 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

Decreto Supremo N° 179-2004- EF.

Renta neta de Tercera Categoría

Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta

imponible de tercera categoría:

- a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.
- c) Las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.
- i) La pérdida originada en la venta de valores adquiridos con beneficio tributario, hasta el límite de dicho beneficio.
- j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de no habidos según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

La norma hace referencia a los gastos que no deben ser considerados para determinar la renta de neta del Impuesto a la renta de Tercera categoría en las cuales tenemos a los gastos cuya

documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Las mismas que deben ser reparados y gravados con el 30% del impuesto a la renta de Tercera Categoría.

2.2.2. Decreto Legislativo N° 970 - Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta – Dividendos Presuntos

Mediante el Decreto Legislativo 970, vigente desde enero del 2007, en la cual se realiza modificaciones del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se incorporó en la legislación el concepto de Dividendos presuntos.

El Artículo 24°-A (g) .- Establece que se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades:

Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

2.2.3 Reglamento Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 122-94-EF

Disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario – Base imponible

Artículo 13-B.- A efectos del inciso g) del Artículo 24°-A de la Ley,

constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pagos falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señaladas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones:
 - El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes - RUC.
 - El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente.
 - Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso.
 - Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.
2. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que

al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición.

3. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

La tasa adicional de 4.1% a la que se refiere el Artículo 55° de la Ley, procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable.

En conclusión de acuerdo a lo señalado en el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se entiende por dividendo no sólo a las utilidades que las personas jurídicas distribuyan entre sus socios o personas que lo integren, sino también a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Como apreciamos el artículo 13-B del Reglamento de la Ley de Impuesto que a efectos del inciso g) del Artículo 24°-A señala que se entiende por **“disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario”**, significa que el egreso no se puede verificar, o no es fehaciente y presume haber beneficiado a

los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de persona jurídica que serán asumidos por la empresa en donde es el contribuyente del tributo y no agente retenedor del dividendo.

La tasa del impuesto adicional a la renta procede independientemente de los resultados del ejercicios, incluso en pérdida tributaria.

2.2.4 Resolución de Superintendencia N° 141-2010/SUNAT

Reglamento de Comprobantes de pago.

Artículo 1º.- Definición de Comprobante de pago

El comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Artículo 2º.- Documentos considerados Comprobantes de pago.

Sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, los siguientes:

- a) Facturas.
- b) Recibos por honorarios.
- c) Boletas de venta.
- d) Liquidaciones de compra.
- e) Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras.

- f) Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.

Artículo 8°.- Requisitos de los comprobantes de pago

- a) Apellidos y nombres o denominación – razón social del emisor.
- b) Nombres comercial (de ser el caso) del emisor.
- c) N° de RUC del emisor.
- d) Nombre del comprobante de pago.
- e) Numeración del comprobante: serie y numeración correlativa.
- f) Domicilio fiscal.
- g) Establecimiento anexo (punto de emisión).
- h) Apellidos y nombres o denominación – razón social del adquirente o usuario.
- i) RUC del adquirente o usuario.
- j) Fecha de emisión.
- k) N° de la guía de remisión o de los otros documentos relacionados con la operación.
- l) La cantidad o tipo de servicio prestado.
- m) Precio unitario del bien o del servicio.
- n) Valor de venta del bien o del servicio.

- o) Monto discriminado del impuesto.
- p) Importe total de la venta (numérico y literal).
- q) Apellidos y nombres o denominación – razón social de la imprenta.
- r) Nombre comercial de la imprenta (de ser el caso).
- s) N° de RUC de la imprenta.
- t) N° de autorización de impresión.
- u) Fecha de impresión de los comprobantes.
- v) Destino del comprobante (original y copias).

Artículo 9°.- Características de los comprobantes de pago

- a) Dimensiones mínimas: 21 cm. de ancho y 14 cm. de alto (para facturas y liquidaciones de compra).
- b) El destino del original (adquirente o usuario) y las copias en el extremo inferior derecha. La 1ra (emisor) y 2da (SUNAT) copia se deben expedir mediante el empleo de papel carbón, carbonado, autocopiativo químico. En las copias, se debe consignar la leyenda: Copias sin derecho a crédito fiscal.
- c) El número de RUC, la denominación del comprobante y su numeración en la parte superior derecha, dentro de un recuadro de dimensiones mínimas: 8 cm. de ancho y 4 cm. de alto (solo para facturas y liquidaciones de compra).

2.2.5 Constitución Política del Perú de 1993

1. Derechos Fundamentales de la Persona

Art. 2°. Toda persona tiene derecho a contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público. A trabajar libremente, con sujeción a ley, a la libertad de constituir empresas. Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial.

2. Del Régimen Tributario y Presupuestal

Artículo 74°. 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.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. 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. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Como podemos apreciar el Artículo 74° de nuestra constitución señala expresamente la potestad tributaria que ejerce el Estado está limitada por los principios constitucionales de Igualdad, reserva de Ley, respeto a los derechos fundamentales, y no confiscatoriedad.

El principio de igualdad está relacionado con la equidad del pago de los tributos, debiendo pagar de acuerdo a la capacidad contributiva, es decir si una empresa posee pérdida, no debería estar gravado con el impuesto adicional a la renta por dividendos presuntos, por cuanto no obtuvo ganancia por lo tanto no hay dividendos y sino posee capacidad contributiva.

3. De las garantías Constitucionales

Artículo 200°. Son garantías constitucionales:

La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.

Artículo 204°. La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial.

Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal.

De las Garantías Constitucionales contempladas en el Artículo 200° y 204° podemos señalar, que la sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de la norma tiene efectos sólo para adelante, asimismo dicha norma queda sin efecto de aplicación a partir del día siguiente de su publicación.

2.2.6 Código Procesal Constitucional – Ley 28237

Artículo 81°. Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances generales y carecen de efectos retroactivos. Se publican íntegramente en el Diario oficial El Peruano y producen efectos desde el día siguiente de su publicación.

Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74° de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia.

El Código Procesal Constitucional regula los efectos de las normas dictadas en violación a los principios constitucionales, motivo por el cual el Artículo 74° es la condición de validez para que se cumpla lo

establecido en el Artículo 81° del Código Procesal Constitucional. En la cual para que se declare una norma inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional debe pronunciarse de manera expresa en la sentencia.

2.2.7 Texto Único Ordenado del Código Tributario – Decreto

Supremo N° 133-2013-EF

Norma IV: Principio de Legalidad – Reserva de la Ley

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho 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.
- 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.
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

2.2.8. Ley General de Sociedades N° 26887

Artículo 40.- Reparto de utilidades

La distribución de utilidades sólo puede hacerse en mérito de los estados financieros preparados al cierre de un período determinado o la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio. Las sumas que se repartan no pueden exceder del monto de las utilidades que se obtengan.

Si se ha perdido una parte del capital no se distribuye utilidades hasta que el capital sea reintegrado o sea reducido en la cantidad correspondiente.

Tanto la sociedad como sus acreedores pueden repetir por cualquier distribución de utilidades hecha en contravención con este artículo, contra los socios que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hubiesen pagado. Estos últimos son solidariamente responsables.

Sin embargo, los socios que hubiesen actuado de buena fe estarán obligados sólo a compensar las utilidades recibidas con las que les correspondan en los ejercicios siguientes, o con la cuota de liquidación que pueda tocarles.

Artículo 230.- Se establece que es válido otorgar “dividendos a cuenta”, precisándose que sólo se permite su entrega en razón de utilidades realmente obtenidas o sobre reservas de libre

disposición, y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado.

En conclusión la Ley General de Sociedades menciona que no se puede distribuir Dividendos si no existe previamente un balance de la sociedad en la cual sean obtenidos utilidades que se desea distribuir, los importes que se distribuyan no deben exceder el importe de las utilidades obtenidas.

Los Dividendos representan la distribución de las ganancias de una empresa a sus socios, accionistas, participacionistas, entre otros, no representa un gasto.

Las empresas podrán aplicar de acuerdo a sus políticas de dividendos el destino de sus utilidades, como es el caso de no distribuir dividendos, con la finalidad de reinvertir. Por lo tanto no podemos presumir dividendos en aquellas empresas que han obtenido pérdida en el ejercicio.

2.3. Marco Teórico

2.3.1. Impuesto adicional a la renta

1. Sujeto pasivo impuesto adicional a la renta.-

Ley Impuesto Renta de Tercera Categoría artículo 24-A

Se entiende por dividendos no sólo a las utilidades que las

personas jurídicas distribuyan entre sus socios o personas que los integren, sino también a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas o gastos e ingresos no declarados.

Artículo 13-B del Reglamento Ley del impuesto a la Renta. Señala que se entiende por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario (dividendos presuntos), aquellos gastos que podrían haber beneficiado los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas que son asumidos por la persona jurídica.

En conclusión el impuesto adicional a la renta se aplica a los contribuyentes que efectúan sus desembolsos de dinero sin demostrar el destino, dicho acto se le conoce como dividendos presuntos.

Este impuesto adicional a la renta, presume que los gastos sin sustento son distribución indirecta de utilidades, porque no es susceptible de posterior control tributario.

CUADRO N° 2.2 DIVIDENDOS PRESUNTOS



Fuente: Revista contable tributaria Asesor Empresarial Segunda quincena de Junio 2012. Sección Tributaria.

2. Base imponible del impuesto adicional a la renta

Reglamento Ley de Impuesto a la Renta artículo 13-B

Gastos que califican como dividendos presuntos:

- a) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señaladas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- b) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen

información distinta entre el original y las copias.

- c) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición.

- c) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.

Podemos señalar que los dividendos presuntos suponen la distribución de utilidades o dividendos de forma indirecta, y que el sujeto respecto del cual se presume que realizó la distribución de dividendos presuntos se encuentre en la capacidad jurídica de distribuir utilidades o dividendos.

Este impuesto adicional a la renta se aplica a los contribuyentes que efectúan sus desembolsos de dinero sin demostrar el destino, dicho acto se le conoce como dividendos presuntos.

3. Tasa del impuesto adicional a la renta

El Artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, en la cual los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliada en el país aplicaran la tasa del 30% sobre su renta neta y adicionalmente se aplicará el 4,1% sobre las sumas que califiquen como disposición indirecta de renta no susceptibles de posterior control tributario a la que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

4. Período pago impuesto adicional a la renta

El Impuesto deberá abonarse al fisco refiere el inciso g) del artículo 24°-A. dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta. Si no es posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

CUADRO N° 2.3

Tasas del Impuesto



Fuente: SUNAT. Orientación tributaria

<http://www.renta2013.pe/tercera-impuesto-renta-tercera.html>

2.3.2 Aspectos generales de la tributación

La tributación tiene por objeto recaudar los fondos que el Estado necesita para su funcionamiento pero, según la orientación ideológica que se siga, puede dirigirse también hacia otros objetivos: desarrollar ciertas ramas productivas, redistribuir la Riqueza, entre otros.

Cuando la tributación es baja los gobiernos se ven sin recursos para cumplir las funciones que se supone deben desempeñar; cuando la tributación es muy alta se crean auténticos desestímulos a la actividad productiva. Por ello a veces los gobiernos obtienen

mayores ingresos cuando bajan los tipos de impuestos, ya que el menor porcentaje que se cobra es compensado con creces por el aumento de la producción. Como es el caso de los llamados Impuestos progresivos, cuya tasa impositiva va aumentando a medida que aumentan los ingresos que afectan de un modo muy agudo las expectativas y actitudes de quienes tienen que pagarlos.

1. Sujeto pasivo del Impuesto renta de Tercera Categoría.-

Impuesto a la renta de tercera categoría grava los ingresos que provengan de la actividad empresarial realizada por las personas naturales, todo tipo de renta que obtengan las personas jurídicas, así como las rentas que se consideren como tercera categoría por mandato de la propia Ley del Impuesto a la Renta.

2. Base imponible del Impuesto a la renta Tercera categoría

Ley de Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.-

Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley

En tal sentido, la renta neta es aquella que, luego de aplicar las deducciones que me sirven para generar la misma o mantener la

fuente productora, y cuya deducción no se encuentra impedida por Ley, va a ser objeto de imposición por parte del Estado.

Cabe indicar que el artículo 44º.- Gastos no deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría se refiere a:

j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de no habidos según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

CUADRO N° 2.4 RENTA NETA IMPUESTO TERCERA CATEGORÍA



Fuente: SUNAT. Orientación tributaria

3. Tasa del Impuesto a la renta de Tercera Categoría

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

4. Período pago Impuesto a la renta de Tercera Categoría

Es un tributo que se determina anualmente su ejercicio se inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. Según el

Artículo 85° del Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que aquellos contribuyentes que obtienen rentas de tercera categoría se encuentren obligados a abonar con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable.

2.3.3 Principios Constitucionales

Los principios del Derecho tributario, son la garantía de que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios.

Los principios constitucionales es parte del derecho Constitucional que regula los temas tributarios, como es el caso de nuestra Constitución Política en el Artículo 74° que especifica a quienes se les ha otorgado Potestad tributaria, cuales son los límites que tienen que respetar aquellos que ejercen potestad tributaria.

1. Potestad tributaria

La Potestad Tributaria, es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución. Esta potestad tributaria, no es irrestricta, no es ilimitada

(como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.

2. Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria

La Constitución Política del Perú 1993, en el Artículo 74°, señala algunos de los principios pero no necesariamente todos los límites al ejercicio de la potestad tributaria se indican en forma expresa, ya que hay una serie de principios que se encuentran implícitos.

La constitución señala en forma expresa cuatro principios del Derecho tributario, que son los límites que debe respetar quien ejerce potestad tributaria:

i) Reserva de Ley, ii) Igualdad, iii) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, iv) No Confiscatoriedad. Asimismo aquellas normas tributarias que se dicten violando estos principios no surten efecto.

La propia Constitución ha previsto en el artículo 200°, numeral 4 que "La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos,

decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.”

Robles Moreno Carmen del Pilar (2005), señala lo siguiente: Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74° de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia.

3. Principio de Legalidad o Reserva de Ley

Este principio está vinculado al principio de legalidad, algunos temas de la materia tributaria deben ser regulados estricta mente a través de una ley y no por reglamento.

El complemento al principio de reserva de la ley, y respecto del cual se debería interpretar sus preceptos, es el principio de Legalidad el cual se puede resumir como el uso del instrumento legal permitido por su respectivo titular en el ámbito de su competencia.

Medrano Cornejo, Humberto (2000) señala que en virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos

con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación.

En derecho tributario, este principio quiere decir que sólo por ley se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, la tasa.

Iglesias Ferrer, César (2000) afirma que son diversas las razones que han llevado a considerar que determinados temas tributarios sólo puedan ser normados a través de la ley:

Primero: Impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menor jerarquía.

Segundo: Impedir que un ente con poder tributario originario como el ejecutivo o el municipio, que son más dinámicos, abusen de su dinamicidad y se excedan.

En conclusión sólo mediante Ley se pueden normar los tributos con el fin de evitar el caos e impedir que haciendo uso de sus facultades cometan excesos en la formalidad adecuada de normas tributarias. Asimismo impedir que se den casos de doble

imposición interna y normas tributarias contradictorias como es el caso del impuesto adicional a la renta.

4. Principio de Igualdad.-

Según el principio de igualdad tributaria los con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

El Doctor Bravo Cucci, Jorge (2003) señala lo siguiente:

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

Este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas.

El principio de igualdad se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales hay la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios.

En nuestro país no necesariamente esto se cumple, ya que, como podemos apreciar del Impuesto a la Renta, las deducciones, los dividendos presuntos no son reales sino que se presumen.

Finalmente, es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos:

- a) Igualdad en la Ley, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales.
- b) Igualdad ante la Ley, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.

5. Principio de Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva tiene un nexo o íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, es decir, siempre

que se establezca un tributo éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Según la cual el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada.

Fernández Cartagena (2006) refiriéndose al concepto de capacidad expresa lo siguiente: "i) la capacidad contributiva alude a la capacidad económica de un sujeto, ii) esta capacidad contributiva es la condición que necesariamente debe ostentar un sujeto para que el Estado le pueda exigir el pago de tributos; y iii) la capacidad contributiva debe ser tomada en cuenta por el legislador en la imposición y en la aplicación de tributos"

La capacidad contributiva supone una previa valoración del legislador de determinados hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que son elevados a categoría imponible y, por consiguiente, el Estado podrá exigir el pago del tributo a los sujetos que ostenten esa capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva y el impuesto adicional al Impuesto a la Renta de cargo de la persona jurídica.

En el Impuesto a la Renta de tercera categoría el legislador toma como indicador de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo y, en esa misma línea, en el impuesto adicional al Impuesto a la Renta de tercera categoría del 4.1% el indicador concreto de capacidad contributiva para gravar el egreso no susceptible de posterior control tributario e ingreso no declarado, es que al incluirlos en las rentas de la persona jurídica le resulte renta gravable de la tercera categoría.

El Tribunal Constitucional ha reconocido que el principio de capacidad contributiva es un principio constitucional implícito en el artículo 74° de la Constitución Política que se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria lo cual ha sido reconocido de forma expresa por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N ° 277-4-97, 784-1-99 y 702-1-2001. Véase en el Anexo 5 “Los reparos realizados por la Administración Tributaria referidos al Impuesto a la Renta ascienden a S/. 85,207. Por tanto, luego de incluir para el Impuesto a la Renta los reparos realizados, el balance de la recurrente sigue mostrando pérdida. De acuerdo a lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 24° de la

Ley, no resultando renta gravable para la recurrente luego de los reparos, no es procedente la acotación de dividendos presuntos”

Sobre el tema el Tribunal Fiscal en las resoluciones antes mencionadas mantiene un criterio uniforme. Solo procede gravar los dividendos presuntos con el impuesto adicional cuando luego de adicionar los egresos no susceptibles de posterior control tributario e ingresos no declarados en el balance resulte renta gravable para la persona jurídica. En ese sentido, el Tribunal Fiscal entiende que el impuesto adicional al Impuesto a la Renta de cargo de la persona jurídica considerada como tal por el artículo 55° de la Ley solo encuentra legitimación y justificación si respeta la capacidad contributiva de la persona jurídica

En consecuencia, el artículo 24-A inciso g) de la Ley reconoce que el impuesto adicional tiene como límite el principio de la capacidad contributiva cuando dice que “resulte renta gravable de tercera categoría” en la persona jurídica, por ende, la exigencia del referido impuesto en caso que la empresa tenga pérdida tributaria, como señala el último párrafo del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, colisiona con la Ley y el principio de capacidad contributiva. “renta gravable de tercera categoría”, Creemos que cuando el artículo 24-A, inciso g) indica “Toda suma o entrega en especie que resulte renta

gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta.

