



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA : DETERMINAR SI LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA DEL IMPUESTO A LA RENTA MEDIANTE LA QUE SE RECONOCEN OBSERVACIONES EFECTUADAS POR LA ADMINISTRACIÓN EN EL MARCO DE UNA FISCALIZACIÓN, IMPIDE O NO LA APLICACIÓN DE LA TASA ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

### **I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2022-13 (29.12.2022)**

- Correo de fecha 28 de diciembre de 2022 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Los Vocales Marco Huerta y Jesús Fuentes se encontraban de vacaciones en la fecha de votación.
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 12

### **II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970<sup>1</sup>, establece que para los efectos del Impuesto 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. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta Ley.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 979<sup>2</sup>, indica que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

El tercer párrafo del citado artículo 55, incorporado por Decreto Legislativo N° 979<sup>3</sup>, dispone que en caso no sea 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.

<sup>1</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2007.

<sup>2</sup> Vigente del 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2016.

<sup>3</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

De otro lado, el numeral 88.1 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1113<sup>4</sup>, establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

El numeral 88.2 del artículo 88 antes citado, indica que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria. La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

De la revisión del expediente que ha motivado que se lleve el presente tema a Sala Plena<sup>5</sup>, se advierte que en el curso de un procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en la que reconoció las observaciones formuladas por la Administración, esto es, realizó adiciones, declaración que surtió efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario. A partir de dicha declaración, la Administración efectuó acotación por aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2012, al considerar que los importes adicionados constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; y por tanto, están gravados bajo la categoría de “dividendos presuntos”.

En este contexto, corresponde determinar las implicancias de la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, mediante la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, en la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, en este Tribunal se han suscitado 2 interpretaciones. Conforme con la primera, la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados, y en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Según la segunda, la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del

<sup>4</sup> Publicado el 5 de julio de 2012. Vigente a los 60 días hábiles de publicación.

<sup>5</sup> Expediente N° 4879-2021 en el cual se ventila una controversia relacionada a la determinación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2012.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

Impuesto a la Renta, debido a que el importe reconocido mediante dicha declaración puede ser materia de posterior control tributario.

En tal sentido, amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528<sup>6</sup>, el cual establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

### **III. ANTECEDENTES**

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales constan en los Anexos I y II.

### **IV. PROPUESTAS**

#### **PROPUESTA 1**

##### **Descripción**

La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados, y en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

##### **Fundamento**

De conformidad con el inciso i) del artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>7</sup>, son rentas de segunda categoría los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la ley.

El inciso g) del artículo 24-A de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970<sup>8</sup>, establece que para los efectos del Impuesto 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

<sup>6</sup> Vigente desde el 4 de marzo de 2022.

<sup>7</sup> Inciso i) incorporado por la Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto de 2002.

<sup>8</sup> Decreto Legislativo N° 970 publicado el 24 de diciembre de 2006 y vigente desde el 1 de enero de 2007.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

El segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley<sup>9</sup>, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

El tercer párrafo del artículo 55 antes citado, incorporado por el Decreto Legislativo N° 979<sup>10</sup>, dispone que en caso no sea 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.

Por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF<sup>11</sup>, señala que 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 a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que, reuniendo los requisitos y características formales señalados 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 por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
3. 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

<sup>9</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

<sup>10</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.

<sup>11</sup> Publicado el 4 de julio de 2004.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

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

4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.
5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario<sup>12</sup>.

El último párrafo del referido artículo 13-B del citado reglamento<sup>13</sup>, dispone que 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.

Asimismo, el artículo 92 del citado reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>14</sup>, dispone que el 4,1% que grava a los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades es de aplicación general, procede con independencia de la tasa del Impuesto a la Renta por la que tributa la persona jurídica que efectúa la distribución. Al monto correspondiente a la tasa del 4,1% no le son de aplicación los créditos a que tuviese derecho el contribuyente.

Del análisis de la normatividad citada<sup>15</sup>, se desprende que en nuestro sistema tributario la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta ha sido regulada para gravar dividendos presuntos, el contribuyente es la persona jurídica que los distribuye, el nacimiento de la obligación tributaria es de realización inmediata, la liquidación del impuesto es mensual, es una tasa distinta a la tasa general del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría<sup>16</sup> y su aplicación no depende de los resultados del ejercicio.

Ahora bien, respecto a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 17694-10-2013, citando la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970, que *“El fundamento de la ...[Ley del Impuesto a la Renta] para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos a cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados”*<sup>17</sup> de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>12</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

<sup>13</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

<sup>14</sup> Según texto vigente hasta el 18 de abril de 2015.

<sup>15</sup> Normas aplicables a los periodos tributarios enero a diciembre de 2012, materia de controversia en el Expediente Líder antes mencionado.

<sup>16</sup> Actualmente la tasa general del Impuesto a la Renta es de 29,5%.

