

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

**Efectos de la presentación de una declaración jurada
rectificatoria por una mayor obligación tributaria del
Impuesto a la Renta en la aplicación de la Tasa
Adicional del Impuesto a la Renta**

Trabajo académico para optar el título de Segunda
Especialidad en Derecho Tributario

Autor:

Eva Judith Valverde Berlanga

Asesor:

Luis Alberto Duran Rojo

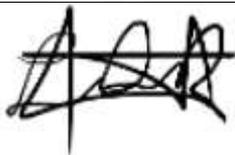
Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, LUIS ALBERTO DURAN ROJO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo Académico titulado **“Efectos de la presentación de una declaración jurada rectificatoria por una mayor obligación tributaria del Impuesto a la Renta en la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta”**, del autor VALVERDE BERLANGA, EVA JUDITH, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 31%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 06 de diciembre del 2023.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo Académico, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 12 de febrero del 2023

<u>Apellidos y nombres del asesor / de la asesora:</u> DURAN ROJO, LUIS ALBERTO	
DNI: 09552537	
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6200-6887	
Firma:	

RESUMEN

En el presente artículo, se analizan los efectos de la presentación de una declaración jurada rectificatoria por una mayor obligación tributaria del Impuesto a la Renta a la luz de la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta. Para dicho análisis, se parte de que el Impuesto a la Renta y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta son dos impuestos distintos e independientes. En ese sentido, se concluye que es a partir de la valoración de la documentación que el contribuyente pueda presentar durante el procedimiento de fiscalización que la Administración Tributaria determinará si el destino del egreso observado se encuentra acreditado. Por ende, la presentación de esa declaración jurada rectificatoria no sirve ni para desvirtuar que se está ante un egreso no susceptible de posterior control tributario ni tampoco es una aceptación del contribuyente de la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta. En adición, también se concluye que las Resoluciones de Determinación emitidas por concepto de este impuesto son nulas, si es que fueron emitidas sin considerar la modificación de los hechos y datos comunicados mediante la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta.

Palabras clave

Disposición indirecta de renta, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, Declaración jurada rectificatoria.

ABSTRACT

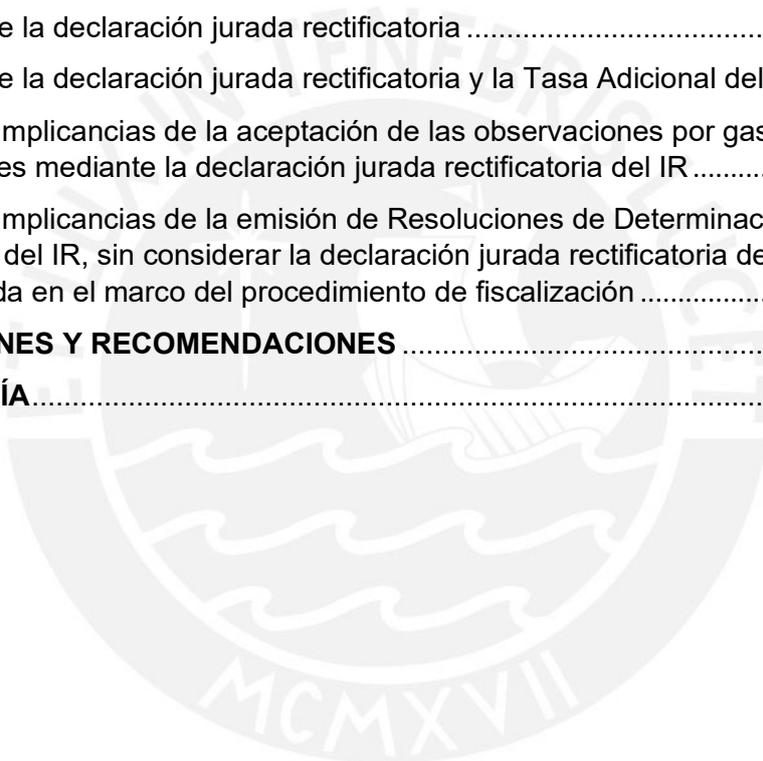
In this article, the effects of the presentation of a rectification affidavit for a higher Income Tax tax obligation are analyzed in relation to the application of the Additional Income Tax Rate. For this analysis, it is established that the Income Tax and the Additional Rate of Income Tax are two different and independent taxes. In this sense, it is concluded that it is from the evaluation of the documentation that the taxpayer can present during the inspection procedure that the Tax Administration will determine if the destination of the observed expenditure is accredited. Therefore, the presentation of this rectification affidavit does not serve to refute that this is a disbursement not susceptible to subsequent tax control, nor is it an acceptance by the taxpayer of the application of the Additional Rate of Income Tax. In addition, it is also concluded that the Determination Resolutions issued for this tax are null, if they were issued without considering the modification of the facts and data communicated through the Income Tax rectification affidavit.