Para que el egreso no declarado resulte gravado con el impuesto adicional al Impuesto a la Renta, el concepto de renta gravable de tercera categoría, previsto en la Ley. Es por las ganancias que resultan gravables por voluntad del legislador y tiene que ser declarado.

6. Principio de no Confiscatoriedad.

Los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. Tenemos que diferenciar es cuando lo tributario está llegando al límite, de tal manera que no cruce la línea a lo confiscatorio.

El principio de no Confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.

Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a

las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad.

Según Iglesias Ferrer, César (2000) La Confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad.

Según Robles Moreno Carmen del Pilar (2005), se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable. Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente "la razonabilidad del tributo", lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

En este sentido podemos concluir que el principio de no confiscatoriedad informa y pone límite al ejercicio de la potestad tributaria y defiende el derecho de la propiedad evitando que la ley tributaria afecte irrazonable y desproporcionada el patrimonio de las personas. Asimismo está relacionado con el principio de igualdad que consiste en la aplicación de los impuestos sin privilegios, a todos aquellos que deben pagarlos, teniendo en

cuenta su capacidad contributiva por lo que la carga tributaria debe recaer donde exista riqueza que pueda ser gravada.

7. Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales.

Según Bravo Cucci, Jorge (2003) “El respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2° de la Constitución Política del Perú”.

El principio de Respeto a los derechos fundamentales, es una de las innovaciones más importantes en materia tributaria. Sin embargo, habría que precisar que si bien se pone en preeminencia el respeto a estos derechos fundamentales en materia tributaria, la no consignación legislativa no le hubiera dado menor protección pues el solo hecho de haberse consignado en la Constitución una lista de derechos fundamentales ya les confiere rango constitucional y, en consecuencia, la mayor protección que ellos puedan requerir.

El principio respeto a los derechos fundamentales, ofrece garantía a los contribuyentes, dado que los derechos fundamentales de la persona podrían verse afectados por abusos en la tributación. No se señala al respeto a los derechos fundamentales como un principio más, sino como el requisito indispensable para que la potestad tributaria sea legítima.

2.3.4 Doble imposición internacional

También denominada doble imposición jurídica internacional, que surge cuando una misma persona natural o jurídica puede ser gravada por la misma renta o por el mismo patrimonio por más de un Estado.

Para Jarach Dino (1982) Se produce, en efecto, una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías diferentes. El fenómeno de la doble imposición es debido al hecho de que dos Estados tienen una misma pretensión impositiva.

En este sentido García Mullín (1980) señala que: El concepto de doble imposición internacional se integra con dos elementos:

- a) Pluralidad de normas emanadas de diferentes entes con potestad tributaria
- b) Identidad de hecho sometido a ellas.

Albi Ibáñez (2000) expresa que la doble imposición se produce siempre que se “apliquen a un mismo contribuyente impuestos similares sobre la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo, tanto por el Estado donde radica su residencia fiscal como por los Estados en los que realiza sus actividades”.

En conclusión la doble imposición tributaria, se define como aquella situación en la que dos o más ordenamientos jurídicos gravan una misma actividad económica en un mismo periodo tributario, respecto de un mismo deudor tributario y con un mismo tributo.

Para que exista doble imposición tributaria es necesario que nos encontremos ante los siguientes supuestos:

- a) Exista un mismo sujeto pasivo, sobre el que recaiga la carga tributaria del hecho imponible.
- b) Identidad del hecho generador - imponible la cual está relacionada a la misma actividad económica.
- c) Identidad del periodo tributario, es decir que la renta o patrimonio está sometido a gravamen por dos legislaciones distintas, debe haberse generado u obtenido en el mismo periodo impositivo.
- d) Identidad de forma tributaria, la similitud de los impuestos debería realizarse mediante la comparabilidad de los elementos esenciales de los impuestos tales como: hecho imponible, base imponible, deducciones o bonificaciones en la cuota tributaria.

2.3.5 Doble imposición interna.-

Según los conceptos doctrinarios existentes en el ámbito de la doble imposición tributaria internacional. Por lo que respecta a nuestra investigación la doble imposición interna, surgirá cuando un mismo sujeto pasivo es gravado doblemente por dos impuestos de naturaleza análoga o similar, en un mismo período de tiempo y por dos entes públicos territoriales pertenecientes a un mismo Estado.

- La identidad en materia de impuesto; es decir que el hecho imponible descrito en la norma sea considerado como hecho generador por dos leyes distintas. El mismo hecho económico es considerado como hecho generador de la obligación tributaria por dos normas distintas.
- Identidad en el sujeto, es decir que el hecho imponible descrito en las normas de dos o más jurisdicciones recaiga sobre un mismo sujeto pasivo.

López Espadafor (1999), considera que la doble imposición interna se muestra con un carácter jurídico ya que se produce por la confluencia de dos leyes tributarias sobre un mismo suceso, se origina por lo tanto la coincidencia de una serie de impuestos sobre una misma materia dando lugar a consecuencias de índole jurídica.

Doble imposición se entiende el hecho de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan varios impuestos en un mismo periodo impositivo.

2.3.6 Forma de atenuar la doble imposición

Medidas para evitar la doble imposición, son aquellas que responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario es decir, los métodos diseñados para evitar el problema de la doble imposición.

En nuestro país una de las medidas que se aplica son unilaterales, que serán aquellas disposiciones introducidas de forma autónoma e independiente por un Estado en su sistema normativo fiscal interno, constituyendo de esta manera normas de Derecho tributario internacional.

Con este tipo de disposiciones, el Estado de residencia, tratará de evitar o limitar los efectos producidos por la doble imposición generada.

Al producir la doble imposición interna los efectos serán únicamente dentro del Estado donde se genera, deberá ser el propio Estado, a través de su propio sistema normativo, el que evite la doble imposición generada.

CUADRO N° 2.5 COMPARACIÓN NORMA LEGAL IMPUESTO A LA RENTA

CONCEPTO	IMPUESTO RENTA TERCERA CATEGORIA	IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA
SUJETO PASIVO	Artículo 14° LIR.- El Impuesto a la Renta de Tercera Categoría grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas.	Artículo 24-A LIR inciso g) Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario realizado por las personas jurídicas.
GASTOS NO DEDUCIBLES	<p>Artículo 37° LIR.- La renta neta es aquella que, luego de aplicar las deducciones que me sirven para generar la misma o mantener la fuente productora.</p> <p>Artículo 44°.- Gastos no deducibles para la determinación de la renta imponible j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas del Reglamento de Comprobantes de Pago. Losgasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que tenga la condición de no habidos, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, se levantar tal condición.</p>	<p>Reglamento LIR artículo 13-B Gastos que califican como dividendos presuntos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gastos ajenos al negocio. 2. Gastos de los socios titulares. 3. Gastos con comprobantes de pago falsos. 4. Gastos con comprobantes de pago no fidedignos. 5. Gastos con comprobantes emitidos por sujetos con RUC de baja. 6. Gastos con comprobantes emitidos por sujetos no habidos. 7. Gastos con comprobantes emitidos por sujetos acogidos a algún que no les corresponde. 8. Otros gastos prohibidos no susceptibles de control tributario.
TASA	Artículo 55° LIR.- El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.	Artículo 55° LIR.- Los perceptores de rentas de tercera categoría aplicaran la tasa del 30% sobre su renta neta y adicionalmente se aplicará el 4,1% sobre las gastos indirecta de renta no susceptibles de posterior control tributario.
PERÍODO TRIBUTARIO	Es un impuesto que se determina anualmente. Su ejercicio se inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.	El Impuesto deber pagar dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta. Si no es posible determinar el momento de la disposición indirecta de renta, se deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto.

2.4 Marco conceptual

1. Base imponible

Es el monto a partir del cual se calcula un impuesto determinado: la base imponible, en el impuesto sobre la renta, es el ingreso neto del contribuyente, descontadas las deducciones legales, sobre la base del cual éste deberá pagar impuestos.

2. Dividendos

Se trata de una renta de capital que proviene del rendimiento del capital aportado por un socio a favor de una persona jurídica mercantil.

3. Egresos

Egreso en sentido económico o contable, hace referencia a todo aquel dinero o capital que se extrae de la ganancia (o de la inversión inicial) para pagar servicios y diferentes costes. Los egresos de capital siempre disminuyen el total de la ganancia pero son al mismo tiempo los que permiten que se mantenga el negocio a partir de la contratación de aquellos servicios y compra de productos o materias primas esenciales para el funcionamiento del mismo.

4. Empresa

Una empresa es una organización con fines de lucro que otorga un servicio o bien a la sociedad. Desde el punto de vista de la economía, una empresa es la encargada de satisfacer las demandas

del mercado. Para lograr sus objetivos esta coordina el capital y el trabajo y hace uso de materiales pasivos tales como tecnología, materias primas.

5. Estados financieros

Los estados financieros, también denominados estados contables, informes financieros o cuentas anuales, son informes que utilizan las instituciones para reportar la situación económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o período determinado.

6. Gastos

Son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

7. Hecho generador

El hecho generador se debe entender como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho

imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado.

8. Industria

Conjunto de las operaciones que se llevan a cabo con la intención de obtener, transformar o transportar productos naturales. Las empresas industriales se encargan de transformar la materia de prima en un tipo de producto que se conoce como manufactura.

9. Ingresos

Incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

10. Impuesto

Tributo, carga o exacción de carácter fiscal que el Estado impone a los contribuyentes para obtener ingresos con que financiar los denominados servicios públicos indivisibles o necesidades colectivas. Su aplicación se fundamenta en una serie de principios denominados servicios públicos indivisibles o necesidades colectivas.

Los impuestos en su mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objetivo de financiar sus gastos.

Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva" sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayoría medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de la libertad.

El Código Tributario establece que el Impuesto es un tributo cuyo pago origina por parte del Estado una contraprestación directa en favor del contribuyente como es el caso del Impuesto a la renta.

11. Impuesto Adicional a la renta

La tasa adicional del 4.1% se aplica a los contribuyentes que efectúan sus desembolsos de dinero sin demostrar el destino, dicho acto se le conoce como dividendos presuntos.

Este impuesto adicional a la renta, presume que los gastos sin sustento son distribución indirecta de utilidades, porque no es susceptible de posterior control tributario.

12. Impuesto antitécnico

Este impuesto grava por igual a las personas sin consultar su capacidad de pago e implica múltiples imposiciones frente a un mismo hecho generador, causando un mayor impacto en quienes poseen menor cantidad de dinero y por ende, no pueden trasladar la carga tributaria a terceros. Al gravar más a los más desfavorecidos se torna en un impuesto regresivo y contradice la tendencia internacional.

13. Impuesto a la renta

El impuesto a la Renta de Tercera Categoría grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas. Generalmente estas rentas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo.

14. Obligación tributaria

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

15. Persona jurídica

Entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres a que la ley reconoce capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones. La persona jurídica, por lo tanto, es un sujeto de derechos y obligaciones que puede ser creado por una o más personas físicas. Una persona jurídica, de este modo, puede desempeñarse como sujeto de derecho y desarrollar acciones judiciales.

16. Poder tributario

Poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica que tiene el Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su

soberanía. Del poder tributario surge la potestad tributaria, como la facultad estatal de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, la cual constituye una de las manifestaciones de soberanía fiscal del Estado. Se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes formales que contendrán los elementos del tributo y de la obligación tributaria.

17. Principios constitucionales

Regla básica fundamental que guía el funcionamiento coherente y equilibrado de la estructura de la constitución de un determinado Estado. Sirve para garantizar la vigencia, la estabilidad y el respeto a la Constitución Política del Perú.

18. Principios tributarios

Los principios tributarios son el límite del Poder Tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir. Y estos derechos fundamentales están preferentemente en, por ejemplo, el derecho a la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.

19. Sanción

Es una pena administrativa que se impone a quien comete una

infracción relacionada con obligaciones formales o sustanciales de naturaleza tributaria.

20. Sujeto pasivo

Es la persona natural o jurídica sobre la que recae la obligación tributaria y que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto siendo responsable del pago.

21. Tributo

Prestación pecuniaria de carácter co-activo que el Estado u otro ente público imponen a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Generalmente se dividen en Impuestos, contribuciones y tasas.

Es una prestación de dinero que el estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines.

CAPÍTULO III

VARIABLES E HIPÓTESIS

3.1 Definiciones de las variables

3.1.1 Variable Independiente

Impuesto Adicional a la Renta (X)

Impuesto que se estableció como un mecanismo para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir para la determinación de la renta neta de tercera categoría, "indirectamente" se efectuará una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios y asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa del 4.1% a que se refiere el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sumas que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Los dividendos presuntos suponen la distribución de utilidades o dividendos de forma indirecta, para lo cual se requiere que el sujeto respecto del cual se presume que realizó la distribución de dividendos presuntos se encuentre en la capacidad jurídica de distribuir utilidades o dividendos.

3.1.2 Variable Dependiente

Tributación (Y)

Significa tributar, o pagar Impuestos, como el sistema o régimen tributario existente en una nación. La tributación tiene por objeto recaudar los fondos que el Estado necesita para su funcionamiento pero, según la orientación ideológica que se siga, puede dirigirse también hacia otros objetivos: desarrollar ciertas ramas productivas, redistribuir la Riqueza, etc.

Cuando la tributación es baja los gobiernos se ven sin Recursos para cumplir las funciones que se supone deben desempeñar; cuando la tributación es muy alta se crean auténticos desestímulos a la Actividad Productiva.

3.2. Operacionalización de Variables

a) Variable Independiente

Impuesto Adicional a la Renta (**X**)

Indicadores de la Variable independiente:

X₁ Base imponible de dividendos presuntos.

X₂ Impuesto Adicional de los dividendos presuntos.

X₃ Doble impuesto tributario de los dividendos presuntos.

b) Variable Dependiente

Tributario (Y)

Indicadores de la Variable dependiente:

Y₁ Impuesto a la renta de tercera categoría.

Y₂ Resultado Económico.

3.3 Hipótesis General e Hipótesis específicas

3.3.1 Hipótesis General

Ho El impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos no incide tributariamente en las empresas industriales de la Región Callao.

Ha El impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide tributariamente en las empresas industriales de la Región Callao.

3.3.2 Hipótesis Específicas

a) Ho La base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos no influye directamente en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao.

Ha La base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos influye directamente en el cálculo del

impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao.

b) Ho El impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos no incide directamente en los resultados económicos de las empresas industriales de la Región Callao.

Ha El impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide directamente en los resultados económicos de las empresas industriales de la Región Callao.

c) Ho La aplicación del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos no incide directamente en la doble imposición tributaria de las empresas industriales de la Región Callao.

Ha La aplicación del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide directamente en la doble imposición tributaria de las empresas industriales de la Región Callao.

CAPÍTULO IV

METODOLOGÍA

4.1 Tipo de Investigación

El tipo de investigación es explicativo ya que explica los rasgos del fenómeno del Impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos y su incidencia tributaria en las empresas industriales de la Región Callao buscando posibles soluciones.

4.2 Diseño de la investigación

En el presente trabajo de investigación es descriptiva correlacional. Es descriptiva ya que se describe las características, hechos del fenómeno a investigar y correlacional por que al mismo tiempo se estudian las relaciones entre variables dependientes e independientes y los efectos de esta relación.

4.3 Población y Muestra

4.3.1. Población

El universo está formado por 35 empresas industriales dedicadas a la panificación y elaboración de pastas de la Región Callao que son principales contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país perteneciente al Régimen General

comprendidos del año 2012 al 2013. Asimismo que se encuentran sujetas a una tasa adicional del impuesto adicional a la renta.

4.3.2 Muestra

De la población se ha seleccionado una muestra de 10 empresas industriales que presentan dividendos presuntos, además se tomó en cuenta de que sean empresas receptoras de rentas de tercera categoría e impuesto adicional a la renta.

4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos.

4.4.1 Técnicas

Los datos, que eran necesarios para la presente investigación, fueron tomados de las declaraciones juradas anuales y los estados financieros de las 10 principales empresas industriales de la Región Callao.

Además se recurrió a la técnica documental, porque se recopiló información de las normas legislativas vigentes y su respectiva jurisprudencia.

4.4.2. Instrumentos

Con los datos obtenidos se elaboró una base de datos en la hoja de cálculo Excel, que a su vez nos permitió obtener las

estimaciones y gráficos incluidos en la presente tesis. Véase en el Anexo 2 contiene dicha base de datos.

4.5 Procedimientos de recolección de datos

La recolección de datos tuvo como fuente la información a través de las Declaraciones juradas anuales que nos brindan las empresas industriales de la Región Callao.

Los Estados Financieros son los elementos más importantes donde se sintetiza la información de la situación financiera y el resultado económico de las empresas industriales en un determinado período contable, también podemos apreciar el cálculo de la carga tributaria que les corresponde pagar a dichas empresas en el período correspondiente.

4.6 Procesamiento estadístico y análisis de datos

Para la descripción, el análisis de los datos y los resultados obtenidos del procesamiento, se emplearon porcentajes, coeficientes de correlación, regresión y el los test estadísticos para las pruebas de hipótesis.