<sup>17</sup> Sistema Peruano de Información Jurídica. (1 de agosto de 2007). Oficio N° 441-2007-DP/SCM. Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 970. Lima, Perú. Recuperado el 15 de diciembre de 2022. Disponible en: [https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf)



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

Asimismo, en la citada resolución se indica que parte de la doctrina nacional ha coincidido con la finalidad perseguida por la Ley del Impuesto a la Renta, señalando lo siguiente: *“Cuando la estructura legal grava tanto a la sociedad como al socio o accionista, no es suficiente reparar los gastos no aceptables para exigir la parte del tributo que grava la utilidad de la empresa, sino que resulta indispensable incluir ese reparo como parte de la materia imponible del impuesto sobre dividendos (...)”,* por lo tanto: *“(...) cuando la empresa no está en aptitud de demostrar el destino del egreso (“control tributario”), debe asumirse que los recursos han ido a parar a poder de los accionistas o socios, lo que justifica la exigencia del 4.1% como si se hubiera producido la distribución del beneficio”*<sup>18</sup>.

Por otro lado, del análisis de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal que analizan la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, se desprende que se ha establecido una relación entre el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta y la determinación del dividendo presunto que se formula con base en aquel; de este modo, cuando el reparo no se encuentra arreglado a ley, se deja sin efecto este y consecuentemente se levanta la acotación por dividendo presunto; sin embargo, se advierte que cuando el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta se encuentra arreglado a ley, no necesariamente conlleva a mantener la acotación por dividendo presunto pues para ello se analiza en cada caso la procedencia de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Asimismo, este Tribunal también ha señalado que los dividendos presuntos en cuestión, solo se aplican a las personas jurídicas mencionadas en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta y no a las empresas unipersonales<sup>19</sup>.

En tal sentido, consideramos que a fin de analizar el tratamiento tributario del “dividendo presunto” gravado con la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, resulta relevante mencionar algunos conceptos vinculados a los dividendos y al mecanismo de la presunción.

Con relación los dividendos en un sentido formal o estricto, el Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas<sup>20</sup> indica que el dividendo es *“en lenguaje mercantil, ganancia o producto de una acción; o sea, beneficio que una compañía o sociedad entrega a sus componentes o socios según el número de acciones que posean y en qué esté dividido (...)”*.

Según la Enciclopedia Jurídica Omeba<sup>21</sup>, el dividendo es *“la cuota proporcional que corresponde a cada acción, al distribuir sus ganancias una compañía mercantil (...) constituye, pues, uno de los derechos primordiales del socio o accionista -según la denominación que reciba el tipo societario- que hace a la esencia misma del aporte efectuado y del interés que lo movió a hacerlo”*. En el citado diccionario se señala respecto a los dividendos que *“en la compleja dinámica de la vida de la empresa mercantil moderna, adquiere singular relevancia, por constituir*

<sup>18</sup> Medrano Cornejo, H. (junio de 2000). Dividendos. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (41), 127-148. Recuperado el 15 de diciembre de 2022. Disponible en: [https://www.ipdt.org/uploads/docs/05\\_Rev41\\_HMC.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/05_Rev41_HMC.pdf).

<sup>19</sup> Criterio sostenido en las Resoluciones N° 15452-1- 2011 y 19069-10-2013.

<sup>20</sup> Cabanellas de Torres, G. (2000). Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires: Editorial Heliasta. pp. 133

<sup>21</sup> Enciclopedia Jurídica Omeba (Vol. II). (2005). México: Enciclopedia Jurídica Omeba.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

*el interés que mueve a la inversión del capital, el acto mediante el cual la compañía procede a hacer efectivo el pago de las ganancias habidas en un ejercicio comercial terminado”.*

De otro lado, en la citada Resolución N° 17694-10-2013 se indicó que la presunción es el resultado lógico mediante el cual a partir de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable<sup>22</sup>.

Sobre el particular, Bravo Cucci<sup>23</sup> sostiene que las presunciones son usadas en el Derecho Tributario como técnicas de reconstrucción del hecho imponible, reconstrucción que se hace necesaria ante la ausencia de elementos probatorios que permitan determinar la existencia del mismo. Agrega que el método de determinación sobre base presunta tiene como objetivo resolver situaciones inciertas, en función a pautas predeterminadas que permiten dar por ocurrido el hecho imponible, aun cuando no sea factible verificar su certeza.

Asimismo, este Tribunal ha señalado que dado que las presunciones constituyen las consecuencias que se extraen de un hecho conocido o cierto con el fin de llegar a un hecho desconocido, es necesario que aquél a quien beneficia la presunción demuestre la existencia del hecho conocido o cierto para que opere la presunción<sup>24</sup>.

Del análisis del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se aprecia que en materia tributaria el legislador ha optado por una definición amplia de lo que se entiende por “dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades”, la cual si bien incluye la definición en sentido formal o estricto de dividendos citada precedentemente, también comprende la figura de los “dividendos presuntos” regulados en el inciso g) del mencionado artículo.

