

LOS EGRESOS NO SUSCEPTIBLES DE POSTERIOR CONTROL TRIBUTARIO Y LOS DIVIDENDOS

LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL
Catedrático de Derecho Tributario de
la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sumario: 1. Sumas o entregas en especie no susceptibles de posterior control tributario, que califican como dividendos: Aspecto Material u Objetivo del presupuesto de hecho, Aspecto Personal del presupuesto de hecho, Aspecto Temporal del presupuesto de hecho, Aspecto Espacial del presupuesto de hecho, Aspecto Mensurable del presupuesto de hecho 2. Caso especial no calificado como dividendo por la Ley N° 27804.

El vigente Impuesto a los Dividendos, tal como ha sido introducido por la Ley No. 27804 que se aplica con la tasa del 4.1% a partir desde el 1 de enero del presente año, contempla como un caso de dividendos presuntos determinadas entregas de dinero o en especie que una persona jurídica efectúa y que no solamente no son deducibles como gasto sino que tampoco están sujetas a posterior control tributario.

Este tipo de dividendo, que es un dividendo presunto, será objeto de análisis en el presente trabajo.

1. Sumas o entregas en especie no susceptibles de posterior control tributario, que califican como dividendos

El inciso g) del artículo 24-A del TUO califica como dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades:

«Toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario.

El impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de esta Ley».

Aspecto Material u Objetivo del presupuesto de hecho

La Ley No. 27804 califica como dividendo presunto las entregas en dinero o en especie, efectuadas por una persona jurídica considerada como tal por el Artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 054-99-EF –en adelante, el TUO– que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulten para ella renta gravable de la tercera categoría, si el egreso, por su naturaleza, significa una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario.

Deben concurrir diversos requisitos para que se configure el dividendo presunto, gravado con una Tasa Adicional del 4.1%.

En primer lugar, la norma sólo es aplicable a las personas jurídicas consideradas como tales por el Artículo 14 del TUO, domiciliadas en el país para efectos del Impuesto a la Renta. Cabe resaltar aquí que el concepto de personas jurídicas para fines del Impuesto a la Renta es distinto al que aplican el derecho común y el derecho mercantil.

En segundo lugar, la persona jurídica debe haber realizado entregas de dinero o en especie.

En tercer lugar, los montos entregados no deben ser deducibles como gasto, para determinar la renta neta de tercera categoría de la persona jurídica que incurrió en los desembolsos. Es decir, serán tratados como rentas de tercera categoría de la persona jurídica que incurrió en los citados desembolsos.

Con respecto a este requisito se plantea una interrogante, en razón de que la norma bajo comentario califica como dividendos presuntos a las entregas que resulten rentas de tercera categoría **al practicarse la fiscalización respectiva**.

Bajo una interpretación literal de la norma, en la medida que no exista fiscalización no habrá dividendos presuntos, aun cuando concurren los demás requisitos para tal calificación. Igualmente, tampoco habría dividendos presuntos si, habiendo la persona jurídica deducido como gasto los importes entregados, la fiscalización no procede a reparar el gasto. Como veremos más adelante, en caso esta interpretación prosperara, no sería posible que la persona jurídica, adelantándose a una fiscalización, procediera a no deducir como gasto los importes entregados por ella y, además, de cumplirse con los demás requisitos de la norma bajo comentario, pagara el 4.1% para evitar una contingencia tributaria.

No cabría, en mi concepto, una interpretación literal que además implique que surgiendo la obligación tributaria en el momento de los desembolsos, impida el pago inmediato del 4.1% y, peor aún, exija dicho pago con intereses y multas y sus intereses cuando con posterioridad se produzca la correspondiente fiscalización.

Tampoco parece pertinente una interpretación literal, pues habida cuenta de que no todas las personas jurídicas pueden ser fiscalizadas por el mismo tributo –ninguna Administración Tributaria es capaz de ello–, resultaría entonces que existiendo teóricamente en muchos casos un dividendo presunto, el impuesto del 4.1% jamás será exigido si la persona jurídica no es fiscalizada.