CAPÍTULO V

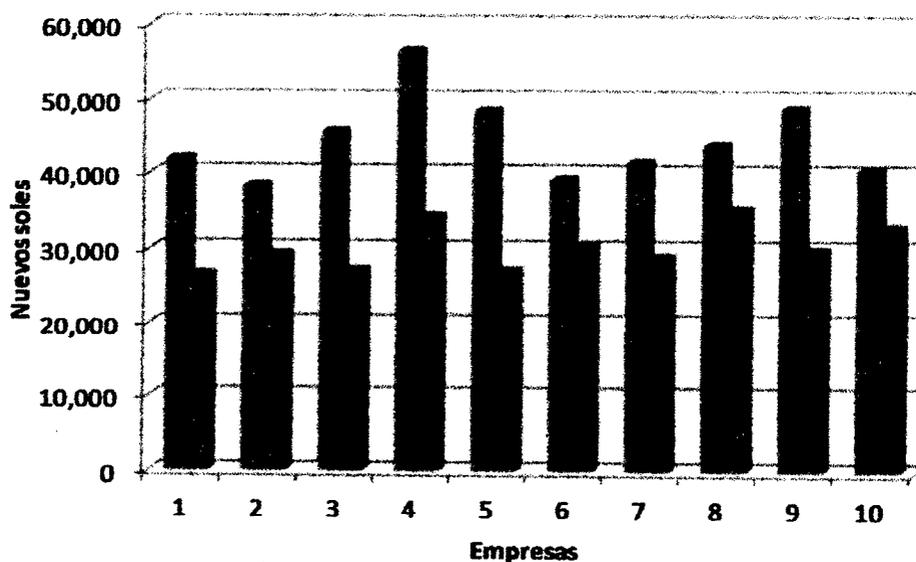
RESULTADOS

5.1. Dividendos Presuntos 2012

Cuadro 1: Relación de Adiciones con los Dividendos Presuntos. Año 2012

Empresas Industriales	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Promedio
TOTAL ADICIONES	41,905	38,310	45,672	56,448	48,468	39,140	41,497	43,831	48,795	40,499	44457
Gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características establecidas en R.C.P. Base Legal: Inciso j) artículo 44° TUO Ley del impuesto a la Renta. (DIVIDENDO PRESUNTO)	28,684	29,289	27,151	34,318	27,141	30,390	28,935	36,246	29,869	32,939	30185
Relación % entre los Dividendos Presuntos. Gastos inciso j) art. 44 TUO I. R. y el total de Adiciones	63.44	76.45	59.45	60.80	56.00	77.64	69.73	80.41	61.21	81.31	68.64

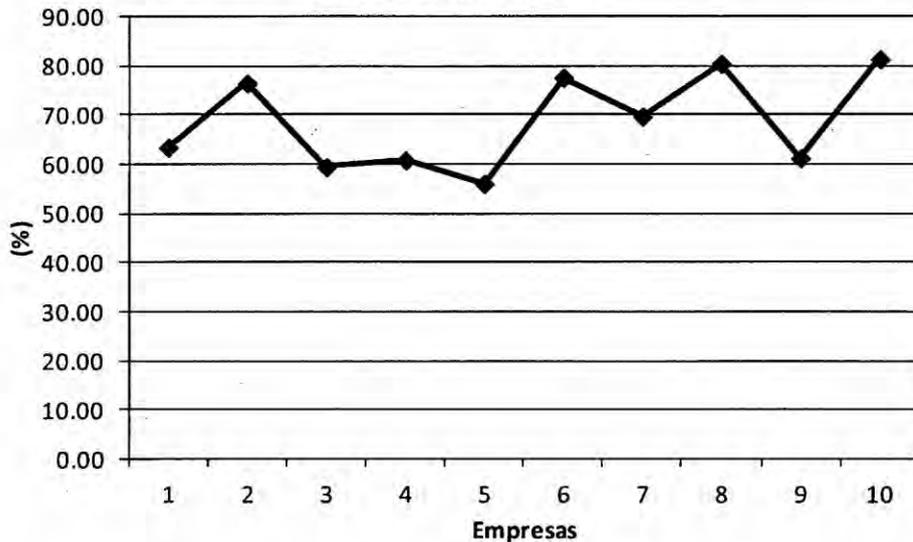
Gráfico 1: Relación del total de adiciones con los (Dividendos Presuntos). Gastos relacionados al inciso j) art. 44 Ley Impuesto a la Renta. Año 2012



En el Cuadro 1 y Gráfico 1 podemos apreciar la relación entre (Los Dividendos Presuntos) "gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características establecidas en R.C.P. Base legal: inciso j) Art. 44 TUO Ley del impuesto a la Renta y el total de Adiciones de cada una de las empresas industriales en el

año 2012. La empresa 4 muestra el más alto nivel de adiciones y la empresa 8 el más alto nivel de Gastos.

Gráfico 2: Relación porcentual de los Dividendos Presuntos. Gastos relacionados al inciso j) art. 44 Ley Impuesto a la renta respecto al total de adiciones. Año 2012

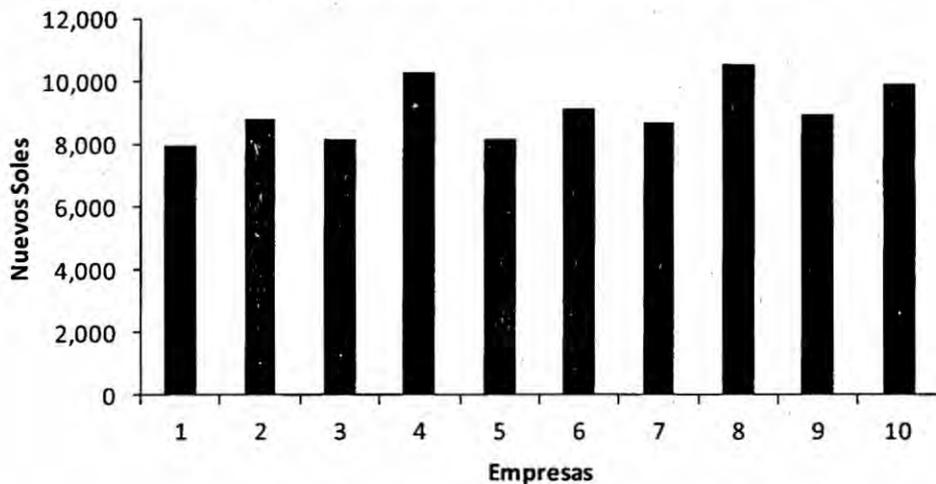


En el Cuadro 1 y Gráfico 2 se puede establecer la relación porcentual de los Dividendos Presuntos. Gastos relacionados al inciso j) Art. 44 de la Ley del impuesto a la renta, respecto al total de adiciones de cada una de las empresas industriales en el año 2012. Aquí se muestra que en promedio esta relación alcanza el 68.64 %.

5.2. Determinación del impuesto a la renta año 2012

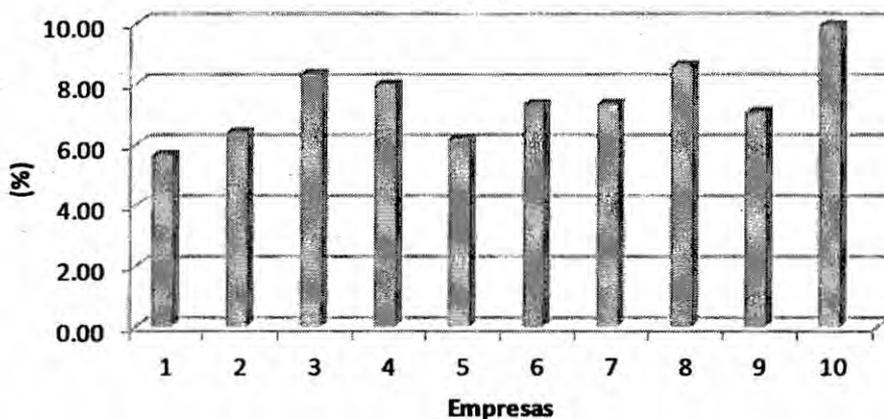
EMPRESAS INDUSTRIALES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Promedio
A) CON ADICIONES	149,113	146,253	105,922	139,224	139,790	133,606	126,988	133,335	135,732	109,239	131,920
B) SIN DIVIDENDOS PRESUNTOS (Base L inciso J), Art. 44 TUO Imp a la Renta)	141,138	137,466	97,777	128,929	131,647	124,489	118,308	122,762	126,771	99,360	122,865
DIFERENCIA ENTRE A) y B)	7,975	8,787	8,145	10,295	8,142	9,117	8,681	10,574	8,961	9,879	9,056
RELACIÓN PORCENTUAL ENTRE LA DIFERENCIA (A) Y (B) DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO SIN DIVIDENDOS PRESUNTOS	5.65	6.39	8.33	7.99	6.18	7.32	7.34	8.61	7.07	9.94	7.48

Gráfico 3. Diferencia del Impuesto a la Renta considerando adiciones y excluimos los dividendos presuntos. año 2012



En el Cuadro 2 y Gráfico 3 se puede apreciar la diferencia entre la determinación del impuesto a la renta cuando se consideran las adiciones y cuando excluimos los dividendos presuntos, señaladas en la base legal inciso j) del art. 44 del TUO de la ley del impuesto a la Renta. Aquí podemos decir que en promedio cada una de las empresas industriales han pagado aproximadamente S/. 9,056 adicionales en el año 2012

Gráfico 4: Relación porcentual del pago de impuesto con la determinación del Impuesto a la renta sin dividendos presuntos. año 2012



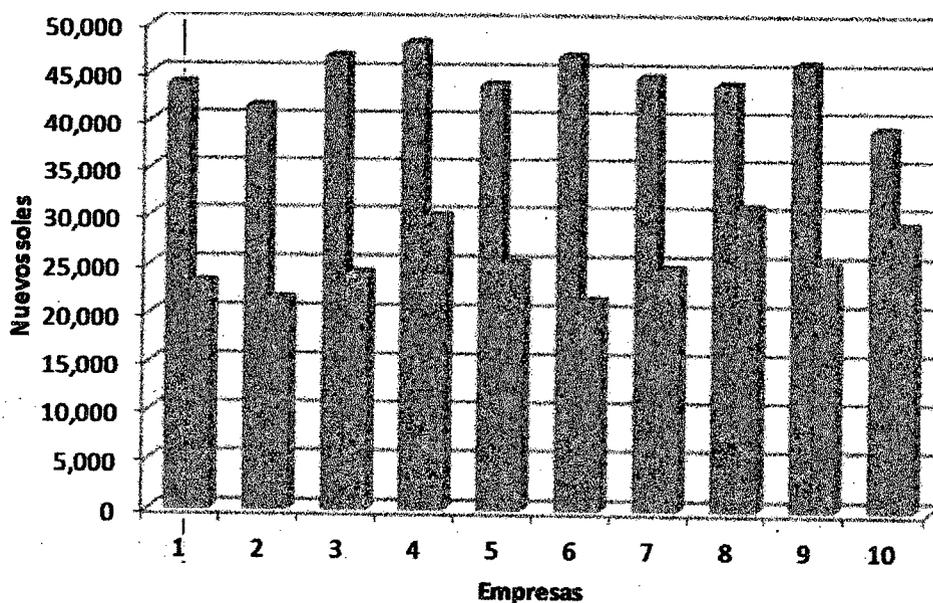
En el Cuadro 2 y Gráfico 4 se puede apreciar la relación porcentual que existe entre la determinación del impuesto a la renta cuando no se consideran los dividendos presuntos señalados en la base legal inciso j) del Art. 44 del TUO de la ley del impuesto a la Renta. De lo manifestado podemos decir que en promedio cada una de las empresas industriales están pagando aproximadamente en promedio el 7.48% de impuesto a la renta adicional en el año 2012.

5.3. Dividendos Presuntos 2013

Cuadro 3: Relación de Adiciones con los Dividendos Presuntos. Año 2013

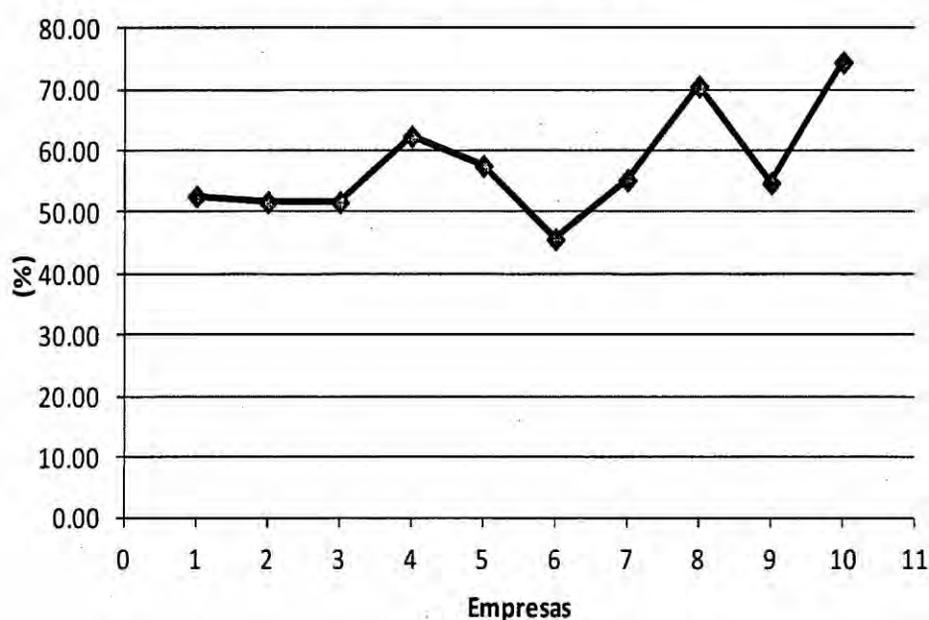
Empresas Industriales	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Promedio
TOTAL ADICIONES	43,924	41,535	46,686	48,055	43,805	46,752	44,559	43,833	45,949	39,138	44424
Gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características establecidas en R.C.P. Base Legal: Inciso j) artículo 44° TUO Ley del Impuesto a la Renta. (DIVIDENDO PRESUNTO)	23,128	21,489	24,151	28,985	25,234	21,380	24,633	30,922	25,180	29,148	25527
Relación % entre los Dividendos Presuntos. Gastos inciso j) art. 44 TUO I. R. y el total de Adiciones	52.65	51.74	51.73	62.40	57.61	45.75	55.28	70.55	54.82	74.47	57.70

Gráfico 5: Relación del total de adiciones con los Dividendos Presuntos. Año 2013



En el Cuadro 3 y Gráfico 5 podemos apreciar la relación entre (Los Dividendos Presuntos) "gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características establecidas en R.C.P. Base legal: inciso j) Art. 44 TUO Ley del impuesto a la Renta y el total de Adiciones de las empresas industriales en el año 2013. La empresa 4 muestra el más alto nivel de adiciones y la empresa 8 los gastos más altos relacionados a los dividendos presuntos.

Gráfico 6: Relación porcentual de los Dividendos Presuntos respecto al total de adiciones. Año 2013



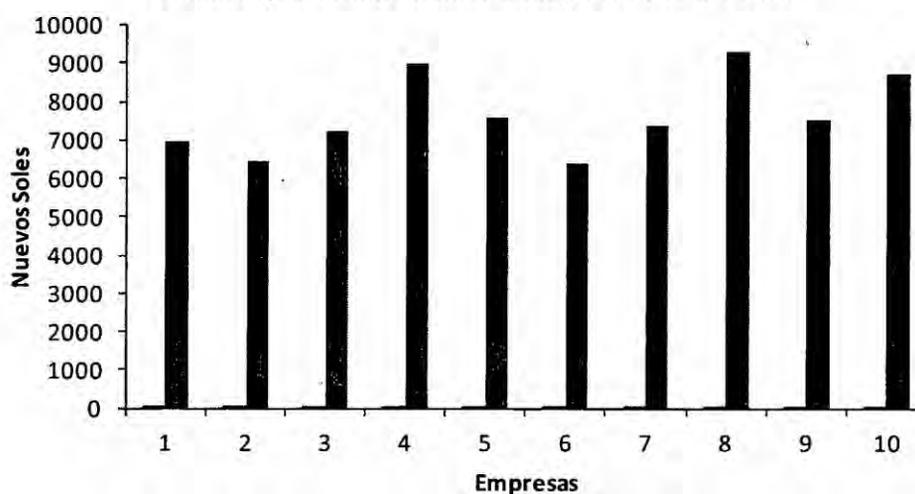
En la Cuadro 3 y Gráfico 6 se puede establecer la relación porcentual de los Dividendos Presuntos. Gastos relacionados al inciso j) art. 44 de la Ley del impuesto a la renta, respecto al total de adiciones de cada una de las empresas industriales en el año 2013. Aquí se muestra que en promedio esta relación alcanza el 57.70 %.

5.4. Determinación del impuesto a la renta año 2013

Cuadro 4: Relación de la Determinación del Impuesto a la Renta considerando Adiciones y sin Dividendos Presuntos. Año 2013

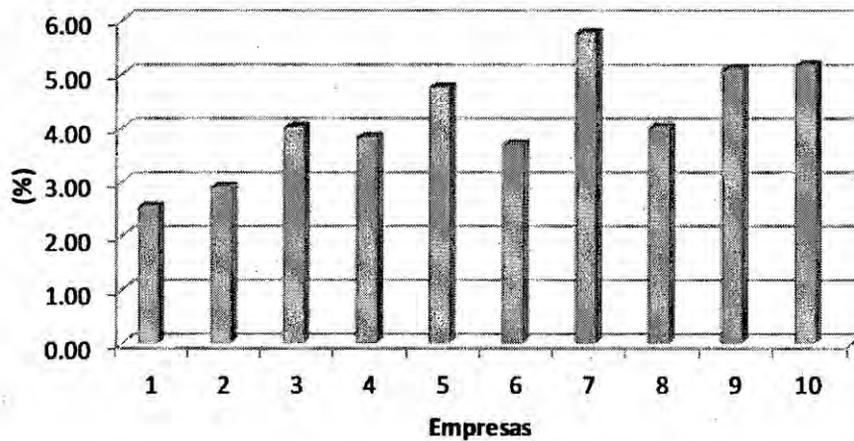
EMPRESAS INDUSTRIALES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Promedio
A) CON ADICIONES	278,512	228,102	187,477	244,000	166,578	180,092	135,519	240,069	155,850	177,740	199,394
B) SIN DIVIDENDOS PRESUNTOS (Base L inciso J), Art. 44 TUO Imp a la Renta)	271,573	221,655	180,232	235,005	159,008	173,675	128,129	230,792	148,293	168,996	191,736
DIFERENCIA ENTRE A) y B)	6,938	6,447	7,245	8,995	7,570	6,417	7,390	9,277	7,557	8,744	7,658
RELACIÓN PORCENTUAL ENTRE LA DIFERENCIA (A) Y (B) DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO SIN DIVIDENDOS PRESUNTOS	2.55	2.91	4.02	3.83	4.76	3.69	5.77	4.02	5.10	5.17	4.18

Gráfico 7. Diferencia del Impuesto a la Renta considerando adiciones y excluimos los dividendos presuntos. Año 2013



En el Cuadro 4 y Gráfico 7 se puede apreciar la diferencia entre la determinación del impuesto a la renta cuando se consideran las adiciones y cuando excluimos los dividendos presuntos, señalados en la base legal inciso j) del art. 44 del T.U.O. de la ley del impuesto a la Renta. Aquí se ha podido obtener el valor promedio de cada una de las empresas industriales que están pagando aproximadamente S/. 7,658 adicionales.