En la presunción de dividendos materia de análisis, el hecho conocido se verifica con la suma o entrega en especie que resulta renta gravable de la tercera categoría y que constituye disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Comprobado este supuesto, se infiere la distribución de dividendos (hecho desconocido).

Así por ejemplo, tenemos el caso de un reparo efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por gastos no fehacientes, el cual se encuentra conforme a ley al no haber el contribuyente aportado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones, el cual califica como el supuesto probado o verificado (hecho conocido), que conlleva a inferir la distribución de dividendos (hecho desconocido).

El caso que motiva el tema llevado a Sala Plena consiste en que el contribuyente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el que reconoce observaciones efectuadas por la Administración en el marco de un procedimiento de

<sup>22</sup> Navarrine, S., & Asorey, R. (2000). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma. pp. 6.

<sup>23</sup> Bravo Cucci, J. (2010). *Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta*. En F. Escribano, *as Presunciones y Rentas Fictas. Aspectos Constitucionales y Tributarios en el Impuesto a la Renta*. Lima: Ara Editores. pp. 111 y 112.

<sup>24</sup> Criterio sostenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03116-10-2021 y 05679-3-2019, entre otras.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

fiscalización, esto es, realizó adiciones en su declaración tributaria, la cual surtió efectos. A partir de lo indicado en la referida declaración, la Administración efectuó acotación por aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, al considerar que los importes adicionados constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

En vista de ello, corresponde determinar si la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se reconocen observaciones<sup>25</sup> efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Conforme con la propuesta planteada, la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados ni demuestra quienes fueron los beneficiarios de los mismos y, en consecuencia, la presentación de dicha declaración no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Lo afirmado se sostiene en que el reconocimiento de los importes observados mediante declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría -por sí solo- no brinda información ni otorga sustento respecto al destino de los desembolsos o egresos y/o sobre sus beneficiarios; por lo tanto, tal declaración no descarta que dichos montos hubieran beneficiado a los socios o asociados de la persona jurídica. Cabe mencionar que lo señalado es aplicable tanto a las declaraciones rectificatorias presentadas dentro de un procedimiento de fiscalización, como a aquellas que no fueron presentadas en este contexto.

En este orden de ideas, toda vez que la declaración tributaria no desvirtúa el acaecimiento del hecho conocido de la presunción (disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario), llegamos a la conclusión que la Administración se encuentra habilitada o autorizada para aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, en la medida que se verifique o evidencie el hecho conocido en referencia.

Cabe precisar que la declaración rectificatoria analizada en el presente caso, únicamente tiene efectos en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a cargo de la persona jurídica (tasa general), mas no en la determinación de la Tasa Adicional, pues el reconocimiento de observaciones mediante la presentación de tal declaración, no significa la aceptación por parte de la persona jurídica respecto a que hubiera realizado una distribución de dividendos mediante los importes observados; por tanto, debe evaluarse -en cada caso en particular- si se verifica el hecho conocido de la presunción, esto es, que se trata de una suma o entrega en especie que constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, a fin de determinar si procede la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta prevista en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

---

<sup>25</sup> Por gastos no deducibles y/o ingresos no declarados.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

Sobre este punto, este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones<sup>26</sup> que la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante la deducción de gastos no permitidos o ingresos no declarados, las personas jurídicas pudieran distribuir dividendos indirectamente sin pagar el Impuesto a la Renta que grava los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, por ello resulta razonable que se aplique a todos aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente.

En complemento a ello, este Tribunal ha dejado establecido que no todo reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría debe ser considerado para la aplicación de la Tasa Adicional, sino únicamente aquellos desembolsos o egresos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, dado que se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así por ejemplo, los reparos por multas no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como gastos deducibles con fines de la determinación de la renta neta, entre otros egresos respecto de los cuales se pueda acreditar su destino.

Como se ha indicado anteriormente, el contribuyente de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta es la persona jurídica que distribuye los dividendos; no obstante, la aplicación de dicha tasa es independiente al resultado tributario del ejercicio de aquella, por lo que puede aplicarse incluso cuando el contribuyente ha determinado pérdida tributaria para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En vista de ello, la aplicación de la presunción de dividendos depende únicamente de la verificación del hecho conocido, esto es, una suma o entrega en especie que constituye disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

En conclusión, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, toda vez que tal declaración tributaria no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En efecto, debe tenerse en cuenta que para la correcta aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se debe evaluar -en cada caso en particular- si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

## **PROPUESTA 2**

### **Descripción**

La presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que el importe reconocido mediante dicha declaración puede ser materia de posterior control tributario.

---

<sup>26</sup> Tales como las Resoluciones N° 09310-1-2021, 06013-3-2021, 08412-4-2021, 10811-8-2019, 10502-9-2021 y 11124-10-2021.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

## Fundamento

De conformidad con el inciso i) del artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>27</sup>, son rentas de segunda categoría los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la ley.

