

¿Qué se debe entender por dividendos y otras formas de distribución de utilidades?

Conozca el tratamiento tributario antes de repartir las utilidades a los accionistas

Carlos

BASSALLO RAMOS

1. Antecedentes

El artículo 8 de la Ley N° 27804 incorporó en el artículo 24 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, como renta gravada de segunda categoría, a los dividendos y otras formas de distribución de utilidades. Asimismo, incorporó el artículo 24-A, donde se definen los conceptos considerados como tales.

Como sabemos, el artículo 55 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada por la Ley N° 27513 –vigente desde el 01/01/2002–, estableció la tasa adicional del 4.1% sobre la distribución total o parcial de utilidades. A su vez, la misma Ley incluyó el artículo 55-A en el cual estableció las situaciones en las que se entendía que había distribución de utilidades.

No obstante, la norma era ambigua y creó más de una incertidumbre. En primer lugar, si bien se establecía que la empresa perceptora de renta de tercera categoría era la que tenía que aplicar y abonar esta tasa adicional, lo cierto es que el supuesto de hecho era la distribución de dividendos, lo que para el artículo 25 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no constituía renta gravable. De esta manera, por las distribuciones de dividendos del ejercicio 2002, la empresa sería la obligada a pagar esta tasa adicional, pues estaría impedida de retener del dividendo el tributo correspondiente por no estar gravada como renta de segunda categoría; lo que nos llevaba a otro

Resumen ejecutivo

Con la formulación de los estados financieros, y propiamente, con el estado de ganancias y pérdidas, ya tenemos las herramientas necesarias para saber si existe utilidad por repartir en la empresa. En ese escenario, en el presente informe, detallaremos el tratamiento tributario que se le debe otorgar a los dividendos, considerando la forma de pago y la naturaleza de sus beneficiarios, no sin antes analizar los supuestos que nos llevan a ello.

asunto: si no era renta de segunda categoría, ¿qué naturaleza tenía?

Teniendo en cuenta que la tasa del Impuesto a la Renta era del 27% sobre las rentas de tercera categoría, esta tasa adicional nos parecía fuera de lugar y antitécnica, pero como quiera que el resultado sería pagado por la empresa debíamos asumir que era Impuesto a la Renta de tercera categoría; y que la tasa real se había incrementado.

Estas razones, expuestas muy sucintamente, parecerían ser el fundamento para que la Tercera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 estableciera que no entraría en vigor lo señalado por los artículos 4 y 5 de la Ley N° 27513 –que sustituía el artículo 55 y que incorporó el artículo 55-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, respectivamente– en lo concerniente a la tasa adicional del 4.1%; y además, para que

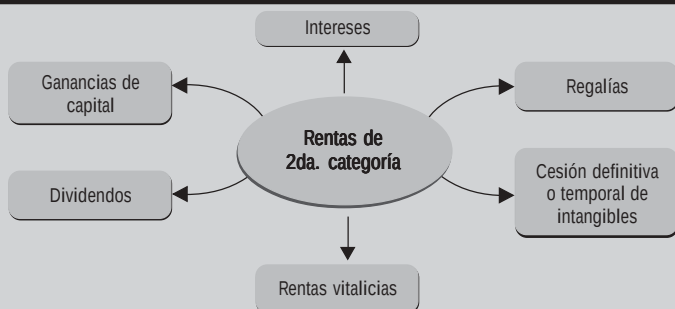
la Primera Disposición Transitoria y Final de la misma ley derogue el artículo 55-A.

Con esto, a partir del 01/01/2003, fecha en la que entró en vigencia la Ley N° 27804, no son aplicables estos artículos, pero sin embargo, las distribuciones de dividendos y cualquier otra forma de distribuir utilidades se consideran renta gravada de segunda categoría en virtud al nuevo artículo 24, aun cuando se tratasen de dividendos de ejercicios anteriores acordados recién a partir del año 2003, situación de la que se derivan las obligaciones tributarias que pasamos a analizar.

2. Ámbito temporal de la afectación de los dividendos

En efecto, según la Segunda Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, la distribución de dividendos o cualquier otra

CUADRO RESUMEN DE RENTAS DE SEGUNDA CATEGORÍA



forma de distribución de utilidades en virtud de acuerdos que se adopten a partir del 01/01/2003 estarán afectos como renta de segunda categoría.