Keywords

Indirect disposal of income, rectification affidavit, Additional Rate of Income Tax.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
SECCIÓN 1: SOBRE LA APLICACIÓN DE LA TASA ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA	2
1.1 Sobre el impuesto Tasa Adicional del IR	2
1.2 Sobre el posterior control tributario: “destino”	8
1.3 Sobre la determinación de la Tasa Adicional del IR	10
SECCIÓN 2: EFECTOS DE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA POR UNA MAYOR OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IR EN LA APLICACIÓN DE LA TASA ADICIONAL DEL IR	12
2.1 Sobre la declaración jurada rectificatoria	12
2.2 Sobre la declaración jurada rectificatoria y la Tasa Adicional del IR.....	13
2.2.1 Implicancias de la aceptación de las observaciones por gastos no fehacientes mediante la declaración jurada rectificatoria del IR.....	13
2.2.2 Implicancias de la emisión de Resoluciones de Determinación por Tasa Adicional del IR, sin considerar la declaración jurada rectificatoria del IR presentada en el marco del procedimiento de fiscalización	16
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	19
BIBLIOGRAFÍA	20



INTRODUCCIÓN

Uno de los impuestos que está regulado en el ordenamiento jurídico peruano es la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (en adelante, “Tasa Adicional del IR”), la cual grava -en los términos del inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (“Ley del IR”)- la disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Por su parte, el ordenamiento jurídico peruano también permite que los contribuyentes puedan modificar los hechos y datos consignados en la declaración jurada tributaria del Impuesto a la Renta (en adelante, “IR”) mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

En ese sentido, surgen las siguientes interrogantes: ¿Es la Tasa Adicional del IR un impuesto independiente al IR empresarial? ¿Cuáles son los efectos de la presentación de una declaración jurada rectificatoria por una mayor obligación tributaria del IR en la aplicación de la Tasa Adicional del IR? ¿Cuáles son las implicancias de que el contribuyente acepte las observaciones por gastos no fehacientes mediante esa declaración jurada rectificatoria? ¿Está acreditando que se trata de egresos susceptibles de posterior control tributario? ¿Está aceptando también las observaciones de la Administración Tributaria por Tasa Adicional del IR?

En el presente artículo, se pretende brindar una respuesta a esas interrogantes, para lo cual se ha dividido el análisis en dos secciones. Una primera sección, en la cual se explicará en qué consiste este impuesto, cuál es su finalidad, qué entender por posterior control tributario y si es un impuesto distinto al IR empresarial. Y, una segunda sección, en la cual se explicará qué es una declaración jurada rectificatoria y cuáles son sus efectos a la luz de la aplicación de la Tasa Adicional del IR.

SECCIÓN 1: SOBRE LA APLICACIÓN DE LA TASA ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

1.1 Sobre el impuesto Tasa Adicional del IR

La Tasa Adicional del IR es un impuesto contemplado en la legislación peruana que se aplica a las personas jurídicas, cuando se presume que estas han efectuado una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, conforme con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del IR.

Es decir, cuando esas personas jurídicas han realizado desembolsos de dinero cuyo destino no se encuentra acreditado, por lo cual se presume que aquellas han repartido utilidades a sus accionistas de manera indirecta (esto es, sin que medie el acuerdo formal de la Junta General de Accionistas).

Uno de los supuestos más comunes por los cuales se aplica la Tasa Adicional del IR son los gastos no acreditados de manera fehaciente. En base a ese supuesto, se explicará la finalidad de este impuesto, mediante el siguiente ejemplo¹:

“ABC SAC” es una compañía dedicada al comercio, cuya declaración jurada original del IR del ejercicio 2021 tiene una renta neta imponible por 2,024 soles, conforme con el siguiente cálculo:

Compañía “ABC S.AC”

Renta bruta	+ S/2000
Deducción (gastos)	-S/500 ²
Adiciones	+ S/700

¹ Para efectos didácticos, el ejemplo se hace con cifras pequeñas.

² De esos 500 soles deducidos, hay gastos por 200 soles respecto de los cuales la Compañía no cuenta con documentación suficiente que acredite la realización de las operaciones vinculadas a aquellos.

= Renta neta	+ S/2,200
Pérdida tributaria ejercicios anteriores	- S/0 ³
Renta neta de fuente extranjera	+ S/0 ⁴

= Renta neta antes de Participación de utilidades	+ S/2,200
Participación de utilidades (8%) ⁵	- S/176

= Renta neta imponible	+ S/2,024

En ese sentido, aplicando la tasa general de 29,5% sobre la renta neta imponible, "ABC SAC" ha pagado un IR de S/649.

Compañía "ABC S.AC"

Renta neta imponible	+ S/2,024
Tasa del IR	x 29,5%

= IR	S/649

De lo anterior, se tiene que la utilidad distribuible del ejercicio 2021 de la Compañía es de 1,375 soles (2,024-649).