El inciso g) del artículo 24-A de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970<sup>28</sup>, establece que para los efectos del Impuesto 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. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

El segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley<sup>29</sup>, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

El tercer párrafo del artículo 55 antes citado, incorporado por el Decreto Legislativo N° 979<sup>30</sup>, dispone que en caso no sea 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.

Por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF<sup>31</sup>, señala que 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 a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: - El emisor no

<sup>27</sup> Inciso i) incorporado por la Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto de 2002.

<sup>28</sup> Decreto Legislativo N° 970 publicado el 24 de diciembre de 2006 y vigente desde el 1 de enero de 2007.

<sup>29</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

<sup>30</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.

<sup>31</sup> Publicado el 4 de julio de 2004.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

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 por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
3. 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.
4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.
5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario<sup>32</sup>.

El último párrafo del referido artículo 13-B del citado reglamento<sup>33</sup>, dispone que 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.

Asimismo, el artículo 92 del citado reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>34</sup>, dispone que el 4,1% que grava a los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades es de aplicación general, procede con independencia de la tasa del Impuesto a la Renta por la que tributa la persona jurídica que efectúa la distribución. Al monto correspondiente a la tasa del 4,1% no le son de aplicación los créditos a que tuviese derecho el contribuyente.

Al respecto, cabe señalar que la precisión del reglamento sobre el término *“disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario”* señala algunos supuestos generales de gastos susceptibles de haber beneficiado o asumidos siendo de cargo de los sujetos señalados en tal norma (accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de persona jurídica a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta), así como gastos particulares ajenos al negocio y otros que reúnen la misma calificación relacionados con formalidades y condiciones de los comprobantes de pago, así como otros gastos prohibidos que impliquen disposición de renta no susceptible de control tributario. No es una lista cerrada porque la ley refiere toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable incluyendo gastos e ingresos no declarados, y porque respecto de los gastos susceptibles de haber beneficiado a tales sujetos, en el reglamento se agrega la frase *“entre otros”*.

<sup>32</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

<sup>33</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

<sup>34</sup> Según texto vigente hasta el 18 de abril de 2015.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

Asimismo, es pertinente mencionar que la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970, norma que eliminó la condición del procedimiento de fiscalización en la determinación del dividendo presunto, señala que para equiparar el tratamiento tributario de los dividendos distribuidos a través de acuerdos formales con aquellos que se disponen de manera indirecta *“Se propone que el dividendo presunto sea determinado por el propio contribuyente, debiendo pagarse al mes siguiente de efectuada la disposición indirecta (...) dicha periodicidad del impuesto a los dividendos presuntos, es consistente con la que corresponde al impuesto a los demás dividendos, con la diferencia que los otros se pagan vía retención y el dividendo presunto en forma directa”*<sup>35</sup>.

A nivel jurisprudencial, tenemos que sobre este tema en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02703-7-2009 y 13080-9-2010, entre otras, se ha señalado que la Tasa Adicional del Impuesto 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% a que se refiere el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sumas que califican como disposición indirecta de renta, lo que en doctrina se denomina "dividendos presuntos".

Asimismo, conforme lo señalado en diversas resoluciones de este Tribunal, el fundamento de la Ley del Impuesto a la Renta para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas, responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la distribución de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos a cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Adicionalmente, de acuerdo con lo indicado en diversas resoluciones de este Tribunal, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser considerados para aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, al tratarse de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Ahora bien, el caso que motiva el tema llevado a Sala Plena consiste en que el contribuyente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el que reconoce observaciones efectuadas por la Administración en el marco de un procedimiento de fiscalización, esto es, realizó adiciones en su declaración tributaria, la cual surtió efectos. A partir de lo indicado en la referida declaración, la Administración efectuó acotación por aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, al considerar que los

<sup>35</sup> Sistema Peruano de Información Jurídica. (1 de agosto de 2007). Oficio N° 441-2007-DP/SCM. Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 970. Lima, Perú. Recuperado el 15 de diciembre de 2022. Disponible en: [https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf)



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

importes adicionados constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

En vista de ello, corresponde determinar si la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se reconocen observaciones<sup>36</sup> efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Conforme con la propuesta planteada, el reconocimiento de una observación mediante la presentación de una declaración rectificatoria, impide o no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta debido a que el importe reconocido mediante la referida declaración, puede ser materia de posterior control tributario.

Cuando el contribuyente presenta una declaración jurada rectificatoria, incorpora en su determinación de la obligación tributaria los conceptos que fueron materia de observación por la Administración, entidad que puede contrastar la información consignada en la rectificatoria con la documentación del contribuyente. En tal sentido, si un contribuyente incorpora importes observados mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, la Administración se encuentra en capacidad de efectuar el control tributario sobre los desembolsos reconocidos, pudiendo emitir pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la declaración jurada rectificatoria, o efectuar una verificación o fiscalización posterior, información que debe tener un respaldo a través de documentos o de la contabilidad del contribuyente, los que son susceptibles de ser verificados por la Administración.