De esta forma, no solo se estaría gravando los dividendos cuyo acuerdo de distribución se haya celebrado en el ejercicio 2003 (correspondientes al ejercicio 2002), sino incluso los referidos a ejercicios anteriores y que figuran como resultados acumulados, cuyos acuerdos de distribución se hayan adoptado a partir del 01/01/2003.

Al respecto, creemos que al ser las rentas de segunda categoría para su perceptor, imputables al ejercicio en que lo perciben, tal como lo establece el artículo 57 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las utilidades o dividendos de ejercicios anteriores al año 2002, que se repartan durante la vigencia de este tratamiento (o que se acuerden repartir, como veremos más adelante), resultarán legalmente gravadas, no habiéndose violado el principio de irretroactividad de las leyes tributarias.

En ese sentido, el cambio de tratamiento resulta coherente, toda vez que grava a dicha distribución de dividendos como renta de segunda categoría, como ya señalamos, tributo que será de cargo del perceptor de la citada renta.

3. Definición de dividendos y otras formas de distribución de utilidades

El literal i) del artículo 24 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que 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". Ahora bien, de la sola lectura de este literal se podría pensar que el tratamiento tributario de los dividendos únicamente es aplicable a lo que generalmente conocemos como reparto de utilidades de la empresa, sin embargo, la misma norma se ha encargado de definir qué se entiende por dicho concepto, extendiendo sus alcances de la afectación a otros supuestos que sin ser propiamente distribución de utilidades de una empresa, por autonomía conceptual del derecho tributario, han sido incluidos como tales.

Para tal fin, el artículo 24-A del TUO de la LIR ha definido los supuestos de distribución de dividendos y ha establecido la base para su cálculo, entre los que encontramos a los siguientes:

3.1 Las utilidades que las personas jurídicas distribuyan entre sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie

En primer lugar, debemos señalar que este supuesto es el que directamente fluye del

primer párrafo del artículo 40 de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades, por el cual, "la distribución de utilidades solo puede hacerse en mérito de los estados financieros preparados al cierre de un periodo determinado o la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio. Las sumas que se repartan no pueden exceder del monto de las utilidades que se obtengan". De igual forma, conviene mencionar que el numeral 1 del artículo 230 de la misma norma, establece que "solo pueden ser pagados dividendos en razón de utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado".

Como se puede apreciar, el presupuesto para el reparto de dividendos, es que existan utilidades de acuerdo a los estados financieros, o como señala Enrique Elías Laroza⁽¹⁾, "no puede distribuirse beneficios si no existe previamente un balance de la sociedad que efectivamente arroje esas utilidades que se desea repartir"; pudiendo este balance ser anual o parcial, si así lo ordena el directorio.

Otro tema relevante, es que la norma se refiere a las utilidades de las personas jurídicas, debiendo entenderse por tales a los sujetos que están contenidos en el artículo 14 del TUO de la LIR.

PERSONAS JURÍDICAS PARA EFECTO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 14 del TUO de la LIR

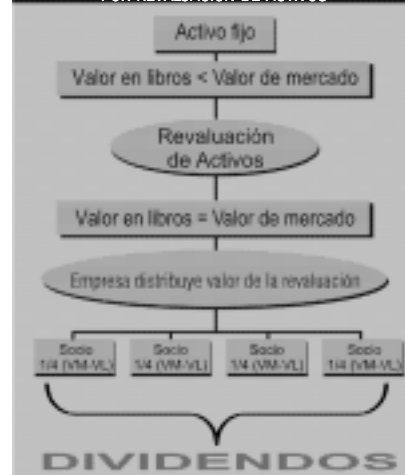
- Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.
- Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.
- Las empresas de propiedad social.
- Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.
- Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y fundaciones afectas.
- Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.
- Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.
- Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.
- Las sociedades agrícolas de interés social-SAIS.
- Las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; *joint ventures*, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

3.2 La distribución del mayor valor atribuido por revaluación de activos, ya sea en efectivo o en especie

Como sabemos, la revaluación de activos se produce como decisión unilateral de la empresa cuando desea darle un mayor valor en libros a determinado activo fijo en relación al valor de mercado del bien.

En tal sentido, si luego de haber efectuado esta revaluación de activos, la empresa distribuye como dividendos el mayor valor otorgado a tales bienes, dicha distribución se encontrará afectada al Impuesto a la Renta.