Compañía "ABC S.AC"

Renta neta imponible	+ S/2,024
Impuesto a la Renta	- S/649

³ Para efectos didácticos, la Compañía no cuenta con pérdidas tributarias arrastrables de ejercicios anteriores.

⁴ Para efectos didácticos, la Compañía no cuenta con renta que califique como de fuente extranjera.

⁵ La Compañía es una empresa de comercio, por lo que conforme con el Decreto Legislativo No. 892, los trabajadores participan en la renta con una tasa del 8%.

= Utilidad distribuible

S/1,375⁶

Ahora, la Compañía tiene 4 accionistas (personas naturales):

- Pedro tiene acciones equivalentes al 40% del capital, por lo que le corresponde dividendos por 550 soles;
- María tiene acciones equivalentes al 30% del capital, por lo que le corresponde dividendos por 412.5 soles;
- Juan tiene acciones equivalentes al 20% del capital, por lo que le corresponde dividendos por 275 soles; y,
- Santiago tiene acciones equivalentes al 10% del capital, por lo que le corresponde dividendos por 137.5 soles.

Los respectivos importes se encuentran gravados con la tasa del 5% por ser rentas de segunda categoría, con lo cual el IR retenido por la compañía a cada uno de sus accionistas es el siguiente:

- 27.5 soles a Pedro
- 20.6 soles a María
- 13.7 soles a Juan, y
- 6.8 soles a Santiago.

En total, la compañía retiene 68.6 soles por concepto del IR de segunda categoría.

Supongamos que esos 200 soles por gastos respecto de los cuales la Compañía no cuenta con documentación suficiente y que fueron deducidos en el supuesto anterior, ahora se adicionan en la declaración jurada del IR del ejercicio 2021 de la Compañía.

Bajo ese contexto, la renta neta imponible de ese ejercicio sería de 2,392 soles, conforme con el siguiente cálculo:

Compañía "ABC S.AC"

⁶ Para efectos didácticos, la Compañía cuenta con una reserva legal equivalente a la quinta parte del capital, conforme con el artículo 229 de la Ley General de Sociedades; por lo que no es necesario que se detraiga un mínimo del 10% de la utilidad distribuible del ejercicio.

Renta bruta	+ S/2000
Deducción (gastos)	-S/300
Adiciones	+ S/900

= Renta neta	+ S/2,600
Pérdida tributaria ejercicios anteriores	- S/0
Renta neta de fuente extranjera	+ S/0

= Renta neta antes de Participación de utilidades	+ S/2,600
Participación de utilidades (8%)	- S/208

= Renta neta imponible	+ S/2,392

En ese sentido, aplicando la tasa general de 29,5% sobre la renta neta imponible, "ABC SAC" ha pagado un IR de S/705.6.

Compañía "ABC S.AC"

Renta neta imponible	+ S/2,392
Tasa del IR	x 29,5%

= IR	S/705.6

De lo anterior, se tiene que la utilidad distribuible del ejercicio 2021 de la Compañía es de 1,686.4 soles (2,392-705.6).

Compañía "ABC S.AC"

Renta neta imponible	+ S/2,392
Impuesto a la Renta	- S/705.6

= Utilidad distribuible	S/1,686.4

Por lo tanto, los dividendos y el IR por segunda categoría (5%) que la Compañía ha distribuido y retenido, respectivamente, a cada uno de sus accionistas será de la siguiente manera:

- Pedro con el 40% del capital le corresponde dividendos por 674.5 soles, de lo cual se le retiene por IR la suma de 33.7 soles.
- María con el 30% del capital le corresponde dividendos por 505.9 soles, de lo cual se le retiene por IR la suma de 25.2 soles.
- Juan con el 20% del capital le corresponde dividendos por 337.2 soles, de lo cual se le retiene por IR la suma de 16.8 soles; y,
- Santiago con el 10% del capital le corresponde dividendos por 168.6 soles, de lo cual se le retiene por IR la suma de 8.4 soles.

En total, la Compañía retuvo 84.1 soles por concepto del IR de segunda categoría.

De lo anterior se tiene que cuando esos 200 soles se encuentran deducidos a efectos de la determinación de la renta neta imponible, la compañía paga 649 soles por IR anual y retiene 68.6 soles por concepto del IR de segunda categoría; mientras que cuando esos 200 soles se encuentran adicionados la compañía paga 705.6 soles por IR anual y se retiene por IR de segunda categoría la suma de 84.1 soles.

Si se hace una comparación entre los escenarios antes descritos (esos 200 soles por gastos no fehacientes deducidos vs esos 200 soles por gastos no fehacientes adicionados) hay una diferencia de 56.6 soles (705.6 soles- 649 soles) en cuestión del pago del IR anual del ejercicio 2021 y de 15.5 soles (84.1 soles -68.6 soles) en cuestión del pago del IR por dividendos.