Gráfico 8: Relación porcentual del pago del impuesto con la determinación del impuesto a la renta sin dividendos presuntos. Año 2013



En el Cuadro 4 y Gráfico 8 se puede apreciar la relación porcentual que existe entre la determinación del impuesto a la renta cuando no se consideran los dividendos presuntos señalados en la base legal inciso j) del art. 44 del T.U.O. de la ley del impuesto a la Renta. Del resultado obtenido podemos decir que en promedio cada una de las empresas industriales han pagado aproximadamente el 4.18% de impuesto a la renta adicional en el año 2013.

5.5. Prueba de Hipótesis

Hipótesis Específica 1

Prueba de Hipótesis para los parámetros de la regresión entre la base imponible del impuesto adicional de los dividendos presuntos y el impuesto a la renta de tercera categoría que pagan las empresas industriales.

$$Y_1 = 10774,40 + 4,0544X$$

Donde: Y_1 Impuesto total a la renta de tercera categoría
 X_1 Base imponible de los dividendos presuntos

Cuadro 5.1 Resultado de Regresión 1

Resultado de la Regresión 1			
Variable	Coefficiente	Error Estándar	t de student
b_1	10774.3976	44922.3133	0.2398
Y_1	4.0544	1.4814	2.7369

Hipótesis Nula : $H_0: b_1 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_1 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y $n-2$ g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = 0,2398 < t_t = 2,31$

Por lo tanto, se acepta la Hipótesis Nula y el valor de b_1 es no significativo.

Hipótesis Nula : $H_0: b_2 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_2 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y $n-2$ g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = 2,7369 > t_t = 2,31$

Por lo tanto, se rechaza la Hipótesis Nula, esto quiere decir que existe una relación entre la base imponible de los dividendos presuntos y el impuesto a la renta de tercera categoría que pagan las empresas industriales, puesto que el valor de b_2 es significativo.

Hipótesis Específica 2

Prueba de Hipótesis para los parámetros de la regresión entre el Impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos y el resultado económico de las empresas industriales.

$$Y_2 = -26418,84 + 234,14X$$

Donde: Y_2 El resultado económico

X_2 Impuesto adicional de los dividendos presuntos

Cuadro 5.2 Resultado de Regresión 2

Resultado de la Regresión 2			
Variable	Coefficiente	Error Estándar	t de student
b_1	-26418.842	104732.3259	-0.2523
Y_1	234.1441	84.2373	2.7796

Hipótesis Nula : $H_0: b_1 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_1 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y $n-2$ g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = -0,2523 < t_t = 2,31$

Por lo tanto, se acepta la Hipótesis Nula y el valor de b_1 es no significativo.

Hipótesis Nula : $H_0: b_2 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_2 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y $n-2$ g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = 2,7796 > t_t = 2,31$

Por lo tanto, se rechaza la Hipótesis Nula, esto quiere decir que existe una incidencia directa entre el Impuesto adicional de los dividendos presuntos y el resultado económico de las empresas industriales.

Hipótesis Específica 3

Prueba de Hipótesis para los parámetros de la regresión entre la aplicación de la doble imposición tributaria de los dividendos presuntos y el total del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales.

$$Y_3 = 10774,40 + 11,89X$$

Donde: Y_3 Impuesto a la renta de tercera categoría

X_3 doble imposición tributaria

Cuadro 5.3 Resultado de Regresión 3

Resultado de la Regresión 3			
Variable	Coefficiente	Error Estándar	t de student
b_1	10774.3976	44922.3133	0.2398
Y_1	11.8897	4.3443	2.7369

Hipótesis Nula : $H_0: b_1 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_1 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y $n-2$ g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = 0,2398 < t_t = 2,31$

Por lo tanto, se acepta la Hipótesis Nula y el valor de b_1 es no significativo.

Hipótesis Nula : $H_0: b_2 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_2 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y $n-2$ g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = 2,7369 > t_t = 2,31$

Por lo tanto, se rechaza la Hipótesis Nula, esto quiere decir que existe una relación directa entre la aplicación de la doble imposición tributaria de los dividendos presuntos y el total del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales.

Hipótesis Principal

Prueba de Hipótesis para los parámetros de la regresión entre el impuesto adicional de los dividendos presuntos y el total de los tributos que pagan las empresas industriales.

$$Y = 10774,40 + 98,89X$$

Donde: Y es la tributación pagada

X impuesto adicional de los dividendos presuntos

Cuadro 5.4 Resultado de Regresión 4

Resultado de la Regresión 4			
Variable	Coefficiente	Error Estándar	t de student
b_1	10774.3976	44922.3133	0.2398
Y_1	98.8879	36.1315	2.7369

Hipótesis Nula : $H_0: b_1 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_1 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y $n-2$ g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = 0,2398 < t_t = 2,31$

Por lo tanto, se acepta la Hipótesis Nula y el valor de b_1 es no significativo.

Hipótesis Nula : $H_0: b_2 = 0$

Hipótesis Alternativa : $H_a: b_2 \neq 0$

Nivel de significancia : $\alpha = 5\%$;

Nivel de confianza : $1-\alpha = 95\%$

T tabulado para $\alpha/2$ y n-2 g. de l.: $t(0.025, 8) = 2,31$

De donde resulta que $t_c = 2,7369 > t_t = 2,31$

Por lo tanto, se rechaza la Hipótesis Nula, esto quiere decir que el impuesto adicional de los dividendos presuntos incide tributariamente en las empresas industriales.

CAPÍTULO VI

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

6.1. Contrastación de hipótesis con los resultados

Luego de aplicar el instrumento de medición a nuestras hipótesis planteadas hemos comprobado que existe un alto grado de correlación entre las variables:

1. La base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos influye directamente en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría que pagan las empresas industriales. De acuerdo a la normatividad correspondiente a la ley del impuesto a la renta se puede deducir que cuando la base imponible de dividendos presuntos no son deducibles para la determinación de la renta neta del Impuesto a la renta de Tercera categoría va influir en un mayor gravamen de dicho tributo, según la norma se presume que dicho gasto no es deducible por haber beneficiado a los socios, accionistas u otros directivos de la empresa, incurriendo con la imposición consecutiva del Impuesto adicional a la renta por dividendos presuntos.
2. El Impuesto adicional de los dividendos presuntos genera una incidencia directa en el resultado económico de las empresas industriales. Como se puede apreciar en las Declaraciones Juradas Anuales de las empresas industriales analizadas. El impuesto

adicional a la renta de los dividendos presuntos genera un efecto directo disminuyendo la utilidad del ejercicio económico o aumentando la pérdida del ejercicio de las empresas industriales de la Región Callao.

3. La aplicación de la doble imposición tributaria de los dividendos presuntos está incidiendo directamente en el total del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales. La doble imposición tributaria se pone de manifiesto por:
 - a) Una misma materia imponible.- Similitud de los impuestos es la materia u objeto sobre la que recaen. La sujeción a gravamen por dos o más impuestos concurrentes de una concreta manifestación de renta, y que éstos gocen de identidad o similitud sustancial.
 - b) Identidad de sujetos gravados.- Cuando la doble imposición se produce respecto de una misma persona natural o jurídica.
 - c) Identidad de período de tiempo: Para la existencia de una doble imposición es condición necesaria que los impuestos que se aplican lo hagan en relación con la concurrencia del hecho imponible en el mismo período de tiempo, en tanto éste debe recaer sobre la capacidad económica ostentada, poseída u obtenida, en un mismo momento.
4. Está confirmado que el impuesto adicional de los dividendos presuntos incide directamente en la tributación de las empresas

industriales de la Región Callao. Este hecho se sustenta en las normas lesivas señaladas en Decreto supremo N° 179-2004 EF y Decreto Legislativo N° 970, en el cual se establece la aplicación del impuesto adicional a la Renta por dividendos presuntos, materia de la investigación.

6.2. Contrastación de resultados con otros estudios similares

Los resultados obtenidos de la tesis de investigación realizada por : **Nufio Aldana, I. (2,007)**. Impuesto sobre la distribución de bebidas e impuesto al valor agregado constituyen o no, doble imposición tributaria. (Tesis magistral, Universidad de San Carlos), se relaciona con el trabajo de investigación en los siguientes ítems:

- a) El objetivo General de la investigación determinar si la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y el Impuesto al Valor Agregado constituyen o no, doble imposición tributaria. Mientras que el objetivo de la investigación es determinar la incidencia tributaria del impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos en las empresas industriales de la Región Callao.
- b) Ambas Leyes constituyen doble tributación, debido a que el hecho generador, la base imponible, el sujeto pasivo de la obligación tributaria y período de imposición son elementos suficientes para que se produzca.

- c) Que con la investigación realizada se validó la hipótesis planteada en el sentido que las Leyes investigadas tienen las características que la Constitución Política de la República de Guatemala establece para que se tipifique la doble tributación.
- d) La hipótesis planteada fue validada con los instrumentos de medición y se planteó que las Ley del Impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos incidencia en la doble imposición tributaria
- e) Que la Ley del impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, no está en congruencia con lo establecido en la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, al regular las mismas obligaciones de diferente manera, lo que genera el traslado de este impuesto al consumidor final, mediante un incremento al precio facturado.

No existe congruencia entre el Reglamento y la ley del Impuesto a la renta de Tercera Categoría que norma el Impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos, vulnera la capacidad contributiva de las empresas industriales de la Región Callao.

Chica Palomo, María (2,007). La Doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local. (Tesis Doctoral, Universidad de Jaén), se relaciona con el trabajo de investigación en cuanto al objetivo General de la investigación determinar la doble imposición entre los impuestos estatales y locales tomando como referencia la

imposición interna, jurisprudencia internacional y las situaciones donde existe colisión entre los impuestos estatales y locales.

En la investigación se busca determinar la incidencia de la doble imposición tributaria del impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos en las empresas industriales de la Región Callao, para lo cual se analiza el concepto de la imposición tributaria, normas relacionadas y jurisprudencia emitidas por el Tribunal Fiscal.

CONCLUSIONES

1. La evidencia empírica muestra que, existe una relación entre la base imponible de los dividendos presuntos y el impuesto a la renta de tercera categoría que pagan las empresas industriales, lo cual se ha expresado en coeficientes de regresión significativos, como se muestra en la prueba de hipótesis y un coeficiente de determinación que explica el 74,91% de la regresión, por lo cual nos lleva a aceptar la hipótesis específica 1 de que hay un efecto directo de la base de los dividendos presuntos y el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales.
2. De la evidencia empírica hallada se muestra que existe una relación entre el Impuesto adicional de los dividendos presuntos y el resultado económico de las empresas industriales, lo cual se ha expresado en coeficientes de regresión significativos, como se muestra en la prueba de hipótesis, y un coeficiente de determinación que explica el 77,26% de la regresión, por lo tanto nos lleva a aceptar la hipótesis específica 2 de que hay una incidencia directa del Impuesto adicional de los dividendos presuntos y el resultado económico de las empresas industriales.
3. La evidencia empírica hallada nos muestra que existe una relación entre la aplicación de la doble imposición tributaria de los dividendos presuntos y el total del impuesto a la renta de tercera categoría de las

empresas industriales. A quedado expresado en los coeficientes de regresión significativos, como se muestra en la prueba de hipótesis, y un coeficiente de determinación que explica el 74,91% de la regresión, por lo tanto nos lleva a aceptar la hipótesis específica 3 de que existe una incidencia directa en la doble imposición tributaria entre impuesto adicional de los dividendos presuntos y el impuesto total de la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao.

4. Como se puede apreciar en la evidencia empírica obtenida, nos muestra que existe una relación entre el impuesto adicional de los dividendos presuntos y la tributación de las empresas industriales. Este hecho quedo expresado en los coeficientes de regresión significativos, como se muestra en la prueba de hipótesis, y un coeficiente de determinación que explica el 78,95% de la regresión, por lo tanto nos lleva a aceptar la hipótesis principal de que existe una incidencia directa del impuesto adicional de los dividendos presuntos en la tributación de las empresas industriales de la Región Callao.

RECOMENDACIONES

1. Las acciones de Administración de los órganos de gestión tributaria del Estado deben ser más transparentes y no excederse en sus facultades para lograr mayor recaudación fiscal, exigiendo de manera arbitraria el pago del impuesto adicional a la renta por todo gasto no sustentado sin efectuar la distinción exigida por las normas, generándose una acción confiscatoria que perjudica a los beneficios económicos de las empresas industriales.
2. Se sugiere un mayor análisis para evitar la desnaturalización de la norma por el cual se crea el Impuesto adicional a la renta de dividendos presuntos, ya que contradice la naturaleza del Impuesto a la renta, pues dicha norma ha sido creada a efectos de gravar las ganancias, cuyo resultado del ejercicio será distribuido entre los socios, accionistas o dueños de la empresa. Debemos considerar que no se puede generar dividendos cuando la empresa ha obtenido pérdida tributaria. Esto ocasiona la inconsistencia entre el reglamento y la Ley del Impuesto a la renta, motivo por el cual la norma tributaria debe regularse por Ley o Decreto legislativo y no por vía reglamentaria, asimismo se deben establecer normas claras y precisas.
3. El Poder Ejecutivo y Legislativo del Estado deben adoptar medidas que corrijan esta doble imposición producida por el doble gravamen

de una misma materia imponible y sujeto pasivo. Asimismo para la creación de tributos se deben respetar las normas constitucionales y que no solamente el tributo se encuentre sujeto a ellas. La duplicidad impositiva perjudica al contribuyente por los efectos confiscatorios y que se origina cuando estos dos impuestos gravan una misma materia u objeto imponible.

4. Se sugiere implementar reclamaciones a las instituciones públicas que se encargan de legislar, recaudar tributos, verificar la constitucionalidad de la ley y aquellas instituciones que velan por la protección a las empresas que perciben rentas de tercera categoría para evitar se siga aplicando la doble imposición tributaria, esta duplicidad impositiva perjudica al contribuyente por los efectos confiscatorios y que se origina cuando estos dos impuestos gravan una misma materia u objeto imponible.

El tema de investigación permite la apertura para nuevas propuestas de tesis acerca de la tributación en el Perú y además a que se implemente un sistema tributario integral justo y equitativo, bajo el principio que todos deben tributar de acuerdo a su capacidad económica.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALPACA SALAZAR, Manuel. **La Nueva Ley general de Sociedades**. Lima. Editorial Grafica San Marcos. 1998.
2. ALTAMIRANO, Alejandro. **Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario**. Tratado de Derecho Tributario. Perú. Palestra Editores. 2003.
3. ATALIBA, Geraldo. **Hipótesis de incidencia tributaria**. Instituto Peruano de Derecho Tributario. IPDT. Junio.1987.
4. BARRADO MUÑOZ A. La deducción por doble imposición interna de los dividendos. Editorial Lex Nova 1987.
5. BRAVO CUCCI, Jorge. **Fundamentos de Derecho Tributario**. Perú. Palestra Editores. Primera Edición 2003.
La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Cuadernos Tributarios. IFA, N° 28, junio2003.
6. BRAVO, David y VILLANUEVA, Walker. **La imposición al consumo en el Perú**. *Revista contable Tributaria*. Lima. Editorial Tinco S.A. 1998.
7. BRAVO, Juan. **Nociones fundamentales de derecho tributario**. Bogotá. Ediciones Rosaristas. 1994.
8. CARRASCO DÍAZ S. **Metodología de la Investigación Científica**. Perú. Editorial San Marcos E.I.R.L. Primera Edición. 2005

9. CEVASCO, Rolando. **Empresas con pérdidas y dividendos presuntos.** *Revista Análisis Tributario.* Noviembre 2004.
10. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ. Lima. Editorial s/n. Primera Edición. 1993.
11. CHANAME ORBE, Raúl. **Diccionario Jurídico Moderno.** Lima. Editorial RAO Jurídica. 2011.
12. CHÁVEZ GONZÁLES, Marco. **La capacidad contributiva, el impuesto adicional a los egresos no susceptibles de posterior control tributario e ingresos no declarados en la Ley del Impuesto a la Renta del Perú.** *Revista Jus Doctrina & Práctica* Lima. Marzo, 2007.
13. CHECA GONZALEZ, Clemente. **Hechos imponible y sujetos pasivos.** Valladolid. Editorial Lex nova. 1999.
14. CHICA PALOMO, Dolores. **La doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local.** Tesis doctoral. España. Universidad de Jaén. 2007.
15. DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. **Impuesto a la renta – Dividendos.** VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Febrero 2003.
16. FERNANDEZ CARTAGENA, Julio. **Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller.** Lima. Palestra Editores. 2006.
17. FERNANDEZ HERNÁNDEZ, M. **Diccionario Contable y tributario.** México. Editorial Díaz de Santos. 1999

18. GARCIA BELSUNCE, Horacio. **Estudios de Derecho Constitucional Tributario**. Buenos Aires. Editorial de Palma. 1994.
19. GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. **Manual del Impuesto a la Renta**. Centro Interamericano de Estudios Tributarios CIET-DOC N° 872. Buenos Aires. 1980.
20. GRELLAUD, Guillermo. **Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller**. Lima. Palestra Editores. 2006.
21. GIULIANI FONROUGE Carlos M, **Derecho Financiero Doctrina Tributaria**. Buenos Aires. Editorial Graw-Hill. 5ª Edición. 1993.
22. HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. **Ponencia sobre Impuesto a la renta - Dividendos**. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario Instituto Peruano de Derecho Tributario. Perú. 2003.
23. HERNANDEZ SAMPIERI, Roberto. **Metodología de la investigación**. Buenos Aires. Editorial Graw-Hill. 2008
24. IGLESIAS FERRER, César. **Derecho Tributario**. Perú. Editorial Gaceta Jurídica. Primera Edición 2000.
25. INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. Impuesto a la Renta Tercera Categoría- gastos tributarios.
<http://www.caballarobustamante.com.pe>
26. INFORME N° 284-2006-SUNAT/2B0000
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/oficios/2842006.htm>

27. INFORME N° 215-2008-SUNAT/2B0000
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/oficios/2152008.htm>
28. JARACH, Dino. **El Hecho imponible teoría general del derecho tributario sustantivo**. Buenos Aires. Ediciones Abeledo Perrot. 2da. Edición.1971.
29. KOHLER, Erick. **Diccionario para Contadores**. México. Editorial Prentice Hall. Inc. 1974.
30. LÓPEZ ESCALAFOR, C. **La doble imposición interna**. Valladolid. Editorial Lex Nova. 1999.
31. LEY N° 27804, **Ley que modifica a la Ley del impuesto a la renta** según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 054-99EF y modificatorias.
32. MEDRANO CORNEJO, Humberto. **Dividendos en el Derecho Tributario y en el Derecho Mercantil**. *Revistas Tributarios*. N° 9. Junio 1990.
33. Ministerio de Economía y Finanzas. **Resoluciones del tribunal Fiscal**.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/4/2000_4_0049.pdf
34. Ministerio de Economía y Finanzas. **Tribunal Constitucional**
https://mef.gob.pe/defensoria/boletines/Boletin_defcon03.pdf

35. MONTIEL ARGUELLO, Alejandro. **Manual de Derecho Internacional**, Editorial Universitaria Centroamericana, Primera Edición. 1976.
36. NUFIO ALDANA, I. **Impuesto sobre la distribución de bebidas e impuesto al valor agregado constituyen o no, doble imposición tributaria**. Tesis Magistral. Guatemala. Universidad de San Carlos. 2007.
37. PFLUCKER DE LOS RIOS, E. **Dividendos Presuntos: Antecedentes y Lineamientos para futuros criterios jurisprudenciales y precisiones reglamentarias**. VII Jornada Nacional de Derecho Tributario Perú. Febrero. 2003.
38. PODER EJECUTIVO. **Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la renta**. Decreto Supremo N° 179-2004-EF. (Publicado el 08 de Diciembre del 2004)
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
39. PODER EJECUTIVO **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**. Decreto Supremo N° 122-94-EF. 19.09.1994.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html>.
40. RIOS DELGADO, T. y TORRES VÁSQUEZ Ch. **La Tesis teoría y práctica**. Lima. Editorial San Marcos E.I.R.L. Primera Edición. 2013
41. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. **Principios Constitucionales**. Lima. Editorial Pacifico. 2005.