En consecuencia, más bien resulta pertinente interpretar que no es indispensable que se produzca la citada fiscalización, ni que producida efectivamente la SUNAT formule el reparo, para que se configure el dividendo presunto y nazca la obligación tributaria de pago

del 4.1%. En otras palabras, en mi opinión el nacimiento de la obligación tributaria no depende de la fiscalización.

En cuarto lugar, el egreso que supone las entregas de dinero, por naturaleza debe significar una disposición indirecta de **dicha renta, no susceptible de posterior control tributario**.

Con respecto a este cuarto y último requisito, surge otra interrogante relacionada con la necesidad de que la persona jurídica tenga utilidades, después de calculado el Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría, para que se reputen como dividendos presuntos los montos desembolsados hasta el límite del saldo de utilidades –esto es, después del cálculo del Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría-. O si, por el contrario, la existencia de tales utilidades es innecesaria porque para la ley el dividendo presunto es el importe de los desembolsos convertidos en rentas de tercera categoría.

Existen argumentos a favor de ambas posiciones. Quienes exigen la existencia de utilidades para que se configure el dividendo presunto, opinan que no puede haber dividendos si no hay utilidades y que éstas deben considerarse después de calculado el Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría. Señalan que de lo contrario la Ley No. 27804 no habría calificado este caso como uno de dividendos.

En cambio, quienes opinan que habrá dividendo presunto aun que la persona jurídica que incurrió en el egreso no tenga utilidades, se basan en que la propia norma establece que el cuarto requisito consiste en que las entregas no deducibles como gasto son rentas de tercera categoría de las que indirectamente podrían haberse dispuesto, y porque además –como se verá más adelante- éste es un caso en que el impuesto del 4.1% es llamado «Tasa Adicional» y no Impuesto a los Dividendos, siendo de cargo de la persona jurídica que incurrió en el egreso y no de los socios, asociados, titulares o personas que la integran.

Dejo para el lector la tarea de extraer sus propias conclusiones.

Pongamos dos ejemplos para apreciar cuándo es que un egreso califica como dividendo presunto.

Como primer ejemplo habría que tratar el caso de entregas de dinero en que realmente ha incurrido una persona jurídica para afrontar gastos de movilidad necesarios para obtener la renta. Empero, dicha persona jurídica carece de comprobantes de pago, emitidos de conformidad con las normas reglamentarias pertinentes, que acrediten en qué se han empleado los montos entregados, careciendo además de cualquier otra forma de probanza del verdadero destino de dichos montos. En este caso es de plena aplicación la norma bajo comentario, pues se trata de desembolsos que no pueden ser deducidos como gasto por la persona jurídica que incurrió en ellos y que, por lo tanto, se convierten para ella en rentas de tercera categoría. Además, para la SUNAT, y para un tercero, la imposibilidad de determinar el verdadero destino de los montos desembolsados hace factible que dichos montos pudieran haber sido recibidos por los socios, asociados, titulares o personas que integran la persona jurídica. Es decir, puede tratarse de una disposición indirecta de los montos desembolsados, siendo imposible un posterior control tributario de ellos. En efecto, no hay forma de probar quién ha recibido realmente esos montos pues éstos ya no permanecen en poder de la persona jurídica que incurrió en su desembolso.

Un segundo ejemplo muestra una situación diferente. La persona jurídica ha incurrido en un egreso no deducible como gasto para determinar su renta neta de tercera categoría, pues ha pagado una multa a una entidad del Sector Público Nacional por infracciones a determinada norma legal, poseyendo el comprobante que acredita el destino del desembolso. Aquí no puede presumirse que el dinero entregado ha sido recibido por los socios, asociados, titulares o personas que integran la persona jurídica. Por el contrario, existe evidencia plena de que ha sido recibido por una entidad del Sector Público. En consecuencia, el egreso, por su naturaleza, no ha sido susceptible de una disposición indirecta en favor de dichos socios, asociados, titulares o personas, estando sujeto a control tributario. La SUNAT puede comprobar, más allá de toda duda, que efectivamente el dinero ha sido recibido por la entidad del Sector Público, efectuando las indagaciones correspondientes. No hay pues dividendo presunto.