Centrémonos en la diferencia vinculada al IR por dividendos.

En el ejemplo expuesto, cuando la Compañía deduce 200 soles por gastos que no cuentan con documentación suficiente, se genera no solo un menor pago del IR por tercera categoría, sino también del IR por dividendos. En cambio, cuando la Compañía adiciona ese importe, se genera un mayor pago por el IR por tercera categoría y también por el IR por dividendos.

Ahora, y como se ahondará más adelante, lo que sucede en la práctica es que cuando la Compañía presenta su declaración jurada original deduce de su renta bruta esos 200 soles; y, luego, durante el transcurso de un procedimiento de fiscalización, la SUNAT observa que no se tiene suficiente documentación que respalde la fehaciencia de los gastos.

Ante ello, la Compañía puede adicionar esos 200 soles mediante una declaración jurada rectificatoria o también puede esperar a que la Administración Tributaria emita las Resoluciones de Determinación por IR de tercera categoría y por Tasa Adicional del IR e impugnarlas.

No obstante, el hecho de que la Compañía no haya adicionado esos 200 soles desde la declaración jurada original, sino que recién lo efectúe mediante la declaración jurada rectificatoria, genera que mediante esta última declaración se regularice el pago del IR por tercera categoría, mas no el IR por dividendos. Es por ello que en caso la Administración Tributaria considere que esos 200 soles califican como un egreso no susceptible de posterior control tributario, emitirá las respectivas Resoluciones de Determinación por Tasa Adicional del IR.

Recordemos que el impuesto de la Tasa Adicional del IR se aplica cuando las personas jurídicas efectúan desembolsos de dinero cuyo destino no se encuentra acreditado, presumiendo que aquellas han repartido utilidades a sus accionistas de manera indirecta.

Asimismo, hay que tener en cuenta que este impuesto busca “equiparar el tratamiento tributario de los dividendos distribuidos indirectamente con aquellos distribuidos mediante acuerdos formales” (Valverde, 2023, p.26).

En ese sentido, si se está ante egresos de dinero -que la Compañía alega que son gastos- respecto de los cuales no se cuenta con documentación suficiente que acredite la realización de las operaciones vinculadas a aquellos, -bajo mi postura- se estaría ante un egreso no susceptible de posterior control tributario y correspondería la aplicación de la Tasa Adicional del IR. De lo contrario, esos 15.5 soles que no fueron gravados con el IR por renta de segunda categoría, quedarían sin ser pagados.

Señalo que es bajo mi postura que esos egresos de dinero serían no susceptibles de “posterior control tributario”, en tanto que existe controversia respecto de las implicancias de ese término jurídico, como se ahondará líneas abajo.

1.2 Sobre el posterior control tributario: “destino”

Como se señaló previamente, la Tasa Adicional del IR se aplica cuando las personas jurídicas han realizado desembolsos de dinero cuyo destino no se encuentra acreditado, por lo cual se presume que aquellas han repartido utilidades a sus accionistas de manera indirecta.

¿Qué debe entenderse por “destino” y cuándo este se encontrará acreditado? Es importante responder esta pregunta, dado que, si bien no es el punto central del presente trabajo, nos ayudará a tener claridad en torno a qué es el posterior control tributario.

Desde mi postura, no se encontrará acreditado el destino cuando no se demuestra la realización de las operaciones por las cuales se efectuaron los desembolsos.

Así, no es suficiente con presentar el estado de cuenta bancario y la constancia de transferencia bancaria para demostrar que el dinero ingresó a la cuenta del proveedor, sino que es necesaria la presentación de documentación como informes, reportes, fotografías, correos electrónicos, comunicaciones, entre otros.

Es decir, “destino” no equivale a quién recepcionó el dinero, sino para qué se usó ese dinero. Por lo tanto, el estándar de acreditación del destino será igual a demostrar la fehaciencia de la operación. ¿Por qué?

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, la palabra “fehaciente” significa “*Que hace fe, fidedigno*” y “fidedigno” significa “*Digno de fe y crédito*”. Así, teniendo en cuenta que la fehaciencia es un criterio establecido jurisprudencialmente para efectos de la deducción de los gastos, a nivel del Tribunal Fiscal se le ha entendido como la acreditación

de la realización de las operaciones que generaron los gastos incurridos por los contribuyentes.

En esa línea, según el diccionario de la Real Academia Española, “destino” significa “*Consignación, señalamiento o aplicación de una cosa o de un lugar para determinado fin*”, “*empleo*”, “*Lugar o establecimiento en que alguien ejerce su empleo*”. Y, “destinar” significa “*Designar el punto o establecimiento en que alguien ha de ejercer el empleo, cargo o comisión que se le ha conferido*”, “*Designar la ocupación o empleo en que ha de servir alguien*”.