42. ROMAN TELLO, Patricia. **Impuesto Adicional a la Renta del 4.1%.** *Revista Actualidad Empresarial N° 221*. Diciembre 2010
43. RUIZ DE CASTILLA, Francisco. **Sistema Tributario Peruano.**
<http://blog.pucp.edu.pe/item/19094/sistema-tributario-peruano>.
44. SAINZ DE BUJANDA, F. **El Nacimiento de la obligación Tributaria- Análisis Jurídico del hecho imponible.** Buenos Aires. Editorial Depalam. 1968.
45. SERNA HUARICAPCHA, Katherine. **Aplicación del Impuesto adicional a la renta.** *Revista Asesor Empresarial*. Junio. 2012.
46. SUNAT. **Orientación Tributaria Impuesto a la Renta Tercera categoría.**
<http://www.renta2013.pe/tercera-impuesto-renta-terceracategoria.html>
47. SUNAT. **Resolución de Superintendencia N° 141-2010/SUNAT Reglamento de Comprobante de pago.**
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1999/007.htm>
48. Ministerio de Economía y Finanzas. Resoluciones del tribunal Fiscal.

ANEXO 1 MATRIZ DE CONSISTENCIA

IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA DE LOS DIVIDENDOS PRESUNTOS Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA EN LAS EMPRESAS INDUSTRIALES DE LA REGIÓN CALLAO 2012 - 2014

FORMULACIÓN PROBLEMA	OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	HIPÓTESIS	VARIABLES E INDICADORES	METODOLOGÍA
<p>Problema General:</p> <p>¿De qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide tributariamente en las empresas industriales de la Región Callao?</p>	<p>Objetivo General:</p> <p>Determinar de qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide tributariamente en las empresas industriales de la Región Callao.</p>	<p>Hipótesis general:</p> <p>El impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide tributariamente en las empresas industriales de la Región Callao.</p>	<p>Variable Independiente :</p> <p>X Impuesto adicional a la renta</p> <p>Indicadores V.I.</p> <p>X₁ Base imponible dividendos presuntos.</p>	<p>Tipo de investigación:</p> <p>Explicativa por que explica los rasgos del fenómeno del impuesto adicional a la renta.</p>
<p>Problemas específicos:</p> <p>a. ¿De qué forma la base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos influye en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao?</p> <p>b. ¿De qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide en los resultados económicos de las empresas industriales de la Región Callao?</p> <p>c. ¿De qué manera la aplicación del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide en la doble imposición tributaria de las empresas industriales de la Región Callao?</p>	<p>Objetivos específicos:</p> <p>a. Determinar de qué forma la base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos influye en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao.</p> <p>b. Determinar de qué manera el impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide en los resultados económicos de las empresas industriales de la Región Callao</p> <p>c. Determinar la incidencia de la aplicación del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos en la doble imposición tributaria de las empresas industriales de la Región Callao.</p>	<p>Hipótesis específica:</p> <p>a. La base imponible del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos influye directamente en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría de las empresas industriales de la Región Callao.</p> <p>b. El impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide directamente en los resultados económicos de las empresas industriales de la Región Callao.</p> <p>c. La aplicación del impuesto adicional a la renta de los dividendos presuntos incide directamente en la doble imposición tributaria de las empresas industriales de la Región Callao.</p>	<p>X₂ Dividendos presuntos</p> <p>X₃ Doble imposición tributaria</p> <p>Variable Dependiente:</p> <p>Y Tributación</p> <p>Indicadores V.D.</p> <p>Y₁ Impuesto a la renta de tercera categoría.</p> <p>Y₂ Resultado económico</p>	<p>Diseño de investigación:</p> <p>Descriptiva - correlacional Describe las características hechos del fenómeno a investigar y correlacional porque estudia la las relaciones entre las variables independientes y dependientes.</p> <p>Población La población en estudio está conformada por 35 empresas industriales dedicadas a la panificación y elaboración de pasta de la Región Callao.</p> <p>Muestreo De la población se ha tomado como muestra a 10 empresas Industriales de la Región Callao que tributan por dividendos presuntos.</p>

ANEXO N° 2 DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA SEGÚN DECLARACIÓN JURADA ANUAL EJERCICIO 2012

Las Empresas al 31 dic. 2012 presenta los siguientes datos:

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10.
EMPRESAS	S/.									
Adiciones para determinar la Renta Imponible										
Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en R.C.P. Base Legal: Inciso j) artículo 44° TUO Ley del Impuesto a la Renta.	26,584	29,289	27,151	34,318	27,141	30,390	28,935	35,246	29,869	32,930
Multas, recargos, intereses moratorios y sanciones. Base Legal: Inc. C) Artículo 44 TUO LIR			13,434		11,457	8,750		8,585		
Gastos pagados sin utilizar medios de pago. Base legal Art.8 Ley 28194	6,387			12,889						
Exceso de gastos sustentados con Boleta de Venta. Base legal art.37 LIR		9,021	5,087				12,562		18,926	
Gastos de ejercicios anteriores. Base legal Art.57 LIR				9,241						
Exceso de gastos de representación. Base legal Art.37 LIR	8,934									7,569
Exceso de gastos recreativos. Base legal Art.37 LIR					9,870					
TOTAL ADICIONES	41,905	38,310	45,672	56,448	48,468	39,140	41,497	43,831	48,795	40,499

	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA										
Utilidad antes de adiciones y deducciones	409,625	404,280	276,662	366,869	375,747	365,591	343,617	360,558	363,281	291,267
Pérdida antes de adiciones y deducciones	0									
(+) Adiciones para determinar la renta imponible	41,905	38,310	45,672	56,448	48,468	39,140	41,497	43,831	48,795	40,499
(-) Deducciones para determinar la renta imponible										
Renta neta del ejercicio	451,530	442,590	322,334	423,317	424,215	404,731	385,114	404,389	412,076	331,766
Renta Neta Imponible	451,530	442,590	322,334	423,317	424,215	404,731	385,114	404,389	412,076	331,766
Total Impuesto a la Renta 30 %	135,459	132,777	96,700	126,995	127,265	121,419	115,534	121,317	123,623	99,530

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SIN DIVIDENDOS PRESUNTOS (BASE LEGAL INCISO J, Art. 44 TUO L.I.R.)

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.	S/.
Utilidad antes de adiciones y deducciones	409,625	404,280	276,662	366,869	375,747	365,591	343,617	360,558	363,281	291,267			
(+) Adiciones determinar la renta imponible	15,321	9,021	18,521	22,130	21,327	8,750	12,562	8,585	18,926	7,569			
Renta neta del ejercicio	424,946	413,301	295,183	388,999	397,074	374,341	356,179	369,143	382,207	298,836			
Renta Neta Imponible	424,946	413,301	295,183	388,999	397,074	374,341	356,179	369,143	382,207	298,836			
Total Impuesto a la Renta 30 %	127,484	123,990	88,555	116,700	119,122	112,302	106,854	110,743	114,662	89,651			

DETERMINACIÓN IMPUESTO ADICIONAL A RENTA

Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en R.C.P. Base Legal: Inciso j) artículo 44° TUO Ley del Impuesto a la Renta.	26,584	29,289	27,151	34,318	27,141	30,390	28,935	35,246	29,869	32,930			
Impuesto Adicional a la Renta 4.1%	1,090	1,201	1,113	1,407	1,113	1,246	1,186	1,445	1,225	1,350			

**ANEXO N° 3 INCIDENCIA DEL IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA EN EL ESTADO DE RESULTADOS
DATOS DE LA DECLARACION JURADA AL 31 DICIEMBRE DEL 2012 IMPORTES EN NUEVOS SOLES**

II. ESTADO DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS

EMPRESAS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ventas netas	1,899,053	1,777,453	1,399,690	2,780,829	1,625,380	1,873,819	1,276,325	2,368,275	1,904,701	1,214,701
(-) Costo de ventas	1,044,479	987,547	743,945	1,612,795	786,173	979,764	686,549	1,309,345	752,515	572,515
Resultado Bruto Utilidad	854,574	789,906	655,745	1,168,034	839,207	894,055	589,776	1,058,930	1,152,186	642,186
(-) Gastos de venta	208,896	177,758	191,461	419,874	223,379	294,055	107,066	392,897	409,623	191,568
(-) Gastos de administración	156,672	148,132	150,205	337,826	168,945	174,578	91,567	245,628	322,186	124,786
Resultado de operación Utilidad	489,006	464,015	314,079	410,334	446,883	425,422	391,143	420,405	420,377	325,832
(-) Gastos financieros	41,805	14,815	16,350	15,078	39,731	19,210	9,346	19,785	16,732	7,634
(+) Ingresos financieros gravados	7,938		9,673	12,376	10,345					5,432
(-) Gastos diversos									3,245	
Resultado antes de participaciones Utilidad	455,139	449,200	307,402	407,632	417,497	406,212	381,797	400,620	403,645	323,630
(-) Distribución legal a la renta	45,514	44,920	30,740	40,763	41,750	40,621	38,180	40,062	40,365	32,363
Resultados antes del impuesto Utilidad	409,625	404,280	276,662	366,869	375,747	365,591	343,617	360,558	363,281	291,267
(-) Impuesto a la Renta	135,459	132,777	96,700	126,995	127,265	121,419	115,534	121,317	123,623	99,530
Resultado del ejercicio Utilidad	274,166	271,503	179,962	239,874	248,483	244,172	228,083	239,241	239,658	191,737

ANEXO 4 DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA SEGÚN DECLARACIÓN JURADA ANUAL EJERCICIO 2013

Las Empresas al 31 dic. del 2013 presenta los siguientes datos :

EMPRESAS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	S/.									
Adiciones para determinar la Renta Imponible										
Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en R.C.P.	23,128	21,489	24,151	29,985	25,234	21,390	24,633	30,922	25,190	29,148
Base Legal: Inciso j) artículo 44° TUO LIR										
Multas, recargos, intereses moratorios y sanciones. Base Legal: Inc. C) Artículo 44 TUO LIR	7,326			9,756	14,226	11,317	8,672		20,759	
Gastos pagados sin utilizar medios de pago. Base legal Art.8 Ley 28194			6,664				11,254			9,990
Exceso de gastos sustentados con Boleta de Venta. Base legal art.37 LIR	13,470	7,569								
Gastos de ejercicios anteriores. Base legal Art.57 LIR		12,477						12,911		
Exceso de gastos de representación. Base legal Art.37 LIR			15,871		4,345	14,045				
Exceso de gastos recreativos. Base legal Art.37 LIR				8,314						
TOTAL ADICIONES	43,924	41,535	46,686	48,055	43,805	46,752	44,559	43,833	45,949	39,138

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA	S/.									
Utilidad antes de adiciones y deducciones	796,004	646,924	520,414	688,751	460,309	498,199	366,453	680,757	426,195	497,996
(+) Adiciones para determinar la renta imponible	43,924	41,535	46,686	48,055	43,805	46,752	44,559	43,833	45,949	39,138
Renta neta del ejercicio	839,928	688,459	567,100	736,806	504,114	544,951	411,012	724,590	472,144	537,134
Renta Neta Imponible	839,928	688,459	567,100	736,806	504,114	544,951	411,012	724,590	472,144	537,134
Total Impuesto a la Renta 30 %	251,978	206,538	170,130	221,042	151,234	163,485	123,303	217,377	141,643	161,140

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SIN DIVIDENDOS PRESUNTOS (BASE LEGAL INCISO J, Art. 44 TUO Imp a la Renta

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA	S/.	S/.	S/.									
Utilidad antes de adiciones y deducciones	796,004	646,924	520,414	688,751	460,309	498,199	366,453	680,757	426,195	497,996		
(+) Adiciones para determinar la renta imponible	43,924	20,046	22,535	18,070	18,571	25,362	19,926	12,911	20,759	9,990		
Renta neta del ejercicio	839,928	666,970	542,949	706,821	478,880	523,561	386,379	693,668	446,954	507,986		
Renta Neta Imponible	839,928	666,970	542,949	706,821	478,880	523,561	386,379	693,668	446,954	507,986		
Total Impuesto a la Renta 30 %	251,978	200,091	162,885	212,046	143,664	157,068	115,914	208,100	134,086	152,396		

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA

Gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características establecidas en R.C.P. Base Legal: Inciso j) artículo 44° TUO LIR	23,128	21,489	24,151	29,985	25,234	21,390	24,633	30,922	25,190	29,148		
Impuesto Adicional a la Renta 4.1%	948	881	990	1,229	1,035	877	1,010	1,268	1,033	1,195		

ANEXO 5 INCIDENCIA DEL IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA EN EL ESTADO DE RESULTADOS

DATOS DE LA DECLARACION JURADA AL 31 DICIEMBRE DEL 2013 IMPORTES EN NUEVOS SOLES

II. ESTADO DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS

EMPRESAS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ventas Netas o ingresos por servicios	2,873,819	2,271,378	1,799,690	2,380,824	1,629,907	1,737,381	1,281,205	2,359,526	1,499,149	1,721,424
Ventas netas	2,873,819	2,271,378	1,799,690	2,380,824	1,629,907	1,737,381	1,281,205	2,359,526	1,499,149	1,721,424
(-) Costo de ventas	1,293,219	1,022,120	809,861	1,071,371	733,458	781,821	576,542	1,061,787	674,617	774,641
Resultado Bruto	1,580,600	1,249,258	989,830	1,309,453	896,449	955,560	704,663	1,297,739	824,532	946,783
(-) Gastos de venta	387,966	286,194	226,761	299,984	205,368	218,910	161,432	297,300	188,893	216,899
(-) Gastos de administración	284,508	224,866	178,169	235,702	161,361	172,001	126,839	233,593	148,416	170,421
Resultado de operación	908,127	738,198	584,899	773,768	529,720	564,649	416,392	766,846	487,223	559,463
(-) Gastos financieros	23,678	19,393	12,385	17,834	23,937	14,340	11,673	17,934	13,673	10,462
(+) Ingresos financieros gravados					5,672	3,246	2,451			4,328
(+) Otros ingresos gravados			5,723.00	9,345				7,485		
(-) Gastos diversos	23,856								6,393	
Resultado antes de participaciones	884,449	718,805	578,237	765,279	511,455	553,555	407,170	756,397	473,550	553,329
(-) Distribución legal a la renta	88,445	71,880	57,824	76,528	51,145	55,355	40,717	75,640	47,355	55,333
Resultados antes del impuesto	796,004	646,924	520,414	688,751	460,309	498,199	366,453	680,757	426,195	497,996
(-) Impuesto a la Renta	251,978	206,538	170,130	221,042	151,234	163,485	123,303	217,377	141,643	161,140
Resultado del ejercicio Utilidad	544,026	440,387	350,284	467,709	309,075	334,714	243,149	463,380	284,552	336,856

EXPEDIENTE N° : 196-96
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas - Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 25 de febrero de 1997

Vista la apelación interpuesta por . representada por Javier Lazo Valle, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-04290 que declara improcedente su recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s 93-201-102-H-00732 y 93-201-501-H-00733, sobre Impuesto a la Renta Segunda Categoría del ejercicio gravable de 1992 e Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de diciembre de 1992, respectivamente;

CONSIDERANDO :

Que la Resolución de Determinación N° 93-201-501-H-00733 ha sido emitida por concepto de Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de diciembre de 1992 al considerarse como ventas omitidas el ajuste de inventario efectuado en dicho mes, mientras que la Resolución de Determinación N° 93-201-102-H-00732 ha sido emitida por concepto de Impuesto a la Renta, al presumirse ventas por el ajuste de inventario efectuado y cargado al costo en el mes de diciembre de 1992;

Que según lo dispone el artículo 101° del Decreto Supremo N° 068-92-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente para el ejercicio 1992, los contribuyentes, empresas o sociedades que deben llevar un sistema de contabilidad de costos basado en registro de inventario permanente, o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución, lo que resulta improcedente en el caso de autos, pues la recurrente no demostró en ningún momento del proceso de fiscalización llevar contabilidad de costos;

Que en el presente caso la recurrente no presenta certificación notarial de la destrucción de los productos inservibles ni el importe de éstos, por tanto, no habiendo acreditado debidamente su ocurrencia, no procede deducir monto alguno como costo o gasto para efectos de la determinación de la renta de tercera categoría;

Que por otro lado, de acuerdo a la revisión de los Papeles de Trabajo, se ha notado que la Administración ha errado al calcular el margen de utilidad de la empresa en 24% respecto de las ventas y aplicarlo a los reparos por diferencias de inventario expresados al valor del costo, ya que debió calcular el porcentaje de margen de utilidad respecto del costo de ventas y éste aplicarlo a los reparos por inventarios, obteniendo así las ventas omitidas a precio de venta, porcentaje que representa 31.4776% y no 24%;

Que por el ejercicio gravable 1992 la recurrente obtuvo partida tributaria arrastrable por lo que al no resultar renta gravable, no procede la acotación por dividendos presuntos;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS LUERZ DE LAS CASAS
 Vocal Administrativo

...///

Que en lo referente a la Ley de Reestructuración Empresarial - Decreto Ley N° 26116, el artículo 10° de la misma y el artículo 34° de su Reglamento ordenan suspender las acciones destinadas al cobro de los créditos, pero no impiden que el Tribunal Fiscal resuelva las apelaciones que están destinadas a determinar la existencia o no de la deuda tributaria y su cuantía, debiendo invocarse este convenio en la etapa de ejecución de la misma;

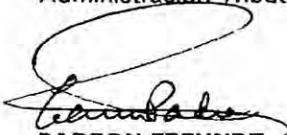
De acuerdo con el dictamen del Vocal Nué Bracamonte, cuyos fundamentos se reproduce;

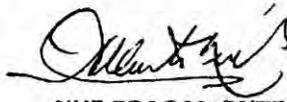
Con los vocales Padrón Freundt, Nué Bracamonte y Salas Lozada;

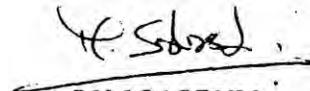
RESUELVE :

DECLARAR NULAS E INSUBSISTENTES las Resoluciones de Determinación N°s 93-201-102-H-00732 y 93-201-501-H-00733, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución y el dictamen que la sustenta.

