

NUEVO PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN: MARGEN DE UTILIDAD BRUTA PROMEDIO PONDERADO

NEW PRESUMPTION PROCEDURE: GROSS PROFIT MARGIN WEIGHTED AVERAGE

FREDDY ALARCÓN VARGAS*

Unidad de Posgrado de la Facultad de Ciencias Contables

Universidad Nacional Mayor de San Marcos-UNMSM / Lima-Perú

[Recepción: Marzo de 2015 / Conformidad: Abril de 2015]



RESUMEN

Como se conoce, una de las facultades que posee la Administración Tributaria (SUNAT) es la determinación de la obligación tributaria en base presunta.

En esta oportunidad, se propone un nuevo procedimiento de presunción, basada en el análisis de los documentos e información de las propias empresas fiscalizadas. De esta forma, estaríamos respetando los principios de capacidad contributiva y realidad económica de los contribuyentes.

Este procedimiento sería adicional a lo señalado en el numeral 1 del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece la “Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares”. En muchos años de mi labor como auditor tributario, he podido comprobar que al aplicarse esta presunción, generalmente los importes determinados como ingresos omitidos son por montos muy elevados, alejándose de la realidad económica de las empresas sin respetar su capacidad contributiva.

Palabras clave:

Determinación presunta; negocios similares; margen de utilidad bruta; capacidad contributiva; realidad económica.

ABSTRACT

As is known, one of the Tax Administration (SUNAT) faculties is the determination of the tax liability on presumptive basis.

We propose a new presumption procedure based on the analysis of documents and information of the inspected companies. In such way, we would be respecting the principles of contributory capacity and economic reality of taxpayers.

This procedure complements what is stated in paragraph 1 of Article 93 of the Law of Income Tax, which establishes the “Presumption of sales or revenues adding to the sales cost of what is declared or registered by the tax debtor, the result of applying to that cost the gross profit margin weighted average of similar companies. In many years of my work as a tax auditor, I have seen that when this presumption is applied, generally the amounts determined as omitted revenues are very high amounts, getting away from the economic reality of enterprises without respecting their capability to pay.

Keywords:

Alleged determination; similar businesses; gross profit margin; taxpaying capacity; economic reality.

* Maestría en Política y Gestión Tributaria con Mención en Política y Sistema Tributario -UNMSM. Contador Público Colegiado.
Email: docente22298@gmail.

INTRODUCCIÓN

En principio, debemos entender que el Estado debe contar con los recursos suficientes a fin de atender las necesidades públicas de su población.

Los tributos representan una de las principales fuentes de ingresos públicos y en el caso de nuestro país, el Impuesto a la Renta se constituye en uno de los más importantes, esto no solo por su impacto en la recaudación, sino también porque gravan de manera directa las ganancias de los contribuyentes, y por tanto, afecta su capacidad contributiva.

En tal sentido, la correcta determinación de las rentas empresariales es fundamental, puesto que, lo que el Estado busca es que los contribuyentes tributen de acuerdo a su realidad económica y no se les afecte su capacidad contributiva, siendo estos principios los que garantizarán que la tributación se pueda aplicar con justicia y equidad.

En el ejercicio de su facultad de fiscalización la Administración Tributaria puede realizar la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes sobre base cierta o sobre base presunta. En este último caso, deberá en principio tener una causal habilitante para ello (cualquiera de las establecidas en el artículo 64° del Código Tributario) y luego, respetar escrupulosamente el procedimiento establecido en la presunción elegida para su aplicación. Una vez determinada la presunción, el contribuyente solo tiene opción a refutar el hecho cierto base o la causal habilitante más no el importe obtenido de la determinación en base presunta (lo que en doctrina se llama presunción absoluta o *iuris et de iure*).

La Administración Tributaria al momento de llevar a cabo una auditoría, en función a los antecedentes y al comportamiento del contribuyente aplicará un procedimiento de presunción establecido en las normas tributarias; generalmente el procedimiento a elegir será el de Margen de Utilidad Bruta promedio de empresas similares, amparados en el numeral 1 del art. 93° Ley del Impuesto a la Renta.

A través del presente trabajo, se propone un nuevo procedimiento de determinación en base presunta que permitirá a la Administración Tributaria determinar la base imponible de los tributos autoliquidados por el contribuyente, tomando en cuenta la realidad

económica de este y no tomando únicamente como referencia las utilidades obtenidas por “empresas similares”, como hasta el momento se viene realizando, de esta manera no se afectará su capacidad contributiva y se respetaría su realidad económica.