LA DISTRIBUCIÓN DEL MAYOR VALOR ATRIBUIDO POR REVALUACIÓN DE ACTIVOS



3.3 La reducción de capital hasta por el importe equivalente a utilidades, excedente de revaluación, ajuste por reexpresión, primas o reservas de libre disposición capitalizadas previamente, salvo que la reducción se destine a cubrir pérdidas

Con este supuesto, el legislador busca cerrar una posibilidad de elusión del Impuesto a la Renta que grava los dividendos. En efecto, como quiera que la capitalización de utilidades no está gravada, nada hubiera impedido que previamente se capitalice la utilidad y posteriormente se reduzca el capital en la misma medida, con lo cual el efecto económico hubiera sido el mismo, es decir, los accionistas recibirían beneficios por las utilidades, pero bajo otra forma jurídica.

Por tal razón, la norma reconoce ahí una forma de distribuir utilidades, pero solo hasta el monto de la utilidad previamente capitalizada. Dicho razonamiento, obviamente, es extensible a los supuestos de capitalización de excedentes de revaluación, ajuste por reexpresión, primas o reservas de libre disposición.

No obstante, cuando la reducción de capital tiene por objeto cubrir pérdidas de la empresa, aun cuando previamente se hayan capitalizado utilidades (entendemos que tendrían que ser de ejercicios anteriores), tal hecho no configura un supuesto afecto con el Impuesto a la Renta, pues la consecuencia no es el reparto de beneficios a los accionistas, sino reponer el patrimonio de la empresa por mandato legal.

REDUCCIÓN DE CAPITAL OBLIGATORIA POR PÉRDIDA

Artículo 220-Ley General de Sociedades

La reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido el capital en más del cincuenta por ciento y hubiese transcurrido un ejercicio sin haber sido superado, salvo cuando se cuente con reservas legales o de libre disposición, se realicen nuevos aportes o los accionistas asuman la pérdida en cuantía que compense el desmedro.

REDUCCIÓN DE CAPITAL POR EL VALOR PREVIAMENTE CAPITALIZADO

Balance:

Patrimonio

50	Capital	100,000
57	Excedente de revaluación	50,000
58	Reservas	20,000
59	Resultados acumulados	40,000
		210,000

Capitalización:

59	Resultados acumulados	40,000
58	Reservas	20,000
57	Excedente de revaluación	50,000
50	Aumento del capital	110,000

Entonces:

120,000

59 Resultados acumulados	40,000
58 Reservas	20,000
57 Excedente de revaluación	50,000
50 Capital	10,000

Nuevo Balance:

50	
	100,000
	110,000
	210,000

Se produce una reducción de capital:

50	
120,000	100,000
	110,000
120,000	210,000

4,1% Dividendos
- NO

3.4 La diferencia entre el valor nominal de los títulos representativos del capital más las primas suplementarias, si las hubiere, y los importes que perciban los socios, asociados, titulares o personas que la integran, en la oportunidad en que opere la reducción de capital o la liquidación de la persona jurídica

En este supuesto no existe una previa capitalización como en el caso anterior, pero sí estamos ante una reducción de capital o la liquidación de la empresa por voluntad de los accionistas. Por eso, la norma califica como dividendo solo al mayor valor que el socio, asociado, titular o personas que integran la persona jurídica obtengan como producto de ello en relación al valor de sus participaciones en el capital.

La razón de ello tiene una justificación económica, pues hasta el valor de su participación, cualquier monto que se les entregue es devolución de su inversión, pero cualquier exceso ya sería un beneficio, es decir, utilidad que se le reparte.

DIFERENCIA ENTRE VALOR NOMINAL Y LOS IMPORTES RECIBIDOS

Empresa Participación en capital	
Socio A (50%)	Socio B (50%)
5,000 acciones VN S/. 1,00 S/. 5,000	5,000 acciones VN S/. 1,00 S/. 5,000

Reducción de Capital: S/. 3,000

50	
3,000	10,000
	7,000

Entonces:

Socio A recibe	S/. 1,500
Socio B recibe	S/. 1,500

Por lo tanto: Dividendo = Valor recibido - valor nominal

Socio A	S/. 1,500-1,500 (V. Nominal) = 0
Socio B	S/. 1,500-1,500 (V. Nominal) = 0
	NO HAY DIVIDENDOS

3.5 Las participaciones de utilidades que provengan de partes del fundador, acciones del trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora

Cualquier título que le confiere a su tenedor facultades o derechos sobre el capital social, puede a su vez significar que se beneficie con los resultados de la empresa. Esto es lo que sucede con los beneficios obtenidos por el fundador, cuando así se ha señalado expresamente en el estatuto de la empresa.