Ahora bien, el Artículo 55 del TUO, sustituido por el Artículo 17 de la Ley No. 27804, incluye el caso de las sumas –no menciona las entregas en especie- cargadas contra utilidades o reservas de libre disposición, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario.

En otras palabras, al mencionar las reservas de libre disposición, la norma en cuestión contempla una nueva situación en que se aplica el 4.1%, porque ya no se trata de egresos que se convierten en rentas de tercera categoría al no ser deducibles como gasto, sino más bien de cargos directos contra reservas de libre disposición. Es decir, reservas que en su momento fueron utilidades, disminuidas en el monto del Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría,

Aspecto Personal del presupuesto de hecho

A diferencia de lo que ocurre en los demás casos de dividendos contemplados por el Artículo 24-A del TUO, incorporado por el Artículo 8 de la Ley No. 27804, en el presente caso tiene la condición de contribuyente la propia persona jurídica que incurrió en el egreso y no sus socios, asociados, titulares o personas que la integran, razón por la cual la ley no contempla la figura del responsable bajo la modalidad de agente de retención.

Aspecto Temporal del presupuesto de hecho

El Artículo 73-A del TUO, incorporado por el Artículo 22 de la Ley No. 27804, así como la Segunda Disposición Transitoria y Final de la Ley No. 27804, incurre en el error de generalizar, para todos los casos de dividendos que esta ley regula, al señalar que la obligación tributaria nace en la fecha del «acuerdo de distribución».

En primer lugar, hay que hacer notar que en el presente caso de dividendos no existe tal «acuerdo de distribución», por lo que se hace necesario determinar en qué momento nace la obligación tributaria.

Como se ha señalado al tratar del aspecto material u objetivo del presupuesto de hecho, habrían diversas interpretaciones sobre la norma bajo análisis, en la parte en que ella se refiere a los egresos que califican como rentas de tercera categoría, **al practicarse la fiscalización respectiva**.

Bajo una primera interpretación, la obligación tributaria sólo nacería cuando al producirse la fiscalización por la SUNAT ésta formula el reparo a la deducción como gasto de los montos desembolsados por la persona jurídica. De ser válida tal interpretación, el nacimiento de la obligación tributaria se producirá en la fecha en que la referida persona jurídica sea notificada con la correspondiente Resolución de Determinación que contenga el reparo. Ello significaría que en este caso de dividendos estaríamos frente a un impuesto que sólo puede ser determinado por la Administración Tributaria, por lo que el término prescriptorio de cuatro años empezaría a computarse desde el nacimiento de la obligación. Sin embargo, se daría la especial situación de que en tanto no existe fiscalización y se formule el reparo, no empezaría a correr dicho término prescriptorio,

Ya se ha visto que la norma parece condicionar la existencia del dividendo a que en la fiscalización respectiva se formule el reparo a la deducción del gasto. De ser así, esto significaría que en tanto no exista fiscalización que repare el gasto no hay dividendo y que, por lo mismo, la persona jurídica que ha incurrido en el desembolso no podría, voluntariamente, calificarlo como dividendo y pagar el impuesto respectivo.

Según una segunda interpretación, la obligación tributaria nacería cuando se produzca la fiscalización respectiva y se notifique a la persona jurídica la correspondiente Resolución de Determinación, aun cuando ésta no formule el respectivo reparo.

Una tercera interpretación prescindiría de la referencia que hace la norma «a la fiscalización respectiva», considerando que el dividendo nace en la fecha en que se produzca el egreso no deducible como gasto y no susceptible de posterior control tributario. Esta interpretación partiría del supuesto de que no interesa que la persona jurídica que ha incurrido en el egreso tenga o no utilidades.

Habría una cuarta interpretación, que partiría del supuesto que no hay dividendo presunto si no hay utilidades o reservas de libre disposición, y que hay que prescindir de la referencia de la norma «a la fiscalización respectiva». La obligación tributaria nacería en la fecha en que se produjo el egreso si hay reservas de libre disposición –es decir, utilidades de años anteriores- o al cierre del ejercicio anual en que se produjo el egreso si dicho ejercicio arroja utilidades y en la fecha del egreso no existían reservas de libre disposición.