Como se puede leer, la palabra “destino” hace alusión al uso que se le brinda a determinado lugar o cosa, al igual que la palabra “destinar”. ¿Se usó para pagar la prestación de un servicio o la compraventa de un bien? ¿Cómo un estado de cuenta bancario o una constancia de transferencia bancaria me podría demostrar que ese fue efectivamente su uso?

Recordemos que se trata de una norma antielusiva específica, tal como he explicado ampliamente en un trabajo previo de mi autoría⁷. Por lo tanto, se busca “equiparar el tratamiento tributario de los dividendos distribuidos indirectamente con aquellos distribuidos mediante acuerdos formales” (Valverde, 2023, p.26) y, de esa manera, contrarrestar la elusión al pago del IR por dividendos.

Asimismo, de acuerdo con el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, para el pago de obligaciones por montos superiores a los dos mil soles o quinientos dólares americanos, aun cuando se trate de pagos parciales menores a esos montos, deben emplearse medios de pago (esto es, depósitos en cuenta, transferencias de fondos, tarjetas de débito, tarjetas de crédito, entre otros).

⁷ Puede consultarse la siguiente fuente bibliográfica:
Valverde, E. (2023). *Informe jurídico sobre la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No.00358-1-2023* [Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada]. Repositorio de Tesis PUCP.
<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/25644>

Por lo tanto, cualquier desembolso de dinero que sea por esos importes se hará mediante medios de pago, sin que eso asegure que responda a la realización de un servicio o a la compraventa de un bien para la persona jurídica.

En consecuencia, desde mi postura, no se encontrará acreditado el destino de los egresos cuando no se demuestra la realización de las operaciones por las cuales se efectuaron y, por tanto, calificará como un egreso no susceptible de posterior control tributario que se presumirá responde a una disposición indirecta de renta en favor de los accionistas de la persona jurídica.

1.3 Sobre la determinación de la Tasa Adicional del IR

Si bien con el Decreto Legislativo No. 970 se modificó el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del IR para que la determinación de la Tasa Adicional del IR dejase de estar sujeta a que la Administración Tributaria practique una fiscalización, en la práctica, este impuesto suele determinarse en el marco de dicho procedimiento. El caso más común es cuando la SUNAT objeta la deducción de gastos no fehacientes y considera que estos califican como egresos no susceptibles de posterior control tributario.

Esto es peculiar en tanto que -como se desprende del ejemplo expuesto líneas arriba- para determinar la Tasa Adicional del IR, la Administración Tributaria toma en cuenta el importe del gasto consignado en la declaración jurada del IR presentada por el contribuyente.

Es decir, la Administración Tributaria **utiliza los hechos y datos que el deudor tributario declaró para efectos del IR empresarial con el fin de efectuar la determinación de otro impuesto: la Tasa Adicional del IR.**

Así, en el ejemplo, la Administración Tributaria revisará la deducción de los 200 soles por gastos de la Compañía ABC S.A en la declaración jurada original y, más allá de que efectuará el reparo por concepto del IR, tomará ese importe como base imponible de la Tasa Adicional del IR y le aplicará la tasa del 5%, conforme con el artículo 55 de la Ley del IR.

Ello nos genera la siguiente interrogante: ¿Es la Tasa Adicional del IR un impuesto independiente al IR empresarial?

En principio, tanto la Tasa Adicional del IR como el IR son impuestos a las rentas, en tanto que - como su propio nombre lo muestra- lo que gravan son las ganancias o ingresos.

Sin embargo, como se puede observar claramente en el ejemplo antes expuesto, la Tasa Adicional del IR y el IR gravan distintos niveles de rentas. Así, el IR empresarial grava la renta neta imponible que obtienen los contribuyentes generadores de tercera categoría producto del desarrollo de sus operaciones normales. Mientras que la Tasa Adicional del IR grava -en base a una presunción- los dividendos otorgados a los accionistas de manera indirecta, a falta de la aplicación del IR por segunda categoría que grava a aquellos dividendos otorgado de manera directa.

Aunado a ello, el Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley del IR se ha encargado de aclarar esta situación, cuando en su artículo 92 expresa que la Tasa Adicional del IR procede con independencia de la tasa del IR y refuerza ello cuando en su artículo 95 indica que los importes pagados por la Tasa Adicional del IR no forman parte del cálculo de los pagos a cuenta del IR.

Por lo tanto, en base a las razones expuestas, se concluye que, si bien para la determinación de la Tasa Adicional del IR se utilizan los hechos y datos que el deudor tributario declaró para efectos del IR empresarial, se trata de dos impuestos distintos e independientes.

SECCIÓN 2: EFECTOS DE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA POR UNA MAYOR OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IR EN LA APLICACIÓN DE LA TASA ADICIONAL DEL IR

2.1 Sobre la declaración jurada rectificatoria

En principio, una declaración tributaria es un acto jurídico, al ser una exteriorización consciente de la voluntad del contribuyente, mediante el cual aquel comunica hechos que sirven como base para la determinación de la obligación tributaria.