BENEFICIOS DE LOS FUNDADORES

Artículo 72-Ley General de Sociedades

Independientemente de su calidad de accionistas, los fundadores pueden reservarse derechos especiales de diverso contenido económico, los que deben constar en el estatuto. Cuando se trate de participación en las utilidades o de cualquier derecho sobre estas, los beneficios no pueden exceder, en conjunto, de la décima parte de la utilidad distributable anual que aparezca de los estados financieros de los primeros cinco años, en un período máximo de diez años contados a partir del ejercicio siguiente a la constitución de la sociedad.

3.6 Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean empresas de operaciones múltiples o empresas de arrendamiento financiero, otorguen a favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular

Esta situación también ha sido considerada como una forma de distribuir utilidades, toda vez que al verificarse una entrega de dinero bajo un contrato de mutuo (préstamo dinerario), podría suponer algún tipo de beneficio para los accionistas.

Por eso, la norma considera como una forma de distribución de utilidades los préstamos a los socios, asociados, titulares o personas que integran las personas jurídicas,

pero siempre que no exista obligación para devolver el préstamo o, existiendo, el plazo otorgado para su devolución exceda de doce meses, así como cuando la devolución o pago no se produzca dentro de dicho plazo o, no obstante los términos acordados, la renovación sucesiva o la repetición de operaciones similares permita inferir la existencia de una operación única, cuya duración total exceda de tal plazo.

Como se aprecia, tal situación implicaría un beneficio para el accionista, y si no hubiera sido considerada en el artículo 24-A del TUO de la LIR, también hubiera significado un mecanismo de elusión tributaria.

3.7 El exceso del valor de mercado de la remuneración del accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas, así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad

Para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría, a partir del ejercicio 2004, las remuneraciones de los accionistas y sus parientes cercanos tienen limitación en cuanto a la posibilidad de la deducción del gasto. Así, las normas del Impuesto a la Renta establecen que serán deducibles solo las remuneraciones que estén dentro del valor de mercado, para lo cual, se han establecido parámetros de comparación con las remuneraciones de aquellos trabajadores que, dentro de la empresa, realizan actividades similares o subordinadas y que no son accionistas ni guardan relación de parentesco con los accionistas.

En ese contexto, todo exceso que se establezca producto de la comparación efectuada al cierre del ejercicio o cuando culmine el vínculo laboral, lo que ocurra primero, será considerado como dividendo del accionista a quien se le aplica el procedimiento y se le determina el exceso, y de igual forma, respecto del exceso de sus familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad que trabajan en la empresa.

EXCESO DEL VALOR DE MERCADO DE LA REMUNERACIÓN DE LOS ACCIONISTAS



CASO PRÁCTICO 1

Dividendos en efectivo a favor de personas naturales

La empresa Soluciones Empresariales S.A., según junta obligatoria anual de fecha 15 de marzo de 2005, acordó la distribución de dividendos por el valor de S/.100,000, a favor de sus tres accionistas (todas personas naturales), quienes participan en igual porcentaje del capital social. Los dividendos serán pagados el 10 de abril de 2005.

Determinación del Impuesto a los dividendos

Retención por IR sobre dividendos:

$$S/.100,000 \times 4.10\% = S/.4,100$$

Periodo a tributar: marzo de 2005 cuyo vencimiento es en abril de 2005.

▶ TRATAMIENTO CONTABLE		
----- 1 -----		
59 Resultados acumulados 591 Utilidades no distribuidas	100,000	
45 Dividendos por pagar 451 Accionista 1 S/.31,967 451 Accionista 2 S/.31,967 451 Accionista 3 S/.31,966		95,900
40 Tributos por pagar 4018 Impuesto a los dividendos		4,100
15/03/05 Por el acuerdo de la junta obligatoria anual, distribución de dividendos		
----- 2 -----		
40 Tributos por pagar 4018 Impuesto a los dividendos	4,100	
10 Caja y bancos 104 Cuentas corrientes		4,100
Abril/05 Por el pago del impuesto a los dividendos por el periodo tributario de marzo de 2005.		
----- 3 -----		
45 Dividendos por pagar 451 Accionista 1 S/.31,967 451 Accionista 2 S/.31,967 451 Accionista 3 S/.31,966	95,900	
10 Caja y bancos 104 Cuentas corrientes		95,900
15/04/05 Por el pago de los dividendos a los accionistas.		
----- X -----		

4. Distribución de utilidades en especie y a favor de personas jurídicas

El artículo 24-B del TUO de la LIR establece que la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades **en especie** deberán computarse al valor de mercado.