De lo expuesto, se advierte que la Administración sí está en capacidad de establecer si los importes reconocidos mediante declaración tributaria, beneficiaron a los accionistas o socios de la persona jurídica, y de este modo, verificar si se omitió el pago del impuesto que grava la distribución de dividendos.

Por lo tanto, dado que la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció para evitar que, con la deducción de gastos no permitidos o ingresos no declarados, las personas jurídicas pudieran distribuir utilidades indirectamente, su aplicación no resulta procedente en aquellos supuestos en los que la Administración se encuentre en facultad de efectuar un control tributario sobre los importes reconocidos por un contribuyente mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

---

<sup>36</sup> Por gastos no deducibles y/o ingresos no declarados.



**PERÚ**

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**

**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**

**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

## **CRITERIOS A VOTAR:**

### **PROPUESTA 1**

La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

### **PROPUESTA 2**

La presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que el importe reconocido mediante dicha declaración puede ser materia de posterior control tributario.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### **TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF**

##### **Artículo 24-A, inciso g) (modificado por Decreto Legislativo N° 970<sup>37</sup>).**-

Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades:

(...)

g) 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.

El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el Artículo 55 de esta Ley.

##### **Artículo 55, primer párrafo.-**

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, segundo párrafo (modificado por Decreto Legislativo N° 979<sup>38</sup>).**-

Las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

##### **Artículo 55, tercer párrafo (incorporado por Decreto Legislativo N° 979<sup>39</sup>).**-

En caso no sea 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.

<sup>37</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2007.

<sup>38</sup> Vigente del 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2016.

<sup>39</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

**REGLAMENTO DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF**

**Artículo 13-B (incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF<sup>40</sup>).**

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 a que se refiere el Artículo 14 de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados 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 por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.

3. 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.

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

5. 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.

<sup>40</sup> Texto vigente del 5 de julio de 2004 al 31 de diciembre de 2012. A partir del 1 de enero de 2013 mediante el Decreto Supremo N° 258-2012-EF, entró en vigencia la modificación del numeral 5 del artículo 13-B del citado reglamento y se incorporó el numeral 6 al mismo artículo.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

#### **Artículo 92<sup>41</sup>.-**

El 4.1% que grava a los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades es de aplicación general, procede con independencia de la tasa del Impuesto a la Renta por la que tributa la persona jurídica que efectúa la distribución. Al monto correspondiente a la tasa del 4.1% no le son de aplicación los créditos a que tuviese derecho el contribuyente.

#### **TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF**

#### **Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA (modificado por Decreto Legislativo N° 1113<sup>42</sup>)**

##### **88.1 Definición, forma y condiciones de presentación**

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

##### **88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria**

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

<sup>41</sup> Según texto vigente hasta el 18 de abril de 2015. Fue modificado por Decreto Supremo N° 088-2015-EF, vigente desde el 19 de abril de 2015.

<sup>42</sup> Publicado el 5 de julio de 2012. Vigente a los 60 días hábiles de publicación.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”**  
**“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”**  
**“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.

No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

**RESOLUCIONES EN LAS QUE SE ESTABLECE QUE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA MEDIANTE LA QUE SE RECONOCEN LAS OBSERVACIONES EFECTUADAS POR LA ADMINISTRACIÓN, NO IMPIDE LA APLICACIÓN DE LA TASA ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

#### **RTF N° 02582-2-2018**

*“Que en los puntos 1 y 2 del Resultado de Requerimiento N° 0622170000155 (folios 952 y 953), cerrado el 9 de marzo de 2017, la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación fehaciente adicional sustentatoria, por lo tanto, mantenía las observaciones señaladas en los puntos 2 y 3 al Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0622170000019, asimismo, que estos constituían una disposición indirecta de rentas de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que correspondía aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4,1%.*

*Que asimismo, dejó constancia que la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, mediante Formulario PDT 702 N° 750629272 de 4 de marzo de 2017, consignando en la Casilla 103 el importe de las observaciones determinados en los puntos 2 y 3 al Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0622170000019<sup>43</sup>.*

*Que en autos se advierte que mediante Formulario PDT 702 N° 0750590424 de 25 de abril de 2016 (folios 1274 a 1279), la recurrente presentó su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, en la que consignó como utilidad un importe de S/. 405 140,00, sin adicionar monto alguno, por lo que determinó como renta neta la suma de S/. 405 140,00 y un impuesto de S/. 113 439,00.*

*Que posteriormente, durante el procedimiento de fiscalización que se realizó a la recurrente, el 4 de marzo de 2017, mediante Formulario PDT 702 N° 0750629272 (folios 1280 a 1285), presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, en la que consignó como utilidad un importe de S/. 405 140,00 y como adición un monto de S/. 1 409 413,00<sup>44</sup>, por tanto, determinó como renta neta la suma de S/. 1 814 553,00 y un impuesto de S/. 508 075,00.*

*Que la Administración consideró el importe total de S/. 1 409 413,00, contabilizado como Costo*

<sup>43</sup> En la nota al pie N° 1 de la citada RTF se indica lo siguiente: “A consecuencia de la citada declaración jurada rectificatoria, se giró la Resolución de Determinación N° 064-003-0028611 (folios 1295 a 1304), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por el importe de S/. 0,00, sin efectuar reparo alguno, con la única finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización”.