Al tener esa función y contar con el carácter de declaración jurada, no se trata -como señala el Tribunal Fiscal en el Informe de Sala Plena No. 2019-23- de un mero aporte mecánico de datos, sino que debe contarse con documentos, libros contables u otros medios probatorios que sirvan como sustento de lo declarado (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019, p.5-6).

Por lo tanto, tal como lo expresa la Corte Suprema en la Casación No. 03158-2022-LIMA, “*el deudor tributario es responsable del contenido y los efectos que dicho acto formal produce.*” (2023, p.13).

Teniendo en cuenta ello, en nuestro ordenamiento rige la autodeclaración, pero la determinación efectuada por el contribuyente puede ser modificado por i) la Administración Tributaria cuando detecte alguna omisión o inexactitud en lo declarado, o por ii) el propio contribuyente mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, dentro del plazo de prescripción.

Así, según la declaración jurada rectificatoria sea por una determinación menor, igual o mayor a la determinación original, los efectos de dicha declaración variarán: i) si es por una determinación igual o mayor, surtirá efectos con su sola presentación; mientras que ii) si es por una determinación menor, surtirá efectos en tanto que dentro de los 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no haya formulado observación.

En esa línea, con posterioridad al plazo del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante, "Código Tributario") o culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, a menos que esa declaración sea por una mayor obligación tributaria, no surtirá efectos.

Aunado a ello, hay que tener en cuenta el criterio de observancia obligatoria de la Resolución del Tribunal Fiscal No.07308-2-2019 respaldado por la Corte Suprema en la Casación No. 03158-2022-LIMA del 20 de abril de 2023, por el cual las observaciones que el contribuyente acepte mediante una declaración jurada rectificatoria en el marco de un procedimiento de fiscalización no podrán ser impugnadas posteriormente, aun cuando figuren en la Resolución de Determinación.

El razonamiento detrás de este criterio es que si se permitiera impugnarlas se estaría desconociendo los efectos de la declaración jurada rectificatoria y, en este tipo de situación en la que las observaciones aceptadas figuran igual como observaciones en la Resolución de Determinación, este valor solo busca culminar con el procedimiento de fiscalización, mas esas observaciones aceptadas ya no constituyen reparos.

Hechas esas precisiones en torno a la declaración jurada rectificatoria, en el siguiente apartado, se procederá a analizar sus alcances a la luz de la aplicación de la Tasa Adicional del IR.

2.2 Sobre la declaración jurada rectificatoria y la Tasa Adicional del IR

2.2.1 Implicancias de la aceptación de las observaciones por gastos no fehacientes mediante la declaración jurada rectificatoria del IR

Ya se ha explicado que cuando el destino de un egreso no se encuentra acreditado, este no es susceptible de posterior control tributario; es decir, no se ha demostrado la realización de las operaciones por las cuales se efectuó ese desembolso.

Mientras que una declaración jurada rectificatoria es aquella comunicación del contribuyente mediante la cual modifica - por su propia voluntad y

responsabilidad - los hechos a partir de los cuales se efectuó la determinación original.

En ese sentido, nos surgen las siguientes interrogantes: ¿Cuáles son las implicancias de que el contribuyente acepte las observaciones por gastos no fehacientes mediante esa declaración jurada rectificatoria del IR? ¿Está acreditando que se trata de egresos susceptibles de posterior control tributario? ¿Está aceptando también las observaciones de la Administración Tributaria por Tasa Adicional del IR?

Como ya se ha señalado, la Tasa Adicional del IR es un impuesto que, si bien la norma no lo establece como condición, suele determinarse por la Administración Tributaria en el marco de un procedimiento de fiscalización, específicamente, a raíz de que aquella objeta la deducción de gastos no fehacientes y considera que estos califican como egresos no susceptibles de posterior control tributario.

Entonces, para determinar la Tasa Adicional del IR, la Administración Tributaria toma en cuenta el importe del egreso consignado en la declaración jurada del IR presentada por el contribuyente, lo cual significa que la Administración Tributaria utiliza los hechos y datos que el deudor tributario declaró para efectos del IR empresarial con el fin de efectuar la determinación de otro impuesto: la Tasa Adicional del IR.

No obstante, el hecho de que el contribuyente adicione el desembolso vinculado a un gasto no fehaciente (es decir, que ahora su declaración señale que no se resta, sino que se suma a la renta bruta), no sirve para acreditar el destino del dinero utilizado para ese supuesto gasto.

La declaración jurada rectificatoria no nos brinda información de cuál fue el destino del desembolso, que ahora el contribuyente señala no debió ser deducido. Y esto nos lleva a concluir que esa declaración no desvirtúa que se trate de un egreso no susceptible de posterior control tributario, con lo cual la Administración Tributaria igual podría emitir Resoluciones de Determinación por Tasa Adicional del IR a manera de conclusión del procedimiento de fiscalización.