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


PADRON FREUNDT
Vocal Presidente


NUE BRACAMONTE
Vocal


SALAS LOZADA
Vocal


Picón González
Secretario Relator
NB/mgp

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDDY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

EXPEDIENTE N° : 196-96
DICTAMEN : N° 014 Vocal Nué Bracamonte
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas - Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de febrero de 1997

Señor :

representada por Javier Lazo Valle, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-04290 que declara improcedente su recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s 93-201-102-H-00732 y 93-201-501-H-00733 sobre Impuesto a la Renta Segunda Categoría del ejercicio gravable de 1992 e Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de diciembre de 1992, respectivamente.

I. La Resolución de Intendencia apelada se sustenta en el Informe N° 032-95-SUNAT-16-3200-MGC del Departamento de Reclamaciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, cuyos principales fundamentos son los siguientes:

1. La Resolución de Determinación N° 93-201-501-H-00733 ha sido emitida por concepto de Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de diciembre de 1992, al considerarse como ventas omitidas el ajuste de inventario efectuado en dicho mes. La Resolución de Determinación N° 93-201-102-H-00732 ha sido emitida por concepto de Impuesto a la Renta, al presumirse ventas por el ajuste de inventario efectuado y cargado al costo en el mes de diciembre de 1992.

2. Con fecha 11 de marzo el contribuyente fue intervenido con la finalidad de verificar el cumplimiento del Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de diciembre de 1992. En dicha intervención se determinó diferencias entre el monto del impuesto General a las Ventas declarado y lo autodeterminado por el contribuyente según sus registros contables, producto de ajustes de inventarios en las tarjetas de control, los que fueron cargados al costo en el mes de diciembre.

3. Mediante requerimiento N° 0097861 se solicitó la sustentación de los mencionados ajustes. El contribuyente respondió señalando que las existencias se encontraban dañadas y/o alteradas en su composición química, la cual originaba un riesgo considerable en la planta, por lo que dieron de baja a los productos inservibles. Asimismo, que el importe más significativo de su diferencia de inventario se debe básicamente a no descargar correctamente el kardex cuyo importe fue regularizado con la toma de inventario del período 1992 y la diferencia fue absorbida como consumo, siendo observada por los auditores.

4. El inciso g) del artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Ley N° 25381 estableció que son deducibles de las rentas de tercera categoría las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijos y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

5. De acuerdo al artículo 55° del Reglamento del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 068-92-EF, vigente para el ejercicio en controversia, para la deducción de los desmedros de existencias a que se refiere el inciso g) del artículo 40° de la Ley, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante un Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél.

6. La baja de las existencias realizadas en el mes de diciembre que se cargaron al costo, no fueron sustentadas fehacientemente, pues no se ha probado la presencia de notario público que de fe del acto. Por otro lado, con respecto a la parte más significativa de la diferencia de inventario, se concluyó que son ajustes de inventario por faltantes al hacer el recuento físico.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

R.T.F. N° 277-4-97

...///

7. En consecuencia, habiéndose determinado reparos al ajuste de inventario efectuado, dicho monto cabe considerarlo como rentas omitidas en aplicación de los artículos 100° y 39° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Ley N° 25381 y del Decreto Legislativo N° 666 respectivamente.
8. Encontrándose el contribuyente en proceso de Reestructuración Empresarial a partir del 16 de julio de 1993, Decreto Ley N° 26116 y Decreto Supremo N° 044-93, corresponde a la Intendencia Regional Lima la verificación del cumplimiento del pago de la deuda.

La recurrente sustenta su apelación en lo siguiente:

1. En agosto del año 1992, precedió a la eliminación de productos que en dicha fecha se encontraban en mal estado, no siendo aptos para su comercialización. Por ello, en diciembre de 1992, al momento de realizar el inventario físico, se tomó nota de la eliminación de productos realizada, procediéndose a anotar el ajuste de inventario que reflejaba la eliminación de productos realizada. No obstante, la Administración procedió a emitir Resoluciones de Determinación tomando como base imponible los productos dados de baja.
2. Conforme lo expresó la recurrente en su recurso de reclamación, de conformidad con el artículo 101° párrafo 3 del Decreto Supremo N° 068-92-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la empresa acotada lleva inventario permanente en sistema computarizado y de acuerdo con esa norma, está facultada a efectuar los ajustes de fin de año que son propios de cada cierre del ejercicio y que la misma norma acepta. Al cierre del ejercicio se establecen las diferencias por merma, también se establecen las regulaciones entre faltantes y sobrantes, se da de baja a productos malogrados, es decir se hace la depuración física y contable del inventario.
3. Los sobrantes de la empresa del año 1992 son por montos muy por encima de los faltantes, como se demuestra en los listados que adjuntó a su reclamación. Sin embargo, el Auditor no tuvo en cuenta ni la norma legal, ni los criterios de compensación que se producen en esta regulación de cierre de año.
4. De acuerdo a lo expuesto, solicita se dejen sin efecto las acotaciones reclamadas.

De lo dicho por las partes, de los Papeles de Trabajo que obran en autos y de acuerdo a las normas legales vigentes, se desprende lo siguiente:

1. La Resolución de Determinación N° 93-201-501-H-00733 ha sido emitida por concepto de Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de diciembre de 1992 al considerarse como ventas omitidas el ajuste de inventario efectuado en dicho mes. La Resolución de Determinación N° 93-201-102-H-00732, ha sido emitida por concepto de Impuesto a la Renta, al presumirse ventas por el ajuste de inventario efectuado y cargado al costo en el mes de diciembre de 1992.
2. Las Resoluciones de Determinación acotadas se originan en los ajustes de inventario realizados por la recurrente, quien manifiesta en Carta GCP:025/93 del 07 de abril de 1993 dando respuesta al Requerimiento N° 0097861, que el mayor monto de los ajustes de inventario se debe a diferencias de inventario por error al no descargar correctamente el kardex, diferencias que fueron absorbidas como consumo, es decir, que los registró como costo puesto que se encuentra autorizado por el Decreto Supremo N° 068-92-EF para llevar inventarios permanentes computarizados. La pequeña parte restante del ajuste se debe a la destrucción de productos en mal estado. Sin embargo, la recurrente no precisó las cifras de uno u otro concepto.

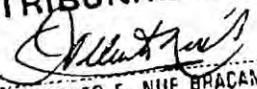
MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

3. Según lo dispone el artículo 101° del Decreto Supremo N° 068-92-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente para el ejercicio 1992, los contribuyentes, empresas o sociedades que deben llevar un sistema de contabilidad de costos basado en registro de inventario permanente, o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución. En el caso de autos, la recurrente no demostró llevar contabilidad de costos, por lo que lo alegado es improcedente.
4. En los Papeles de Trabajo obran los listados de inventario permanente computarizado de la recurrente a diciembre de 1992, firmados por el contador de la empresa y con los cuales la Administración determinó los faltantes de inventario.
5. En su recurso de reclamación, la recurrente adjuntó entre otros, los listados de sobrantes y fotocopias de hojas de Kardex físico manuales (sin valorizar) en las que consta la firma del responsable al lado de cada anotación de ajuste de inventario al año 1991. Sin embargo, de acuerdo al artículo 134° del Código Tributario entonces vigente - Decreto Ley N° 25859, no puede admitirse como prueba bajo responsabilidad, la que habiendo sido requerida por la Administración durante el proceso de fiscalización no hubiera sido presentada, salvo que el deudor tributario prueba que la omisión no se generó por su causa (...). En este sentido, cabe recalcar que la recurrente no señaló en forma clara y precisa los errores (de identificación) al descargar del kardex ni cuáles eran los inventarios en mal estado y destruidos.
6. Según lo dispone el artículo 69° del Decreto Ley N° 25859, Código Tributario vigente desde el 01 de diciembre de 1992, salvo prueba en contrario, la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los registros y las que resulten de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventarios, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior y en el de sobrantes de inventario, bienes cuya compra ha sido omitida de registrar durante el término de prescripción.
7. La recurrente, como se indica en el punto 5, reconoce sobrantes en el ejercicio 1992 y adjunta listado de los mismos. Sin embargo, la Administración no realizó una fiscalización integral, por lo que no acotó dichos sobrantes como compras presuntas del ejercicio y que hubieran aumentado reparos por ventas omitidas.
8. Ahora bien, de acuerdo al inciso g) del artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles de las rentas de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados. Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 55° del Reglamento, para la deducción de los desmedros de existencia a que se refiere el inciso g) del artículo 40° de la ley, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél.
9. En el presente caso la recurrente no presenta certificación notarial de la destrucción de los productos inservibles ni el importe de éstos, por tanto, no habiendo acreditado debidamente su ocurrencia, no procede deducir monto alguno como costo o gasto para efectos de la determinación de la renta de tercera categoría.
10. El numeral 6 del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que son dividendos, toda suma que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario.

11. La Administración emitió la Resolución de Determinación N° 93-201-102-H-00732 por concepto de Impuesto a la Renta correspondiente a dividendos presuntos, al presumirse ventas por el ajuste de inventario efectuado y cargado al costo en el mes de diciembre de 1992.
12. De acuerdo a la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de la recurrente, cuya copia obra en el expediente, la empresa obtuvo pérdidas por un monto de S/. 4'440,312 en el ejercicio 1992. Los reparos realizados por la Administración Tributaria referidos al Impuesto a la Renta ascienden a S/.85,207. Por tanto, luego de incluir para el Impuesto a la Renta los reparos realizados, el balance de la recurrente sigue mostrando pérdida.
13. De acuerdo a lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultando renta gravable para la recurrente luego de los reparos, no es procedente la acotación de dividendos presuntos.
14. Por otro lado, de acuerdo a la revisión de los Papeles de Trabajo efectuada, hemos notado a fojas 46, que la Administración ha errado al calcular el margen de utilidad de la empresa en 24% respecto de las ventas y aplicarlo a los reparos por diferencias de inventario expresados al valor del costo. La Administración debió calcular el porcentaje de margen de utilidad respecto del costo de ventas, éste aplicarlo a los reparos por inventarios, obteniendo así las ventas omitidas a precio de venta. El porcentaje así calculado representa 31.4776% y no 24%.
15. En lo referente a la Ley de Reestructuración Empresarial - Decreto Ley N° 26116, el artículo 10° de la misma y el artículo 34° de su Reglamento ordenan suspender las acciones destinadas al cobro de los créditos, pero no impiden que el Tribunal Fiscal resuelva las apelaciones que están destinadas a determinar la existencia o no de la deuda tributaria y su cuantía, debiendo invocarse este convenio en la etapa de ejecución de la misma.

De acuerdo a lo anotado en el punto 13, las Resoluciones de Determinación N°s 93-201-102-H-00732 y 93-201-501-H-00733 resultan nulas e insubsistentes, debiendo corregirse los cálculos realizados emitiendo nuevas resoluciones de determinación.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL

ALBERTO E. NUE BRACAMONTE
Vocal Informante

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL


MARCOS EDEAY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

NB/mgp

784-1-99

EXPEDIENTE : 1454-95
INTERESADO :
ASUNTO : Impuestos General a las Ventas, a la Renta y Multas
PROCEDENCIA: Lima
FECHA : Lima, 17 de setiembre de 1999

Vista la apelación interpuesta por **S.A.**, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-01858 de fecha 30 de setiembre de 1994, expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara procedente en parte la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-01149 y 012-3-01150 emitidas por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de 1992, respectivamente; y contra las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-01162 y 012-2-01163 giradas por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 1992 e Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1992, respectivamente; y acepta el desistimiento de la reclamación presentada contra la Resolución de Multa N° 012-2-01161;

CONSIDERANDO :

Que en relación a la nulidad deducida por la recurrente, teniendo en cuenta que no se presentaron hechos nuevos y que la fiscalización se efectuó en base a la documentación contable de la empresa, resultaba innecesaria su solicitud de una nueva revisión de la contabilidad, por lo que carece de fundamento dicho argumento;

Que respecto a las acotaciones formuladas a la determinación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, de acuerdo a los documentos que obran en autos, la Administración observó la exhibición de copias fotostáticas en sustitución de facturas de compra originales, ventas anuladas que no se encuentran amparadas con el original de las facturas respectivas, notas de abono emitidas sin justificación y gastos sustentados en facturas giradas a nombre de terceros;

Que en cuanto a la exhibición de copias fotostáticas en sustitución de los originales de facturas de compra, concepto por el cual también se reparó la Nota de Cargo N° 148, debe indicarse que conforme a lo establecido por este Tribunal mediante las Resoluciones N°s. 585-2-96 y 2353-4-96 del 11 de diciembre y 30 de octubre de 1996, respectivamente, a efectos de establecer la fehaciencia de las operaciones a que se refieren los documentos cuestionados, la Administración debe efectuar las verificaciones correspondientes; en consecuencia, corresponde declarar nula e insubsistente la apelada en dicho extremo a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento de acuerdo al criterio indicado;

Que en referencia a la anulación de ventas que no fueron sustentadas con las facturas originales, no habiendo acreditado la recurrente que dichas operaciones se llevaron a cabo sin la entrega de bienes y estando a que omitió presentar en la etapa de fiscalización los documentos que amparaban la anulación, procede mantener los reparos;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUTARIA FISCAL
BLANCOS CASAR

-2-

Que en cuanto a los reparos al crédito fiscal correspondientes al mes de octubre de 1992, se advierte de los papeles de trabajo de la fiscalización que de acuerdo a los libros contables, la referida acotación corresponde a los ajustes efectuados por la recurrente, por lo que corresponde mantener el citado reparo;

Que en lo que concierne a las Notas de Abono emitidas sin justificación, la recurrente no ha acreditado que las mismas fueron giradas para anular notas de cargo con las que pretendía cobrar intereses a sus clientes, por lo que debe confirmarse el reparo;

Que respecto a los gastos reparados por sustentarse en comprobantes de pago emitidos a nombre de terceros, éstos corresponden a las facturas giradas a nombre de Multifarma S.A. y Laboratorios Farminindustria S.A. por la compra de una central telefónica y la prestación de servicios de publicación de avisos, respectivamente;

Que en el primer caso, en cuanto al contrato de cesión de líneas telefónicas que alega la recurrente haber celebrado con la empresa mencionada, lo que considera permitiría acreditar la propiedad del bien adquirido así como el error incurrido al girarse la factura respectiva, cabe señalar que no existe relación alguna entre la titularidad de las líneas telefónicas y la adquisición de un bien mueble a la Compañía Peruana de Teléfonos; en ese sentido, siendo que correspondía emitir el comprobante de pago a nombre del adquirente y no habiendo presentado la recurrente prueba alguna que desvirtúe la procedencia del reparo, corresponde mantener el mismo;

Que en relación a la segunda factura citada, resultan aplicables los mismos argumentos expuestos en el párrafo precedente, por lo que procede confirmar el reparo correspondiente;

Que asimismo, producto de los reparos formulados al Impuesto a la Renta de tercera categoría, la Administración estableció acotaciones a la segunda categoría de dicho impuesto por concepto de dividendos presuntos al amparo de lo establecido en el artículo 24º del Decreto Ley N° 25381;

Que sobre el particular, cabe indicar que de la copia de la Declaración Pago Anual de Renta y Patrimonio correspondiente al ejercicio 1992, así como de la Resolución de Determinación N° 102-3-01150, valor que incluyó los citados reparos, se desprende que la recurrente obtuvo pérdida tributaria en dicho período, por lo que no es aplicable el supuesto de dividendos presuntos, conforme a lo dispuesto por este Tribunal mediante la Resolución N° 277-4-97 del 25 de febrero de 1997, debiendo por lo tanto dejarse sin efecto la apelada en dicho extremo;

Que en consecuencia, debe también dejarse sin efecto la Resolución de Multa N° 012-2-01163, girada por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta como consecuencia del reparo por dividendos presuntos;

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
FISCALÍA NACIONAL
[Firma manuscrita]

De acuerdo con el dictamen de la Vocal Casalino Mannarelli, cuyos fundamentos se reproduce;

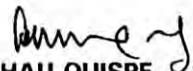
Con las Vocales Casalino Mannarelli, Chau Quispe y León Pinedo;

RESUELVE:

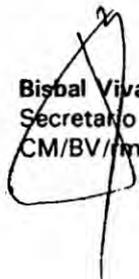
REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 015-4-01858 de fecha 30 de setiembre de 1994, en el extremo referido a los reparos por dividendos presuntos para efectos del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, así como respecto de la Resolución de Multa N° 012-2-01163; **DECLARARLA NULA E INSUBSISTENTE** en lo que se refiere al reparo por facturas cuyos originales no fueron exhibidas, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de conformidad con lo señalado; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

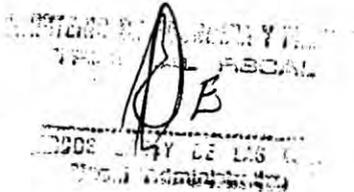
Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


CHAU QUISPE
VOCAL


LEÓN PINEDO
VOCAL


Bisbal Vivanco
Secretario Relator
CM/BV/rmh.