En tal sentido, con esta norma se evita la disminución del Impuesto a la Renta por una mayor distribución de dividendos escondida en la entrega de bienes subvaluados, pues al vender posteriormente al valor del mercado los bienes recibidos, obtendrían un mayor ingreso, el cual solo habría sido gravado parcialmente. La norma procura que a los bienes entregados se les dé el justo valor, que sería el valor de mercado de la fecha en que se efectúa la distribución.

Evidentemente, esta norma deberá concordarse con el artículo 32 del TUO de la LIR, que contiene las reglas para determinar el valor de mercado, sea para las existencias, valores, bienes del activo fijo, etc.

Por su parte, el segundo párrafo de la citada norma establece que las personas jurídicas que perciban dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no deberán

computar dichos ingresos para determinar su renta neta imponible. Es decir, que dichos ingresos no deben volver a pagar Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, pues se entiende que el dividendo distribuido es aquel remanente de las utilidades después de pagar el referido impuesto.

Así, cuando una persona jurídica perciba dividendos o similares, no la deberá considerar dentro de los ingresos gravables con renta de tercera categoría, lo cual supone efectuar una deducción de sus resultados contables para efectos tributarios, excluyéndolos de la renta neta imponible de tercera categoría. De esa manera, cuando esta segunda empresa decida distribuir sus utilidades, que incluyen los resultados de la empresa de la cual es accionista, en ese momento se habrá configurado el supuesto que la norma grava como renta de segunda categoría para la persona natural perceptora del dividendo.

Finalmente, el artículo 24-B establece en su tercer párrafo que los pagos del Impuesto a la Renta que correspondan –de segunda categoría– por la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades se efectuarán a través de retenciones, de acuerdo al artículo 73-A y al artículo 76 del TUO de la LIR, que comentaremos más adelante. Basta señalar, por el momento, que dichos pagos tendrán un efecto cancelatorio y definitivo, y que estarán a cargo de la empresa que distribuya los dividendos.

CASO PRÁCTICO 2

Dividendo en especie a personas naturales

La junta general obligatoria anual de la empresa FLA S.A., acordó la distribución de dividendos el 28 de febrero de 2005. Los dividendos serán pagados en especie al valor de mercado. El valor de los dividendos que se ha acordado repartir es de S/. 50,000. El costo de las mercaderías asciende a S/. 30,000.

Determinación del Impuesto a los dividendos

Retención por IR sobre dividendos:

$$S/. 50,000 \times 4.10\% = S/. 2,050$$

Periodo a tributar: febrero de 2005 cuyo vencimiento es en marzo de 2005.

▶ TRATAMIENTO CONTABLE		
----- 1 -----		
12 Clientes 121 Facturas por cobrar	50,000	
40 Tributos por pagar 4011 IGV		7,983
70 Ventas 701 Mercaderías		42,017
28/02/05 Por la emisión de la factura de venta por la entrega de mercaderías a los accionistas.		
----- 2 -----		
59 Resultados acumulados 591 Utilidades no distribuidas	50,000	
45 Dividendos por pagar		50,000
28/02/05 Por el acuerdo de la distribución de dividendos.		
----- X -----		

----- 3 -----		
45 Dividendos por pagar	50,000	
12 Clientes 121 Facturas por cobrar		50,000
28/02/05 Por la compensación de las cuentas por cobrar y los dividendos.		
----- 4 -----		
14 Cuentas por cobrar al pers. y acc. 141 Facturas por cobrar	2,050	
40 Tributos por pagar 4018 Impuesto a los dividendos		2,050
28/02/05 Por la provisión del impuesto a los dividendos, según el valor de mercado de los bienes.		
----- X -----		

CASO PRÁCTICO 3

Dividendos a favor de personas jurídicas

La Empresa Fusión S.A., acordó la distribución de dividendos a sus accionistas, de conformidad a los resultados expuestos en los estados financieros del año 2004. La utilidad distributable después de la reserva legal, asciende a S/. 60,000. Los accionistas mantienen la siguiente participación accionaria.