Cabe señalar que esta cuestión ya sido materia de debate en el Acuerdo de Sala Plena No.2022-13, a partir del cual se emitió como criterio de observancia obligatoria en la Resolución No. 00358-1-2023 que una declaración jurada rectificatoria mediante la cual se aceptan las observaciones de la Administración Tributaria durante un procedimiento de fiscalización, no desvirtúa que se esté ante una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, al no acreditarse el destino del egreso observado, cuestión que concuerda con nuestro razonamiento.

Ahora, señalo que la Administración Tributaria podría emitir Resoluciones de Determinación por concepto de la Tasa Adicional del IR, aunque el contribuyente haya presentado una declaración jurada rectificatoria del IR por una mayor obligación tributaria, en tanto que la presentación de esa declaración tampoco significa que el contribuyente haya aceptado que se le aplique dicho impuesto.

Recordemos que, tal cual se vio en el ejemplo de la sección anterior, con la declaración jurada rectificatoria la modificación se produce a nivel de la determinación de la renta neta, pero los dividendos ya fueron repartidos en base a la determinación realizada en la declaración original. Por ende, la adición del reparo por gasto no fehaciente implica una aceptación de la observación de SUNAT para efectos del IR, pero no significa que el contribuyente esté aceptando que se ha realizado un mayor reparto de dividendos que no fue gravado con el IR por dividendos.

En consecuencia, consideramos que es a partir de la valoración de la documentación que el contribuyente pueda presentar durante el procedimiento de fiscalización que la Administración Tributaria determinará si el destino del egreso se encuentra acreditado, mas no sería dable que por la aceptación de una observación a nivel del IR, se aplique automáticamente la Tasa Adicional del IR.

Por lo tanto, la declaración jurada rectificatoria no sirve ni para desvirtuar que se está ante un egreso no susceptible de posterior control tributario ni

tampoco es una aceptación del contribuyente de la aplicación de la Tasa Adicional del IR.

2.2.2 Implicancias de la emisión de Resoluciones de Determinación por Tasa Adicional del IR, sin considerar la declaración jurada rectificatoria del IR presentada en el marco del procedimiento de fiscalización

Como se mencionó previamente, jurisprudencialmente se ha establecido que las observaciones aceptadas mediante una declaración jurada rectificatoria del IR en el marco de un procedimiento de fiscalización no podrán ser impugnadas posteriormente, aun cuando figuren en la Resolución de Determinación del IR.

El razonamiento detrás de este criterio es que si se permitiera impugnarlas se estaría desconociendo los efectos de la declaración jurada rectificatoria y, en este tipo de situación en la que las observaciones aceptadas figuran igual como observaciones en la Resolución de Determinación, este valor solo busca culminar con el procedimiento de fiscalización, mas esas observaciones aceptadas ya no constituyen reparos.

Más allá de lo controversial o no que puede ser este criterio de observancia obligatoria dado por el Tribunal Fiscal y respaldado por la Corte Suprema, la cuestión es si también resulta aplicable a efectos de la Tasa Adicional del IR.

Entonces, si - como ya se ha explicado- para determinar la Tasa Adicional del IR la Administración Tributaria utiliza los hechos y datos que el deudor tributario declaró para efectos del IR empresarial, ¿qué ocurre si efectúa las observaciones por Tasa Adicional del IR basándose en los hechos y datos de la declaración jurada original del IR?

Si bien la declaración jurada rectificatoria del IR no sirve ni para desvirtuar que se está ante un egreso no susceptible de posterior control tributario ni tampoco es una aceptación del contribuyente de la aplicación de la Tasa Adicional del IR, procedimentalmente es incorrecto que no se tome en

cuenta la modificación de los hechos y datos contenidos en aquella. Nos explicamos:

El artículo 109 del Código Tributario señala que los actos administrativos (como lo es la Resolución de Determinación) son nulos cuando -entre otros supuestos- son dictados sin considerar lo legalmente establecido, o contravienen la ley o norma con rango inferior.

En esa línea, el artículo 77 de ese mismo cuerpo normativo señala que la Resolución de Determinación debe contener -entre otros datos- “los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria”, con lo cual claramente la norma tributaria está señalando que en la emisión de dicho valor debe tomarse en cuenta la modificación de los hechos y datos que efectúe el contribuyente.

Asimismo, la Ley de Procedimiento Administrativo General - a la cual se puede recurrir en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario - indica que, por los requisitos de validez de objeto o contenido y de motivación, el acto administrativo debe considerar todas las cuestiones de hecho. Dado que en la declaración tributaria el contribuyente comunica hechos, entonces, la modificación de aquellos debe ser analizada por la Administración Tributaria.

Asimismo, en cuanto al requisito de validez del procedimiento regular, este no se verá cumplido, si la Administración Tributaria no efectuó el análisis de las observaciones durante el procedimiento de fiscalización a la luz de los últimos hechos o datos brindados por el contribuyente. Recordemos que, conforme con el artículo 75 del Código Tributario, la Resolución de Determinación culmina el procedimiento de fiscalización.