TRIBUNAL FISCAL DE LAS CUENTAS
SECRETARÍA DE ASISTENCIA Y ADMINISTRACIÓN
CALLE DE LAS CUENTAS N° 1000
LIMA

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE : 1454-95
DICTAMEN N° : 263-1-99 Vocal señora Casalino Mannarelli
INTERESADO :
ASUNTO : Impuestos General a las Ventas, a la Renta y Multas
PROCEDENCIA: Lima
FECHA : Lima, 17 de setiembre de 1999

Señor:

S.A., representada por el señor interpone apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-01858 de 30 de setiembre de 1994, expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara procedente en parte la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-01149 y 012-3-01150 por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de 1992, respectivamente, y contra las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-01162 y 012-2-01163 por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 1992 y del Impuesto a la Renta del ejercicio 1992, respectivamente; y acepta el desistimiento de la reclamación contra la Resolución de Multa N° 012-2-01161.

El Informe N° 032-94-SUNAT-16-3200-SOD que sustenta la apelada señala respecto a la Resolución de Determinación N° 012-3-01149, que en la fiscalización se encontraron un cierto número de facturas anuladas que carecían del original que sustentara dicha anulación, por lo que en aplicación de los artículos 4° y 21° del Decreto Legislativo N° 666 y Decreto Ley N° 25748, se procedió a reparar dicha facturas tomándolas como ventas omitidas.

Asimismo, sostiene que se repararon tres facturas de compras y una nota de cargo ya que no se presentó el original de dichos documentos al momento de efectuar la fiscalización, pese a ser requeridos expresamente.

Considera que teniéndose en cuenta en lo dispuesto por el artículo 5° de las normas sobre otorgamiento de Comprobantes de Pago aprobadas por Decreto Supremo N° 182-89-EF, en caso de anulación de operaciones, ésta debía sustentarse con las correspondientes notas contables y con los documentos relacionados con dicha operación, originales y copias.

Que de otro lado, de conformidad con el numeral 2 del artículo 71° del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 218-90-EF modificado por el Decreto Ley N° 769 y el numeral 8 del artículo 88° del Decreto Ley N° 25859, los contribuyentes se encontraban obligados a conservar sus libros y registros, así como los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles mientras el tributo no esté prescrito.

Respecto a las notas de abono correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1992 que anulaban notas de cargo en las que se cobraba intereses a los clientes morosos, señala que fueron reparadas por cuanto no eran fehacientes, ya que no detallaban las razones que motivaron dicha rectificación, incumpliendo lo dispuesto en el inciso f) del artículo 28° y en el artículo 39° del Decreto Supremo N° 269-91-EF.

En torno al reparo al crédito fiscal del mes de octubre de 1992, sostiene que el monto que figura en el análisis de la liquidación del Impuesto General a las Ventas de dicho mes coincide con el consignado en su Declaración Jurada, siendo que la diferencia entre lo declarado y lo registrado en el Registro de Compras corresponde a ajustes según Libros, motivo por el cual procede mantener el reparo.

RTF. N° 784-1-99

Respecto a la Resolución de Determinación N° 012-3-01150, señale que además de los reparos antes mencionados, se establecieron otros, que si bien fueron aceptados por la recurrente para efecto del Impuesto General a las Ventas, han sido impugnados en relación con el Impuesto a la Renta.

Tal es el caso de la factura de compra de una central telefónica girada a nombre de otra empresa, utilizada por la recurrente para sustentar gastos. Al respecto sostiene la Administración que dado que la recurrente aduce que se efectuó un contrato de cesión de líneas telefónicas con la empresa Multifarma S.A., en ese caso dicha empresa debió emitir una nota de cargo a la recurrente para cobrar el importe del referido comprobante, toda vez que para efectos del Impuesto a la Renta, las facturas de compras emitidas a nombre de terceros al ser pagadas por la recurrente, y no ser sustentadas con una nota de cargo emitida por quien figura como adquirente, constituyen un acto de liberalidad en dinero, no siendo deducibles para la determinación de la renta de cualquier categoría, conforme a lo establecido en el inciso d) del artículo 50° de la Cuarta Disposición Final de la Ley N° 25381.

Asimismo indica que dado que el referido egreso no ha sido sustentado fehacientemente, constituye dividendum presunto, conforme a lo establecido en el numeral 6 del inciso a) del artículo 24° de la ley antes citada, al ser una disposición indirecta de renta gravable no susceptible de control posterior.

La recurrente, en primer término, deduce la nulidad de la apelada, toda vez que según sostiene, ha sido emitida sin que la Administración haya actuado la prueba de inspección de sus libros y demás documentación contable que ofreciera en la reclamación. Invoca lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 8227.

En relación al reparo por anulación de ventas, sostiene que el sustento legal que invoca la Administración no es aplicable al caso de autos, toda vez que está referido al supuesto de facturas anuladas luego de la entrega de los bienes y del comprobante al comprador, lo que no ocurrió en el presente caso en el que las anulaciones se debieron a errores en la emisión, o a roturas de las facturas, por lo que al no haberse entregado los bienes era innecesaria la emisión de notas de crédito.

En cuanto a la obligación de conservar los originales de las facturas anuladas, aduce que ello constituye una obligación formal, cuyo incumplimiento en su caso dio lugar a la sanción con una multa que cumplió con pagar en su oportunidad, pero que ello no desvirtúa que la Administración tuvo la posibilidad de cruzar información con los supuestos compradores a fin de comprobar la realización de la operación, tal y como lo solicitó en la reclamación, resultando irrelevante el argumento de la Administración en el sentido que en virtud del artículo 134° del Código Tributario se veía imposibilitada de actuar la inspección, toda vez que las pruebas presentadas eran una relación de las facturas anuladas y de las empresas a cuyo nombre se emitieron con sus respectivos datos identificatorios, lo cual no constituía una prueba requerida durante la fiscalización.

En torno a los reparos por documentos de compras cuyos originales no fueron exhibidos, manifiesta que bastaría con que la Administración hubiese realizado el cruce de información con los proveedores que fuera solicitado. Además señala que en el ejercicio 1992 no había una norma como la del numeral 2 del artículo 6° del actual Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas vigente a partir del 30 de marzo de 1994, en el que se establece que el único documento que sustenta el crédito fiscal es el original del comprobante de pago.

RTF. N° 784-1-99

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS
DIRECTOR GENERAL DE LOS SERVICIOS
FISCAL ADMINISTRATIVOS

Respecto al crédito fiscal del mes de octubre de 1992 desconocido por la Administración, sostiene que si bien por un error dicho crédito no fue consignado en la declaración del mes respectivo, ello no puede determinar su desconocimiento, pues no hay norma alguna que establezca como requisito para la obtención del crédito fiscal, su declaración por parte del contribuyente.

En relación con el reparo por notas de abono sin justificación, aduce que tal requisito formal establecido por el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo produce efectos respecto de dicho impuesto, más no es un requisito de validez respecto del Impuesto a la Renta.

Respecto al reparo por facturas emitidas a nombre de terceros, sostiene que si bien es cierto que el tratamiento que señala la apelada hubiera sido el más adecuado, ello no desvirtúa el hecho que la empresa ha efectuado un desembolso para adquirir bienes y servicios necesarios para mantener la fuente productora de renta y por lo tanto debe permitirse el gasto para efectos del Impuesto a la Renta. En cuanto a la adquisición de la central telefónica, indica que ella forma parte de su activo fijo y por lo tanto ha formado parte de la base imponible para efectos del Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1992.

Agrega que aún en el supuesto que se reparasen los montos antes mencionados, ello no significa que se configuren dividendos presuntos, toda vez que de conformidad con el artículo 24° Inciso a) numeral 6 de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable para el ejercicio 1992, para que ello ocurra, el egreso no debe ser susceptible de posterior control tributario, lo que no ocurre en el presente caso, en que resulta evidente que el destino de los egresos es el de las empresas que emitieron las facturas.

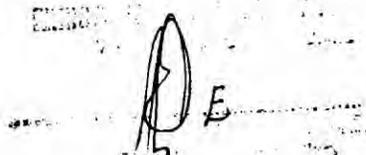
Sobre el particular cabe señalar lo siguiente:

Respecto a la nulidad deducida por la recurrente por el hecho que la Administración no actuó la prueba de inspección de su contabilidad que solicitara en la reclamación, debe tenerse en cuenta que la fiscalización se efectuó en base a la documentación contable de la recurrente, por lo que en ese sentido al no presentarse hechos nuevos, era innecesaria una nueva revisión de dicha documentación.

En relación con los diversos reparos efectuados por la Administración respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, impugnados por la recurrente, cabe señalar lo siguiente:

Reparo a facturas cuyos originales no fueron exhibidos por la recurrente.- en el resultado del Requerimiento N° 000519, de 21 de setiembre de 1992, se consigna que la recurrente no cumplió con presentar el original de las facturas de compra N°s. 3502, 6003, 20749 y 92000071, así como de la Nota de cargo N° 148; sin embargo añade que se acompañan fotocopias de dichos comprobantes proporcionados por la recurrente.

En tal sentido, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en Resoluciones tales como las N°s. 585-2-96 de 11 de diciembre de 1996 y 2353-4-96 de 30 de octubre de 1996, es necesario que la Administración efectúe las verificaciones necesarias a efecto de establecer la fehaciencia de las operaciones a que se refieren las facturas materia de reparo, cuyo resultado tendrá incidencia respecto del Impuesto General a las Ventas así como del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

A handwritten signature in black ink is written over a rectangular stamp. The signature is stylized and appears to be a single letter 'E' or similar. The stamp is mostly illegible but contains some faint markings.

De otro lado, en relación a los reparos al Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, por concepto de dividendos presuntos provenientes de reparos a la base imponible así como al gasto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, cabe señalar que en el presente caso se aprecia de la copia de la Declaración Pago Anual de Renta y Patrimonio correspondiente al ejercicio 1992, Formulario 121 con N° de Declaración 00301102, que corre a fojas 413 de autos, que la recurrente ha declarado una pérdida contable de S/. 812,102.00 y una pérdida tributaria de S/. 733,831.00.

Asimismo, de acuerdo con la Resolución de Determinación N° 102-3-01150, luego de los reparos efectuados por la Administración respecto del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, da como resultado una pérdida tributaria de S/. 274,595.06, es decir, el balance de la recurrente sigue arrojando pérdida.

Al respecto el numeral 6 del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por la Cuarta Disposición Final del Decreto Ley N° 25381, establece que para efectos del referido impuesto son dividendos toda suma que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario.

En tal sentido este Tribunal ha establecido en su Resolución N° 277-4-97 de 25 de febrero de 1997, que al no resultar renta gravable para la recurrente, no es procedente la acotación por concepto de dividendos presuntos, debiendo por lo tanto dejarse sin efecto la apelada en el extremo referido a dividendos presuntos.

Así mismo, debe dejarse sin efecto la Resolución de Multa N° 012-2-01163, girada por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta como consecuencia del reparo por dividendos presuntos.

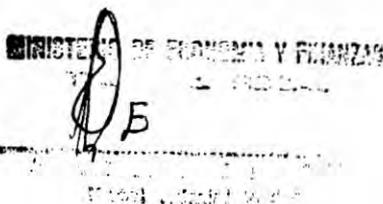
Por lo expuesto, soy de opinión se acuerde revocar en parte la apelada, en el extremo que confirma los reparos por concepto de dividendos presuntos para efectos del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, así como respecto de la Resolución de Multa N° 012-2-01163, la que se deja sin efecto; declararla nula e insubsistente en lo que se refiere al reparo por facturas cuyos originales no fueron exhibidas, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de conformidad con lo señalado; y confirmarla en lo demás que contiene.

Salvo mejor parecer,



Handwritten signature and official stamp of the Tribunal.

CM/IB/rmh.
RTF. N° 784-1-99



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
SECRETARÍA DE ADMINISTRACIÓN
Fiscalización Tributaria

EXPEDIENTE : 1073-98
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 15 de junio de 2001

Vista la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07652 del 31 de diciembre de 1997, expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara procedente en parte las reclamaciones formuladas contra la Resolución de Determinación N° 012-3-03416 emitida por Impuesto a la Renta de Tercera y Segunda Categoría del ejercicio 1993, y contra la Resolución de Multa N° 012-2-05398 girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que la resolución de determinación materia de impugnación se sustenta en los reparos detectados en el procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 1993 que tenían incidencia en el Impuesto a la Renta del referido ejercicio, los que se encontraban detallados en las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-01360, 012-3-01401 y 012-3-01605, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, junio a agosto y setiembre de 1993, respectivamente;

Que de acuerdo con el recurso de reclamación, la controversia se centra en los reparos a los gastos relacionados con las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-01360 y 012-3-01401 giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a agosto de 1993 y en cuanto a los dividendos presuntos, por lo que no resulta materia de grado los reparos por el mes de setiembre del año 1993;

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 833-1-2000 se declaró la nulidad del Requerimiento N° 000538 emitido en el procedimiento de fiscalización correspondiente a los meses de junio a agosto de 1993, y de todo lo actuado con posterioridad, de lo que se concluye que por los citados meses no se encuentran acreditados los reparos al gasto a los cuales hace referencia la Administración y que se vinculan con la Resolución de Determinación N° 012-3-01401, esto es, los referidos a roturas de envases, central telefónica, servicios públicos girados a nombre de terceros y compras sustentadas en facturas con número de Libreta Tributaria con 8 dígitos, por lo que procede que éstos sean levantados;

Que por los meses de enero a mayo de 1993 se efectuaron reparos al gasto, que se relacionan con la Resolución de Determinación N° 012-3-01360, manteniéndose en la apelada, en su totalidad, los referidos a rotura de envases, promoción y propaganda de terceros, comisiones no identificadas y otros no sustentados, y parcialmente los correspondientes a facturas de compra emitidas a nombre de terceros, respecto de los cuales la apelada levanta el reparo a gastos de agua, luz y teléfono de los locales alquilados o cedidos a la recurrente, manteniendo aquéllos que no corresponden a locales propios o alquilados, por constituir gastos ajenos a la actividad que desarrolla, y mantiene, asimismo, los reparos a la Nota de Cargo N° 19-4 y a los Comprobantes N°s 8546 y 9061 al haber sido aceptados, y a la factura emitida por Bertokoki por cuanto en dicho comprobante no figura el nombre del consumidor;

Que en cuanto al reparo de las notas de cargo por roturas de envases en la comercialización, debe indicarse que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-1-2001, que resuelve la impugnación del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo de 1993, se ha señalado que de la revisión de los partes de producción, que sirven de sustento de los partes de roturas y notas de cargo reparadas, se observa que éstos no indican cuál es el estado de los envases recibidos de bodega para producción, reflejando sólo los hechos ocurridos dentro de este proceso y no antes de él, por lo que los envases rotos, despichados y otros que se consignan en los partes de producción constituyen desmedros ocurridos en su sistema productivo, concluyéndose que son gastos propios de CEPESA pero no de la recurrente;

Que atendiendo a que los partes de producción no acreditan cuáles son los envases rotos, despichados o perdidos en el proceso de comercialización de los productos, no resultan admisibles los gastos por concepto de roturas sustentado en los referidos documentos;

Que en lo que concierne al reparo de las notas de cargo por reposición de envases entregados a consumidores finales por concepto de promoción y propaganda, según lo dispuesto en el artículo segundo del Contrato de Distribución, la recurrente asumía la obligación de promover, distribuir, revender y activar eficientemente el consumo de los productos objeto del contrato, cuidando de mantener su buen nombre y prestigio;

Que si bien los gastos de promoción y propaganda están destinados a promover el consumo de los productos comercializados y por lo tanto estarían dentro de los alcances de la cláusula antes glosada, no puede extenderse esta obligación al reembolso de gastos efectuados por CEPESA por dicho concepto, dado que en su condición de empresa embotelladora también se beneficiaba por el estímulo en la actividad de consumo, además que del Contrato de Distribución no se desprende que los gastos reparados fueran únicamente de cargo de la recurrente en su calidad de distribuidora exclusiva;

- 2 -

Que teniendo en cuenta que la recurrente no discute que los envases por promoción y propaganda han sido entregados por CEPESA, como se aprecia en los comprobantes de entrega que corren en el Expediente de Apelación N° 4657-96, se concluye que el gasto por dicho concepto no resulta propio de la empresa, por lo que debe confirmarse este extremo de la apelada;

Que la recurrente no presenta argumentos para desvirtuar el reparo por no presentar documentación sustentatoria de la Factura N° 069-93, por lo que procede confirmarlo;

Que respecto de los reparos a facturas de compra emitidas a nombre de terceros y registradas por la recurrente, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-1-2001 concluye que si bien la recurrente manifiesta que estas facturas corresponden a locales que fueron ocupados en calidad de arrendatarios para el desarrollo de sus operaciones, y que los contratos de arrendamiento se presentaron con el expediente de reclamación N° 400725, los contratos presentados no tienen relación con los lugares en que se prestaron los servicios, por consiguiente procede mantener el reparo;

Que en cuanto al reparo a notas de cargo por comisiones no identificadas, según la recurrente, éstas se emiten por concepto de primas de seguros médicos de funcionarios y empleados de SEMER incluidos en la póliza tomada por Impel Publicidad S.A., no obstante, tanto en la etapa de reclamación como de apelación no ha presentado las pruebas que justifiquen dicho gasto, resultando insuficiente la relación de nombres de empleados incluidos en el referido seguro familiar, por lo que procede mantener el reparo, al igual que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-1-2001;

Que en relación con los dividendos presuntos provenientes de los reparos a gastos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, de acuerdo con la Declaración Pago Anual Renta y Patrimonio del ejercicio 1993 y con la Resolución de Determinación N° 012-2-03416, la recurrente obtuvo pérdida tributaria por dicho período, y el balance luego de incluir los reparos realizados sigue arrojándola, por lo que según lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Ley N° 25751, no resulta aplicable el supuesto de dividendos presuntos, conforme ha dejado establecido este Tribunal en las Resoluciones N°s 277-4-97 y 784-1-99, dejándose sin efecto este extremo de la apelada;

Que atendiendo a que la resolución de multa fue girada por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta como consecuencia del reparo por dividendos presuntos, igualmente se deja sin efecto;

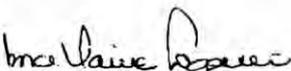
De acuerdo con el dictamen de la Vocal Cogorno Prestinoni, cuyos fundamentos se reproduce;

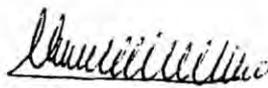
Con las Vocales Cogorno Prestinoni, Casalino Mannarelli y Pinto de Aliaga;

RESUELVE:

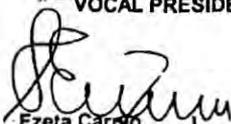
REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 015-4-07652 del 31 de diciembre de 1997, en los extremos referidos a los reparos a los gastos de junio a agosto de 1993, a dividendos presuntos y a la Resolución de Multa N° 012-2-05398, la que se deja sin efecto, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA


CASALINO MANNARELLI
VOCAL


PINTO DE ALIAGA
VOCAL


Ezeta Carpio
Secretario Relator
CP/EC/rmh
CPI/222

TRIBUNAL FISCAL

Expediente N° : 1073-98
Dictamen : Vocal Dra. Cogorno Prestinoni
Interesado :

Asunto : Impuesto a la Renta
Procedencia : Lima
Fecha : Lima, 15 de junio de 2001

Señor:

La empresa de la referencia, representada por su gerente general señor Jaime Esparza de Pomar, interpone apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07652 del 31 de diciembre de 1997, expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara procedente en parte las reclamaciones formuladas contra la Resolución de Determinación N° 012-3-03416 emitida por Impuesto a la Renta de Tercera y Segunda Categoría del ejercicio 1993, así como contra la Resolución de Multa N° 012-2-05398 girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859.