<sup>44</sup> En la nota al pie N° 2 de la citada RTF se indica lo siguiente: “Conformado por las observaciones al Costo de Ventas y Gastos de Administración, por no acreditar con documentación fehaciente las operaciones realizadas con sus proveedores, por S/. 549 413,00; así como a los Gasto de Administración, por no sustentar la causalidad ni necesidad de “Otros Gastos de Caja”, por S/. 860 000,00”.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

*de Ventas en la Cuenta 69111 y como Gasto de Administración en la Cuenta 9411 y la Cuenta 6391094 y adicionado por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, para determinar dividendos presuntos, lo que se encuentra arreglado a ley, toda vez que al no haber sido sustentados documentariamente, a pesar de haberse requerido, no es posible determinar cuál fue su real destino, siendo importante precisar que aun cuando se hubiese presentado una declaración jurada rectificatoria reconociendo las observaciones al costo y gasto, ello no aclara ni acredita cual fue su destino, por lo que no se desvirtúa que involucren además egresos no susceptibles de posterior control tributario y por tanto la presunción que constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría.*

*Que en consecuencia, la aplicación de Tasa Adicional del 4,1% se encuentra ajustada a ley, por lo que corresponde mantener la acotación realizada por la Administración y confirmar la resolución apelada”.*

#### **RTF N° 02893-1-2018**

*“Que en el Resultado del Requerimiento N° 0622160000399 (fojas 720 a 728) se dejó constancia que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones contenidas en las facturas emitidas por sus proveedores Demnader Representaciones Asociados E.I.R.L., Inversiones Hidavera E.I.R.L., Distribuidora Rimabar E.I.R.L., y Representaciones RBH E.I.R.L., lo que no ha sido cuestionado por la recurrente, y se encuentra conforme a ley.*

*Que toda vez que el mencionado reparo, por su propia naturaleza, corresponde a una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada tasa de 4,1% sobre su importe, en consecuencia, al estar arreglada a ley dicha determinación, corresponde confirmar la apelada también en este extremo.*

*Que de otro lado, con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que no procede la aplicación de la tasa adicional del 4.1% a los gastos observados, toda vez que no provendrían de reparos efectuados en la fiscalización, sino de adiciones voluntarias realizadas en su declaración jurada rectificatoria dentro de fiscalización, cabe indicar que, tal como se ha señalado, de acuerdo con el inciso g) del artículo 24°-A y el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración se encuentra facultada para aplicar la referida tasa adicional sobre aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, toda vez que se entenderá que constituyen una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, lo que en el presente caso ha sido verificado, por lo que no procede amparar lo argumentado por la recurrente en este extremo”.*

#### **RTF N° 02257-9-2021**

*“Que conforme se señala en los numerales 1.3 y 1.4 del Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0100115 a 012-003-0100126 (folios 12034/vuelta a 12040), en el Resultado del Requerimiento N° 0122180001543 la Administración efectuó una observación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por S/ 2 281 452,56 y S/ 504 548,04, correspondiente a costos y/o gastos cuya fehaciencia no fue acreditada, relacionados justamente a los servicios de Víctor Rafael Álvarez Águila, Indesmar y Mesa Mirror Executive Support Asociados Ltda., siendo que en la declaración original la recurrente se adicionó los importes de S/ 1 486 014,02 y S/ 396*



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

723,04, y la diferencia de S/ 795 438,54<sup>45</sup> y S/ 107 825,00<sup>46</sup>, respectivamente, fue aceptada posteriormente por la recurrente en su segunda declaración rectificatoria.

Que tal como se aprecia del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0100102 (folio 11999), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la Administración efectuó observaciones por tales conceptos por S/ 795 438,54 y S/ 107 825,00, pero que fueron aceptadas por la recurrente.

Que al respecto este Tribunal en las Resoluciones N° 04823-4-2014 y 08644-1-2017 ha señalado que las operaciones no fehacientes o no reales, acreditados por la Administración, constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario.

Que asimismo, en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley.

Que de lo antes señalado, y de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la efectiva prestación de los servicios de los aludidos proveedores<sup>47</sup>, que fueron registrados como gastos; siendo que respecto de estos gastos, la recurrente aceptó la observación efectuada por la Administración, motivo por el que la incluyó en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que estando a lo expuesto, toda vez que el cuestionamiento de la Administración por operaciones no fehacientes se encuentra arreglado a ley, y que por su propia naturaleza, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituye una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario. En ese sentido, la aplicación de Tasa Adicional del 4,1% se encuentra ajustada a ley, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo”.