Por lo tanto, las Resoluciones de Determinación por concepto de Tasa Adicional del IR son nulas, si es que fueron emitidas sin considerar la modificación de los hechos y datos comunicados mediante la declaración jurada rectificatoria del IR.

Cabe señalar que, en el Acta de Sala Plena No. 2022-13, consta el voto singular de los vocales del Tribunal Fiscal Falconi Sinche, Huertas

Lizarzaburu, Jimenez Suarez y Ramirez Mio en el cual también concuerdan en que las Resoluciones de Determinación por Tasa Adicional del IR no son válidas si es que no se sustentan en la última declaración jurada rectificatoria del IR.



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En base a lo expuesto en el presente artículo, puede concluirse lo siguiente:

- Si bien para la determinación de la Tasa Adicional del IR se utilizan los hechos y datos que el deudor tributario declaró para efectos del IR empresarial, se trata de dos impuestos distintos e independientes.
- Teniendo en cuenta ello, consideramos que es a partir de la valoración de la documentación que el contribuyente pueda presentar durante el procedimiento de fiscalización que la Administración Tributaria determinará si el destino del egreso se encuentra acreditado, mas no sería dable que por la aceptación de una observación a nivel del IR, se aplique automáticamente la Tasa Adicional del IR.
- El hecho de que el contribuyente adicione el desembolso vinculado a un gasto no fehaciente (es decir, que ahora su declaración del IR señale que no se resta, sino que se suma a la renta bruta), no sirve para acreditar el destino del dinero utilizado para ese supuesto gasto.
- Por lo tanto, la presentación de una declaración jurada rectificatoria del IR no sirve ni para desvirtuar que se está ante un egreso no susceptible de posterior control tributario ni tampoco es una aceptación del contribuyente de la aplicación de la Tasa Adicional del IR.
- En adición, las Resoluciones de Determinación por concepto de Tasa Adicional del IR son nulas, si es que fueron emitidas sin considerar la modificación de los hechos y datos comunicados mediante la declaración jurada rectificatoria del IR.

BIBLIOGRAFÍA

Casación No. 03158-2022-Lima. (2023, 20 de abril). Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria.

Congreso de la República. (1997, 5 de diciembre). *Ley No. 26887. Ley General de Sociedades*.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2570358/ley_general_sociedades.pdf

León, L. (2019). *Derecho Privado. Parte General: Negocios, actos y hechos jurídicos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2022, 29 de diciembre). *Acta de Sala Plena No. 2022-13*.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2022/acuerdo/13-2022.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f). *Decreto Legislativo N° 970. Exposición de Motivos: Proyecto de Decreto Legislativo que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2013, 21 de junio). *Decreto Supremo No. 133-2013-EF. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/textoCompleto-TUO-CT.pdf>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2004, 6 de diciembre). *Decreto Supremo No. 179-2004-EF. Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html>

Ministerio de Economía y Finanzas. (1994, 19 de setiembre). *Decreto Supremo No. 122-94-EF. Aprueban el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2007, 22 de setiembre). *Decreto Supremo No. 150-2007-EF. Se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha*

contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/249596/224960_file20181218-16260-11cpjym.pdf?v=1545174273

Ministerio de Economía y Finanzas. (2019, 12 de julio). *Informe de Sala Plena No. 2019-23.*
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/acuerdo/23-2019.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas. (2022, 29 de diciembre). *Informe de Sala Plena No. 2022-13.*
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2022/informe/Informe13-22.pdf

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2019, 22 de enero). *Decreto Supremo No. 004-2019-JUS. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.*
<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2040151/TUO%2027444-PROCED%20ADMINISTRA-21%20jul%202021.pdf.pdf?v=1627330699>

Morales, R. (2009). Hechos y actos jurídicos. *Foro Jurídico*, (09), 14-24.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18509>

Presidencia de la República. (1996, 8 de noviembre). *Decreto Legislativo No. 892. Regulan el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría.*
<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00892.pdf>

Presidencia de la República. (2006, 22 de diciembre). *Decreto Legislativo No. 970. Modifican el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.*
<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00970.pdf>

Real Academia Española. *Diccionarios. Diccionario de la lengua española.*
<https://www.rae.es/>

Resolución No. 07308-2-2019. (2019, 14 de agosto). Tribunal Fiscal.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/resolucion/2019_2_07308.pdf

Resolución No. 00358-1-2023. (2023, 13 de enero). Tribunal Fiscal.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2022/resolucion/2023_1_00358.pdf

Robles, C. (2018). *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario* (segunda edición). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Valverde, E. (2023). *Informe jurídico sobre la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No.00358-1-2023* [Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada]. Repositorio de Tesis PUCP.
<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/25644>