El Informe que sustenta la apelada sostiene que los reparos contenidos en la resolución de determinación materia de grado han sido formulados teniendo en cuenta los reparos con incidencia en renta efectuados al Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 1993, los cuales se encuentran detallados en las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-01360, 012-3-01401 y 012-3-01605.

Añade, que las dos primeras resoluciones de determinación giradas por Impuesto General a las Ventas fueron objeto de impugnaciones, y motivaron la emisión de las Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-005734 y 015-4-06421; mientras que la última acotación por el referido impuesto fue aceptada por la contribuyente.

Asimismo, indica que según los anexos de las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-03416 y 012-3-01360, la Administración reparó los gastos por rotura de envases, promoción y propaganda de terceros, compra de vasos y tapas descartables, servicios públicos girados a terceros, publicidad y otros no sustentados, correspondientes a los meses de enero a mayo de 1993, por considerarlos no deducibles para efecto del Impuesto a la Renta. Agrega, que el detalle de cada uno de estos reparos se aprecia en los anexos B2, B4, B5, B7 y B8 de la mencionada Resolución de Determinación N° 012-3-01360.

Del mismo modo, señala que teniendo como referencia la Resolución de Determinación N° 012-3-01401 girada por Impuesto General a las Ventas de junio a agosto de 1993, se repararon los gastos de roturas de envases, central telefónica, servicios públicos girados a nombre de terceros y compras sustentadas en facturas con número de Libreta Tributaria con 8 dígitos, correspondientes a los citados meses, considerándolos también no deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.

Con relación al reparo del gasto sustentado en notas de cargo emitidas por concepto de indemnización de roturas, deterioros y pérdidas de envases durante el proceso de comercialización del producto, indica que de conformidad con lo establecido en las cláusulas tercera y novena del contrato de comercialización y distribución suscrito con CEPESA, la recurrente se encontraba obligada a retirar de los depósitos de CEPESA las bebidas gaseosas para su distribución y comercialización así como a devolver los envases, debiendo indemnizarla por las roturas, deterioros o pérdidas que se produjeran en este proceso; no obstante, del análisis de los partes de producción que son la base de los partes de roturas, que a su vez sustentan las notas de cargo reparadas emitidas por CEPESA, se observa que los referidos partes de producción no permiten identificar cuáles son los envases que SEMER devuelve a CEPESA en situación de no poder ser utilizados por estar rotos, despichados o deteriorados.

En los partes de producción CEPESA deja constancia del número de botellas que ingresan al sistema de producción, y de los que salen llenos, vacíos, sucios, faltantes, rotos, etc. Así como también de las circunstancias en que se rompieron.

En los partes de roturas se detallan las roturas que se han producido en las bodegas de CEPESA, de forma tal que los conceptos de despichados en producción, faltantes en producción, rotura-explotados en ruta, rotura, lavado, explotado, etc., corresponden a ocurrencias que se han producido en el proceso de producción de CEPESA y no de la recurrente.

Finaliza señalando que la recurrente sólo podía deducir los egresos por concepto de indemnización por roturas de envases que se hubieran producido en el patio de la empresa CEPESA por los conceptos de carga/descarga, ida/descarga y accidente de trabajo-trailer consignados en el parte de roturas, por cuanto dichas actividades están relacionadas con el recojo, transporte y devolución de envases que se derivan del contrato de comercialización.

Respecto al reparo de las notas de cargo emitidas por gastos de reposición de los envases entregados a los consumidores finales por concepto de promoción y propaganda, precisa que estos desembolsos constituyen gastos ajenos al negocio, toda vez que las entregas de envases a favor de las tiendas y minoristas han sido por cuenta de la empresa CEPESA propietaria de dichos envases.

RTF. N° 0702-1-2001

Por otro lado, levanta el reparo de notas de cargo por compra de vasos y tapas descartables y uso de central telefónica al considerar que éstos constituyen gastos propios de la empresa, dado que en el primer caso son medios publicitarios de los productos que la recurrente comercializa, y el segundo resulta necesario para la realización de sus actividades.

En cuanto a los reparos de facturas emitidas a nombre de terceros, la apelada levanta el reparo correspondiente a gastos de agua, luz y teléfonos de los locales alquilados o cedidos a la recurrente, y por el contrario se mantienen aquéllos que no corresponden a locales propios o alquilados, por constituir dichos gastos ajenos a la actividad que desarrolla; asimismo, se mantienen los reparos a la Nota de Cargo N° 19-4 y a los Comprobantes N°s. 8546 y 9061 al haber sido aceptados, así como de la factura emitida por Bertokoki por cuanto en dicho comprobante no figura el nombre del consumidor.

Sostiene, en el caso de los reparos a notas de cargo por publicidad no sustentada y comisiones no identificadas de Impel Publicidad, que la recurrente no sustenta la procedencia del gasto ni acredita las razones de por qué Impel Publicidad S.A. emite notas de cargo por comisiones y gestiones respecto a supuestos gastos médicos de empleados de la recurrente.

Con relación al reparo por factura sin la documentación sustentatoria, precisa que no se ha acreditado dicho gasto con la documentación correspondiente.

Respecto de los reparos de facturas con Libreta Tributaria con 8 dígitos, que corresponde a los meses de junio y julio de 1993, señala que la recurrente aceptó los reparos de los gastos a que se refieren las Facturas N° 0028 a 0032 de Daniel Chávez Napan.

En cuanto a los dividendos presuntos acotados, sostiene que los gastos por concepto de roturas, promoción y propaganda, servicios de agua, luz y teléfono no constituyen dividendos presuntos, toda vez que dichos egresos están plenamente identificados y son susceptibles de posterior control tributario; sin embargo debe mantenerse los reparos al recibo de Betokoki del mes de mayo de 1993, dado que éste no se encuentra debidamente acreditado con el recibo presentado puesto que en él no figura el beneficiario del servicio prestado, así como de aquellos gastos por publicidad no sustentada y Libreta Tributaria con 8 dígitos, por tratarse de partidas que corresponden a gastos no fehacientes y no sustentados.

Por último, respecto a la resolución de multa, indica que ésta fue emitida al amparo del artículo 178° del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859, respecto al Impuesto a la Renta de Segunda Categoría del ejercicio 1993; que debe rectificarse en el mismo sentido que la Resolución de Determinación materia de autos y tenerse en cuenta el pago realizado el 20 de marzo de 1996.

Por su parte, la recurrente manifiesta con relación al reparo de las notas de cargo por roturas de envases, que la Administración interpretando el contrato de comercialización y distribución se permite sustituirse en la voluntad de las partes y afirmar que SEMER no está obligada a pagar la indemnización por las roturas y despichados de envases, argumento inconsistente puesto que los hechos realmente han acontecido y existe un contrato en cuya virtud SEMER está obligada a pagar la respectiva indemnización, que en efecto lo ha hecho, mientras que de otro lado CEPESA ha registrado el ingreso del mismo importe.

Agrega, que las partes acordaron que la verificación de los envases despichados, rotos o deteriorados se realizaría en el local de CEPESA antes de ingresar al sistema de producción con la presencia de los funcionarios de ambas empresas, pues es en ese momento que resulta posible verificar con exactitud si los envases devueltos por SEMER (distribuidora única y exclusiva de los productos de CEPESA) son aptos para incluirlos en el proceso de producción.

Finalmente advierte que la Administración no cuestiona la realidad de los hechos acontecidos sino que pretende sostener que a la recurrente no le corresponde esta obligación de pago de la indemnización, la cual se ha acreditado que corresponde a una obligación contractual.

Indica en atención a las notas de cargo emitidas por concepto de reposición de envases entregados a los consumidores finales por promoción y propaganda, que los contratantes han acordado expresamente que los gastos de esta naturaleza tienen que ser efectuados por la empresa distribuidora (SEMER) ya que ésta tenía a su cargo en completa exclusividad la distribución de los productos fabricados por CEPESA, constituyendo para la distribuidora la parte medular del negocio, siendo por tanto gastos propios del giro de la empresa o actividad gravada.

En cuanto al reparo correspondiente a facturas por servicios públicos giradas a favor de terceros, señala que los egresos corresponden a facturas por consumo de agua y suministros de luz eléctrica, que han sido pagados, de locales ocupados en calidad de arrendatarios, y que en el expediente de reclamación N° 400725 se presentaron copias de los respectivos contratos que sustentan los comprobantes de enero a mayo de 1993.

En relación al reparo por notas de cargo por publicidad no sustentada, comisión no identificada y factura sin documentación sustentatoria, sostiene que los funcionarios y empleados de diversas empresas fueron incluidos en una única póliza tomada por Impel Publicidad S.A., empresa que pagaba el íntegro de las primas y luego solicitaba el reembolso en la proporción a lo que correspondía a cada una de las empresas. Considera la recurrente que el origen del cargo se encuentra vinculado íntimamente con la producción de la renta y el mantenimiento de la fuente productora.

No se refiere al reparo correspondiente a la Factura N° 069.

Sostiene, en cuanto a los reparos a las facturas correspondientes a los meses de junio y julio de 1993 cuya Libreta Tributaria consigna 8 dígitos, que ninguna persona o empresa privada tiene la menor posibilidad de conocer si el Registro Único del Contribuyente o el número de la Libreta Tributaria consignados por su proveedor corresponden al que ha sido asignado por la Administración Tributaria.

Respecto a los dividendos presuntos señala que los argumentos expuestos precedentemente por los reparos de notas de cargo por publicidad no sustentada, factura sin documentación sustentatoria y facturas con Libretas Tributarias con 8 dígitos, demuestran la procedencia y sustentación de los referidos egresos por lo que debe dejarse sin efecto este reparo.

Finalmente, en cuanto a la multa que ha sido determinada sobre la base de la resolución de determinación recurrida, manifiesta que habiéndose desvirtuado los fundamentos que la sustentan, la mencionada sanción debe quedar sin efecto.

Sobre el particular, cabe mencionar, que de la revisión de la resolución de determinación materia de impugnación (fojas 261 a 264) y tal como lo expresa la propia apelada, este valor encuentra sustento en los reparos detectados en el procedimiento de fiscalización del IGV de enero a setiembre de 1993 que tenían incidencia en el Impuesto a la Renta del referido ejercicio, los mismos que se encontraban contenidos y detallados en las Resoluciones de Determinación N° 012-3-01360 (enero a mayo), 012-3-01401 (junio a agosto) y 012-3-01605 (setiembre) giradas por el IGV de enero a setiembre de 1993.

De otro lado, según se aprecia del recurso de reclamación (fojas 332 y 333), la controversia se centra en los reparos a los gastos relacionados con las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-01360 y 012-3-01401 giradas por IGV de enero a agosto de 1993 y en cuanto a los dividendos presuntos, por lo que no resulta materia de grado los reparos al gasto por el mes de setiembre del año 1993. Más aún si de acuerdo con lo expuesto en la apelada, la recurrente había aceptado los reparos formulados en la Resolución de Determinación N° 012-3-01605 girada por el Impuesto General a las Ventas del mes de setiembre de 1993.

En consecuencia, en esta instancia sólo cabe pronunciarse respecto a los reparos de los gastos de enero a agosto de 1993.

Al respecto, se debe tener en cuenta que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 833-1-2000 del 20 de octubre de 2000, se declaró la nulidad del Requerimiento N° 000538 emitido dentro del procedimiento de fiscalización correspondiente a los meses de junio a agosto de 1993, así como de todo lo actuado con posterioridad, lo cual nos permite concluir que por los citados meses de junio a agosto de 1993 no se encuentran acreditados los reparos al gasto los cuales hace referencia la Administración, por lo que procede que éstos sean levantados.

Con relación al gasto reparado por los meses de enero a mayo de 1993, vinculado con la Resolución de Determinación N° 012-3-01360, cabe indicar lo siguiente:

1.- Reparos de las notas de cargo por roturas de envases en la comercialización.

Sobre este extremo, cabe indicar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-1-2001 del 24 de abril de 2001, que resuelve la impugnación del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a mayo de 1993, se ha señalado que la recurrente en el recurso de apelación expresa que la verificación de envases rotos y despicados se efectuaba antes del proceso de producción, y que de la revisión de los partes de producción, que sirven de sustento de los partes de roturas y notas de cargo reparadas, se observa que éstos no indican cuál es el estado de los envases recibidos de bodega para producción, reflejando tan sólo los hechos ocurridos dentro de este proceso y no antes de él, por lo que los envases rotos, despicados y otros que se consignan en los partes de producción constituyen desmedros ocurridos en su sistema productivo. Por consiguiente son gastos propios de CEPESA pero no de la recurrente.

En tal sentido, considerando que los partes de producción no acreditan cuáles son los envases rotos, despicados o perdidos en el proceso de comercialización de los productos, no resulta admisible los gastos por concepto de roturas sustentado en los referidos documentos.

2.- Reparos de las notas de cargo por reposición de envases entregados a consumidores finales por concepto de promoción y propaganda.

Según lo dispuesto en el artículo segundo del contrato de distribución, cuya copia corre a fojas 117 a 120, la recurrente asumía la obligación de promover, distribuir, revender y activar eficientemente el consumo de los productos objeto del contrato, cuidando de mantener su buen nombre y prestigio.

Si bien los gastos de promoción y propaganda están destinados a promover el consumo de los productos comercializados y por lo tanto estarían dentro de los alcances de la cláusula antes glosada, sin embargo, no se puede extender esta obligación al reembolso de gastos efectuados por CEPESA por dicho concepto, dado que en su condición de empresa embotelladora también se veía beneficiada por el estímulo en la actividad de consumo.

RTF. N° 0702-1-2001

Además, del contrato de distribución no se desprende que los gastos reparados fueran únicamente de cargo de la recurrente en su calidad de distribuidora exclusiva.

Finalmente, considerando que la recurrente no discute que los envases por promoción y propaganda han sido entregados por CEPSA, conforme se aprecia en los comprobantes de entrega que corren a fojas 281 a 388 del Expediente de Apelación N° 4657-96, se debe concluir que el gasto por dicho concepto no resulta propio de la empresa, por lo que cabe confirmar en este extremo la apelada.

3.- Reparos por no presentar documentación sustentatoria de la Factura N° 069-93.

Sobre este extremo la recurrente no presenta argumentos para desvirtuarlo por consiguiente procede confirmarlo.

4.- Reparos de facturas de compra emitidas a nombre de terceros y registradas por el contribuyente.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-1-2001 antes referida, concluye que si bien la recurrente manifiesta que estas facturas corresponden a locales que fueron ocupados en calidad de arrendatarios para el desarrollo de sus operaciones, y que los contratos de arrendamiento se presentaron con el expediente de reclamación N° 400725; sin embargo los contratos de alquiler presentados por la recurrente en su reclamación, no tienen relación con los lugares en que se prestaron los servicios, por consiguiente procede que se mantenga el reparo.

5.- Reparos de notas de cargo por comisiones no identificadas.

Según lo señalado por la recurrente en su escrito de apelación, las notas de cargo emitidas por Impel Publicidad S.A. por concepto de comisiones y gestiones contabilizadas corresponden a primas de seguros médicos de funcionarios y empleados de SEMER incluidos en la póliza tomada por Impel Publicidad S.A., no obstante, tanto en la etapa de reclamación como de apelación no ha presentado las pruebas que justifiquen dicho gasto, resultando insuficiente la relación de nombres de empleados incluidos en el referido seguro familiar, por lo que procede mantener el reparo, del mismo modo que ocurrió en la Resolución del Tribunal Fiscal antes citada, N° 532-1-01.

En relación con los dividendos presuntos provenientes de los reparos a gastos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, cabe indicar que de la copia de la Declaración Pago Anual Renta y Patrimonio correspondiente al ejercicio 1993 (fojas 182), así como de la Resolución de Determinación N° 012-2-03416 materia de grado (fojas 328 a 331), valor que incluyó los citados reparos, se aprecia que la recurrente obtuvo pérdida tributaria por dicho período, siendo que el balance sigue arrojando pérdida luego de incluir los reparos realizados, por lo que según lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Ley N° 25751, no resulta aplicable el supuesto de dividendos presuntos, conforme ha dejado establecido este Tribunal en las Resoluciones N°s. 277-4-97 y 784-1-99, debiendo por lo tanto dejarse sin efecto la apelada en este extremo.

Asimismo, debe dejarse sin efecto la resolución de multa girada por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta como consecuencia del reparo por dividendos presuntos.

En virtud de lo expuesto soy de la opinión que este Tribunal acuerde revocar el extremo de la apelada referido a los reparos de los gastos de junio a agosto de 1993 y al reparo por dividendos presuntos así como la resolución de multa que se deriva de dicho reparo, debiendo confirmarse en lo demás que contiene.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL


ANA MARÍA EUGENIA BORDINONI
Vocal Informante

CP/MC/rmh.

RTF. N° 0702-1-2001