<sup>45</sup> En la nota al pie N° 45 de la citada RTF se indica lo siguiente: “S/ 2 281 452,56 - S/ 1 486 014,02”.

<sup>46</sup> En la nota al pie N° 46 de la citada RTF se indica lo siguiente: “S/ 504 548,04 - S/ 396 723,04”.

<sup>47</sup> En la nota al pie N° 47 de la citada RTF se indica lo siguiente: “Al respecto, en cuanto a la presentación de los comprobantes de pago y asientos contables, cabe señalar que de acuerdo con el criterio de este Tribunal en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, no basta con acreditar la existencia de los comprobantes de pago, sino que es necesaria documentación adicional que otorgue fehaciencia a las operaciones observadas, por lo que las facturas aportadas y su registro contable no acreditan por sí solos la fehaciencia de las operaciones. Asimismo, un contrato escrito solo evidencia un acuerdo de voluntades, mas no acredita que el servicio se haya efectivamente realizado; y las constancias de depósito de detracciones solo acreditan el cumplimiento del pago de dicha obligación, mas no la realidad de las operaciones contenidas en las facturas; mientras que los estados de cuenta y documentos de coordinación de pago solo acreditan el pago efectuado, pero no acreditan que la operación se hubiera realizado efectivamente”.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”

“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”

“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

**RTF N° 05897-9-2021**

*“Que mediante escrito de alegatos, agregó que aceptó el reparo relativo a las ediciones 29, 39 y 40 de la Revista J, por el importe de S/ 251 695,84, y gastos no fehacientes por S/ 184 450,00, por lo que no resulta procedente la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta por reparos que fueron aceptados vía declaración jurada, toda vez que ello supone que estos son susceptibles de posterior control tributario por parte de la Administración, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00358-4-2019, 04076-1-2016, 01215-9-2014 y 13887-4-2014.*

(...)

*Que respecto a lo alegado por la recurrente, sobre que no procede la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% por reparos que fueron aceptados vía declaración jurada rectificatoria, según criterio establecido por este Tribunal en las resoluciones que aquella invoca, cabe señalar que en el caso de autos, la adición efectuada por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 no se originó en un reparo efectuado por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, y en todo caso, dicho criterio se sustenta en que el ingreso reconocido mediante una declaración rectificatoria puede ser materia de posterior control tributario, siendo que en el caso de autos, la recurrente no acreditó el destino del importe de S/ 184 450,00, pese a que la Administración se lo requirió de manera expresa, tal como se ha señalado anteriormente; en ese sentido, lo alegado por la recurrente no resulta amparable”.*



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”

“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”

“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

**RESOLUCIONES EN LAS QUE SE ESTABLECE QUE EL RECONOCIMIENTO DE UNA OBSERVACIÓN MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA, IMPIDE O NO AUTORIZA LA APLICACIÓN DE LA TASA ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

**RTF N° 01215-9-2014**

*“Que mediante el Resultado del Requerimiento N° 0522070000937<sup>48</sup> (foja 228 y 227) la Administración dejó constancia de que respecto de la diferencia entre los ingresos anuales registrados y los declarados, la recurrente manifestó que al momento de declarar no se consideró el ingreso de uno de los meses por lo que procederían a presentar una declaración rectificatoria de la declaración jurada anual.*

*Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14620-10-2012, con relación a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta en el caso de la diferencia entre los ingresos registrados y los declarados, se ha indicado que, si bien se trata del registro contable de ingresos no declarados estos no pueden ser considerados dividendos presuntos ya que en realidad no constituyen una real verificación del ingreso o gasto existente que pudiera calificar como una disposición indirecta de una renta no susceptible de control tributario, sino el resultado de una incorrecta práctica en la determinación del Impuesto a la Renta como consecuencia de la sola anotación en libros o registros contables.*

*Que en atención al criterio jurisprudencial antes citado el registro contable de ingresos no declarados no determina que éstos sean considerados dividendos presuntos, a lo que se debe agregar que el reconocimiento del reparo por ingresos no declarados, mediante la presentación de una declaración rectificatoria, tampoco autoriza a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario, conforme con el artículo 61° del Código Tributario<sup>49</sup>, por lo que queda excluido del supuesto de hecho del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta”.*

**RTF N° 13887-4-2014**

*“Que en el caso de autos como se ha señalado precedentemente, la Administración considera como dividendos presuntos el reparo efectuado al Impuesto a la Renta por no sustentar la fehaciencia de las operaciones de compra de materiales de construcción, combustible, alquileres de unidades de construcción, servicios de transporte, entre otros, lo que en principio se*

<sup>48</sup> En la nota al pie N° 3 de la citada RTF se indica lo siguiente: “Notificado el 19 de octubre de 2007 (foja 228) mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, en el que se señala el nombre y firma de la persona que recibió la documentación, lo que se encuentra conforme con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario”.