- Juan Carlos Fernández: 50%
 - Servicios Integrales S.A.C.: 25%
 - Soluciones Totales S.A.: 25%
- Determinación del Impuesto a los dividendos
- Juan Carlos Fernández
– $S/.60,000 \times 50\% \times 4.10\% = S/.1,230$
 - Servicios Integrales S.A.C.
– No aplicable
 - Soluciones Totales S.A. – No aplicable

▶ TRATAMIENTO CONTABLE		
----- 1 -----		
59 Resultados acumulados 591 Utilidades no distribuidas	60,000	
45 Dividendos por pagar 451 Juan Fernández 28,770 451 Ser. Int. SAC 15,000 451 Soluc. Total S.A. 15,000		58,770
40 Tributos por pagar 4018 Imp. a los dividendos		1,230
x/x Por el acuerdo de la junta obligatoria anual, distribución de dividendos.		
----- 2 -----		
40 Tributos por pagar 4018 Impuesto a los dividendos	1,230	
10 Caja y bancos 104 Cuentas corrientes		1,230
x/x Por el pago del impuesto a los dividendos.		
----- 3 -----		
45 Dividendos por pagar 451 Juan Fernández 28,770 451 Serv. Int. SAC 15,000 451 Soluc. Total S.A. 15,000	58,770	
10 Caja y bancos 104 Cuentas corrientes		58,770
x/x Por el pago de los dividendos a los accionistas.		
----- X -----		

5. Conceptos que no califican como dividendos

El artículo 10 de la Ley N° 27804 sustituyó el artículo 25 del TUO de la LIR, excluyendo del mismo a los conceptos que a partir del 01/01/2003 se encuentran comprendidos en el artículo 24 como rentas gravadas de segunda categoría. Tal es el caso de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, así como la atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital provenientes de inversión en fondos mutuos, fondos de inversión y patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras.

De esta forma, el artículo 25 del TUO de la LIR, ha quedado reducido a un solo párrafo, el cual dispone que no se consideran dividendos ni otras formas de distribución de utilidades a la capitalización de utilidades, reservas, primas, ajuste por reexpresión, excedente de revaluación o de cualquier otra cuenta de patrimonio. En tal virtud, dichas capitalizaciones no resultarían gravadas como renta de segunda categoría, bajo la premisa de fomentar y privilegiar la reinversión y capitalización de las empresas.

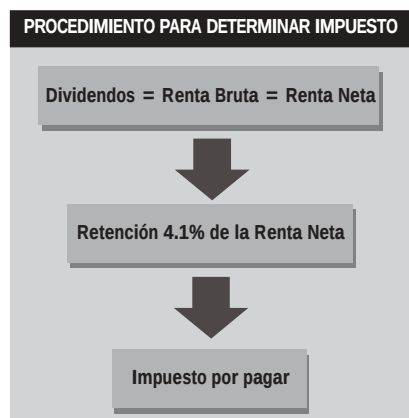


6. Renta neta de segunda categoría y determinación del impuesto sobre los dividendos

Para establecer la renta neta de segunda categoría, se deducirá el 10% del total de la renta bruta por todo concepto y, sobre dicha base, se aplica la tasa del 15%.

Sin embargo, para el caso de los dividendos, este tratamiento no es aplicable, es decir, dicha deducción no será aplicable a las rentas de segunda categoría que correspondan a dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Así, la norma establece que para efecto de este particular tipo de rentas de segunda categoría, la aplicación de la tasa será sobre la renta bruta, lo que equivale a gravar el 100% del dividendo recibido con la tasa del 4.1% a que se refiere el artículo 53 del TUO de la LIR.



7. Tasa aplicable a los dividendos percibidos por personas naturales

El artículo 53 del TUO de la LIR establece que para determinar la renta neta global (la suma de las rentas de fuente extranjera, primera, segunda, cuarta y quinta categorías) de las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas, no deberá incluirse la proveniente de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

En tal sentido, si bien a estos sujetos del impuesto se les aplicará la escala progresiva acumulativa establecida en la primera parte del artículo 53, es decir, dependiendo de la renta neta imponible las tasas de 15%, 21% o 30%; cuando perciban dividendos o similares –definidos en el artículo 24-A del TUO– calificados como renta de segunda categoría, además de no incluirlas en la renta neta global, se les aplicará la tasa del 4.1%, como ya lo habíamos adelantado.