Una quinta interpretación sería una variante de la cuarta interpretación, estableciendo que la obligación tributaria nace en la fecha del egreso, si hay reservas de libre disposición suficientes o, de no haberlas, en la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio anual en que se produjo el egreso si, después de calculado y restado el Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría, quedan utilidades suficientes.

Es evidentemente imprescindible que al crearse el tributo la norma establezca con claridad cuándo ocurre el nacimiento de la obligación tributaria. Lamentablemente, en el presente caso la Ley No. 27804 no contiene ninguna precisión al respecto.

Las normas reglamentarias nada dicen tampoco al respecto.

Si la Ley No. 27804 califica estas entregas de dinero o en especie como dividendo presunto, lo congruente es que el 4.1% sea de cargo de los socios, asociados, titulares o personas que integran la persona jurídica que incurrió en dichas entregas. En tal caso, la calificación del dividendo necesariamente tendría que estar supeditada a que en el ejercicio en que se produjo el egreso la persona jurídica tuviera finalmente utilidades suficientes, después de deducido el Impuesto a la Renta que grava las rentas de tercera categoría.

Aspecto Espacial del presupuesto de hecho

La norma bajo comentario sólo es aplicable a las personas jurídicas, consideradas como tales por el Artículo 14 del TUO, que se encuentran domiciliadas en el país para fines del Impuesto a la Renta, pues el dividendo presunto materia de este trabajo ha sido calificado por la Ley No. 27804 como renta de fuente peruana. Los dividendos de fuente extranjera son tratados de manera diferente por la propia Ley No. 27804 y por el TUO.

Las rentas de fuente peruana tienen como fuente generadora una ubicada en territorio nacional –presencia del vínculo territorial-.

En el presente caso, si la persona jurídica, considerada como tal por el Artículo 14 del TUO, incurre en un egreso que cumple con los requisitos exigidos por el inciso g) del Artículo 24-A del TUO, incorporado por el Artículo 8 de la Ley No.27804, y dicha persona califica como domiciliada en el país para fines del Impuesto a la Renta, se estará produciendo en la realidad el presupuesto de hecho regulado por la ley en su aspecto espacial.

Aspecto Mensurable del presupuesto de hecho

Ya se ha visto con anterioridad cómo resulta vital definir si estamos frente a un dividendo presunto o frente a un impuesto adicional al Impuesto a la Renta de cargo de la persona jurídica sobre rentas de tercera categoría.

En la primera hipótesis, resulta necesaria la existencia, al final del ejercicio en que se produce el egreso, de utilidades, después de haberse deducido el Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría que las grava. Por lo tanto, la base imponible estaría constituida por el monto del egreso, hasta el límite de las utilidades del ejercicio disminuidas en el Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría.

En la segunda hipótesis, resulta irrelevante la existencia de utilidades. Por ello, la base imponible estaría constituida por el monto del egreso.

2. Caso especial no calificado como dividendo por la Ley N° 27804

El Artículo 17 de la Ley N° 27804, al sustituir el Artículo 55 del TUO, establece que será de aplicación a las personas consideradas jurídicas para fines del Impuesto a la Renta, la Tasa Adicional del 4.1% sobre toda suma que, al practicarse la fiscalización respectiva, se determine como ingreso no declarado. Nótese que en este caso

la Ley N° 27804 no considera que exista un dividendo y, en concordancia con ello, no aplica el Impuesto a los Dividendos sino una Tasa Adicional al Impuesto a la Renta que grava las rentas de tercera categoría.

Al igual que en este caso, las entregas de dinero o especies, no deducibles como gasto y no susceptibles de posterior control tributario, no debieron ser calificadas por la Ley N° 27804 como dividendos presuntos afectos al Impuesto a los Dividendos.

En este nuevo caso, no contemplado en ninguna otra norma de la Ley No. 27804 ni, por lo tanto, del TUO, la obligación tributaria debería nacer en la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría del ejercicio al que corresponda el ingreso no declarado, sin que tal nacimiento esté supeditado a una fiscalización por la SUNAT.

La base imponible sería el monto del ingreso no declarado.