<sup>49</sup> En la nota al pie N° 4 de la citada RTF se indica lo siguiente: “El artículo 61° del Código Tributario, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1113, señalaba que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario estaría sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”**

*encontraría arreglado a ley, de acuerdo a los supuestos regulados en el artículo 13º-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo en el caso de autos, el reparo que sustenta la aplicación de la tasa adicional, ha sido aceptado por la recurrente y originado la presentación de una declaración jurada rectificatoria, respecto a lo cual, este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 01215-9-2014 de 24 de enero de 2014 que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario, conforme con el artículo 61º del Código Tributario<sup>50</sup>”.*

#### **RTF N° 04076-1-2016**

*“La Administración, a través del Anexo N° 5 del Requerimiento N° 75530 (foja 5512), solicita a la recurrente sustentar con documentación fehaciente contable y tributaria el motivo del extorno de diversas cuentas de ingresos, entre ellas, las reflejadas en las Cuentas contables 759 - Otros ingresos Diversos y 765 - Ingresos Excepcionales por Recuperación de Provisiones del Ejercicio, por los importes de S/.7,150.40 y S/.5,825.97, respectivamente.*

*Al respecto, debe indicarse que de acuerdo con la Cédula de Reparos al Impuesto a la Renta Anual del Ejercicio 2003 (foja 5307), los extornos observados por los cuales se aplicó la tasa adicional de 4.1%, fue reconocido por la recurrente a través de su Declaración Jurada Anual Rectificatoria presentada el 22 de diciembre de 2005 con Número de Orden N° 0015000984 (fojas 7461/vuelta y 7462).*

*Este Tribunal a través de sus Resoluciones N° 01215-9-2014 y 13887-4-2014, ha señalado que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario, conforme con el artículo 61º del Código Tributario<sup>51</sup>, por lo que queda excluido del supuesto de hecho del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta.*

*De lo expuesto se tiene que al haber reconocido la recurrente el reparo mediante una declaración rectificatoria, no procedía que la Administración aplique la tasa adicional del 4.1% sobre dichos reparos, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo”.*

<sup>50</sup> En la nota al pie N° 2 de la citada RTF se indica lo siguiente: “El artículo 61º del Código Tributario, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1113, señalaba que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario estaría sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

<sup>51</sup> En la nota al pie N° 8 de la citada RTF se indica lo siguiente: “El artículo 61º del Código Tributario, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1113, señalaba que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario estaría sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”  
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

#### **RTF N° 10243-4-2021**

*“Que a su vez, debe indicarse que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 13887-4-2014 y 01215-9-2014, que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario.*

(...)

*Que de la revisión de los actuados se tiene que la recurrente presentó el 20 de noviembre de 2020, una declaración rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mediante el Formulario Virtual PDT 692 N° 952235540, de fojas 1082 a 1086, en la que se incluyó los importes aceptados por los reparos por Gastos que no acreditan la causalidad, Gastos que no acreditan sustento y devengo, Pago de bonos no sustentado y no devengado, Baja de activo fijo no sustentado, Gastos que no acreditan causalidad y devengo, Desmedros no sustentados, Ajustes de costos de producción no sustentados, Gastos de viaje no sustentados y Gastos de viaje sin documentación sustentatoria, acotaciones realizadas por la Administración respecto de dicho impuesto y período.*

*Que en ese sentido, estando a los criterios antes referidos, al haberse reconocido los reparos antes mencionados mediante la presentación de la declaración rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del referido impuesto, por cuanto puede ser materia de posterior control tributario, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas<sup>52</sup>”.*

#### **RTF N° 09460-10-2021**

*“Que en el presente caso, se aprecia que como resultado del procedimiento de fiscalización materia de autos, la Administración observó la suma de S/ 28 419,00, por el reparo de no acreditar la realidad de las operaciones y su vinculación con la generación de renta, el que fue aceptado parcialmente por la recurrente mediante la presentación de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, Formulario PDT 670 N° 750555965 de 30 de setiembre de 2013 (fojas 339 y 341 a 349), por la suma de S/ 8 620,00; asimismo, de la revisión de la referida resolución de determinación, se aprecia que la Administración ha tomado como base de cálculo de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, el monto de S/ 8 620,00, correspondiente al reparo aceptado por la recurrente.*

*Que en tal sentido, al haberse reconocido parcialmente la citada observación por la suma de S/ 8 620,00, mediante la presentación de la declaración rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% sobre el citado importe, según el criterio señalado por las Resoluciones N° 05376-1-2020 y 03565-10-2019”.*

<sup>52</sup> En la nota al pie N° 6 de la citada RTF se indica lo siguiente: “Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 06922-4-2020, 11025-4-2019, 01712-3-2019 y 01892-3-2019, entre otras.”