Por consiguiente, la totalidad de rentas de segunda que perciban las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas, estarán afectas con la tasa del 15% sobre el 90% (13.5% sobre el 100%) de la renta bruta, con excepción de las provenientes de dividendos y similares, las cuales se afectan con el 4.1% sobre la totalidad de la renta sin deducción.

Como se puede advertir, esta excepción permite que los mencionados dividendos no se afecten nuevamente cuando el contribuyente determine su obligación anual, toda vez que el pagador de dicha renta tiene la obligación de retenerle el impuesto y pagarlo al fisco con carácter definitivo.

8. Tasa aplicable a los dividendos percibidos por personas naturales y jurídicas no domiciliadas

En todos los casos de abono o acreditación de rentas de fuente peruana a beneficiarios no domiciliados, el artículo 76 del TUO de la LIR establece la obligación de quien las pague o acredite de efectuar la retención aplicando la tasa sobre la renta neta imponible.

Reforzando la misma idea, el artículo 73-A de la referida norma, dispone que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

En concordancia con la citada incorporación, el artículo 54 de la misma norma, establece que las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, cuando perciban rentas por concepto de dividendos y similares calcularán su impuesto aplicando la tasa del 4.1% sobre el monto que se distribuya, con lo que podemos concluir que será a través de la retención efectuada por la persona jurídica domiciliada que abone dicha renta, que se pagará el respectivo impuesto.

Por su parte, para el caso de los dividendos y otras formas de distribución de utilidades de personas jurídicas domiciliadas a favor de personas jurídicas no domiciliadas, el literal e) del artículo 56 del TUO de la LIR, también ha establecido que el impuesto a la renta de fuente peruana se determinará aplicando la tasa del 4.1%.

En este último caso, sí tiene sentido gravar la mencionada distribución hacia una persona jurídica no domiciliada, pues esta no pagará Impuesto a la Renta de tercera categoría en el país, sino lo hará de acuerdo a las normas de su país de origen, por lo que resulta apropiado gravar la salida de esos capitales hacia el extranjero.

9. Retenciones sobre los dividendos

Como hemos señalado, el artículo 73-A del TUO de la LIR, establece que las personas jurídicas domiciliadas en el país que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el cuatro punto uno por ciento (4.1%) de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas, por las consideraciones ya expuestas, es decir, para que estas lo retengan al distribuir sus dividendos a sus accionistas.

Por ello, la norma señala que las redistribuciones sucesivas no estarán afectas a la retención, salvo que se realicen a favor de personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el país.

Adicionalmente, el artículo 73-A tiene una disposición especial aplicable a la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades que se realice en especie; señalando que cuando se dé dicha situación, la persona jurídica deberá efectuar el pago del impuesto correspondiente al 4.1% del monto distribuido, el cual deberá ser reembolsado por el beneficiario de la distribución. Ahora bien, en el caso de que la empresa asuma el pago de dicho impuesto, en el mejor de los casos podrá ser considerado como un préstamo a los socios, el cual devengará intereses presuntos, y en el peor de los casos, podría ser considerado como una distribución de utilidades, lo que nos lleva a que la empresa nuevamente tenga que pagar el impuesto sobre dicho monto.

Otro tema importante, es que el referido artículo reafirma que el monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando estos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú, es decir, como ya dijimos, no deberán considerarse en la renta neta global de las personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas.

Finalmente, en concordancia con las demás normas sobre el pago de tributos retenidos, establecidas en el Código Tributario y sus normas reglamentarias y complementarias, se establece que esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por la mencionada norma para las obligaciones de periodicidad mensual; para lo cual se utilizará el cronograma que la SUNAT haya aprobado en su oportunidad.

APLICACIÓN DE LA RETENCIÓN SEGÚN BENEFICIARIO		
DIVIDENDOS EN FAVOR DE	Beneficiario	Retención
	Personas naturales domiciliadas	Sí
	Personas jurídicas domiciliadas	No
	Personas no domiciliadas	Sí

(1) ELÍAS LAROZA, Enrique. "Derecho societario peruano". La Ley General de Sociedades del Perú. Obra Completa. Editora Normas Legales S.A. Trujillo, Perú. Edición 2000. Pág. 90.