LA APLICACIÓN ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN EN FUNCIÓN A LA UTILIDAD BRUTA DE EMPRESAS SIMILARES

Para un mejor entendimiento sobre nuestro planteamiento se tomará como caso, la auditoría a una empresa dedicada a la comercialización de combustibles.

En el sector de ventas de combustibles, el control de las compras se ejerce a través del sistema SCOP (Sistema de Compras de Ordenes de Pedido). Este es un sistema de control implementado por OSINERG, por el cual los vendedores de combustibles de todo el Perú, solamente pueden comercializar la cantidad de combustible que sus clientes están autorizados a almacenar.

El SCOP es un sistema de control en línea cuyo principal objetivo es combatir la informalidad en la venta de combustibles por medio de la validación automática y en tiempo real de transacciones autorizadas entre agentes autorizados.

Este sistema se aplica a distribuidores mayoristas, minoristas, consumidores directos de combustibles líquidos y toda persona natural o jurídica que adquieran estos productos derivados de los hidrocarburos en plantas de ventas de combustible. El SCOP comenzó a operar en noviembre de 2004.

Cuando un comprador realiza un pedido de combustible en el SCOP, el sistema validará:

- Si su registro en la DGH (Dirección General de Hidrocarburo) está vigente,
- Si está autorizado a adquirir los productos que está solicitando,
- Si la cantidad de combustible que está solicitando no excede su capacidad de almacenamiento,
- Si el transporte que trasladará el producto está autorizado.

De esta manera, si todas estas validaciones son correctas, el sistema procederá a emitir un Código de

Autorización, el cual identificará a cada transacción en todo su flujo.

Sin el código, no se podrá adquirir ningún tipo de combustible.

El Sistema SCOP no interfiere en la transacción comercial. Es un sistema que será usado solo para efectos de registro de las transacciones realizadas entre agentes. Por lo tanto, los documentos habituales de compra se seguirán utilizando, como por ejemplo: comprobantes de pago, guías de remisión, órdenes de pedido, partes de ingreso/salida de mercadería, etc.

Sin embargo, en las ventas que efectúan estos grifos, se encuentra el punto crítico de evasión tributaria porque básicamente no entregan comprobantes de pago y por tanto, no declaran las ventas en su integridad.

En el numeral 1 del art. 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que en un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria podrá aplicar el margen de utilidad bruta de empresas similares y comparar con la utilidad bruta declarada por el contribuyente, además en el art. 61° del Re-

glamento de la Ley del Impuesto a la Renta se indica qué condiciones deben cumplir las empresas para ser seleccionadas como similares al sujeto fiscalizado.

Sin embargo a pesar de esto, en muchos casos los importes determinados por SUNAT como ingresos omitidos podrían ser desproporcionados, por ejemplo el resuelto por la RTF N° 6179-1-2010 en el siguiente sentido:

Que según se aprecia del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222070003404 fojas 907 y 908) del documento denominado “Determinación de la Renta Neta Imponible por Negocios Similares –ejercicio 2006” (foja 1748) y del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222070003405 (foja 1791), la Administración al amparo de lo previsto en el numeral 1 del artículo 3° de la LIR, en el artículo 59° y en el numeral 3 del inciso c) del artículo 61° de su reglamento, determinó la renta neta imponible del ejercicio 2006; así como, ventas presuntas para efectos del IGV de enero a diciembre de 2006, bajo el procedimiento de base presunta de determinación de ingresos en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares, según el siguiente detalle:

Cuadro N° 01:

Determinación de la Renta Neta Imponible por Negocios Similares –Ejercicio 2006

Empresas Silimaler (*)	Ventas Netas S/.	Costo de Ventas S/.	Utilidad Bruta S/.	Margen de Utilidad Bruta S/.
Contribuyente 1	7 899 396,00	5 848 568,00	2 050 828,00	35,07
Contribuyente 2	870 529,00	268 840,00	601 689,00	223,81
Contribuyente 3	2 296 548,00	1 870 899,00	425 649,00	22,75
Total Margen de Utilidad Bruta				281,63
Costo de Venta Promedio (S/. 7 988 307,00/3)				2 662 769,00
Margen de Utilidad Promedio (281,63/3)				93,88

(*) Empresas similares a la contribuyente con el mismo CIU y Ubigeo

A. Determinación de la renta neta imponible para el Impuesto a la Renta 2006:

Ventas presuntas [(2 662 769,00x0,9388) + 2 662 769,00]:

S/. 5 162 576,54

(-) Costo de ventas promedio de empresas similares

S/.(2 662 769,00)

S/. 2 499 807,54

En consecuencia:

Renta neta según SUNAT

S/. 2 499 807,54

Renta neta declarada por la contribuyente

S/.(51 027,00)

Reparo

S/. 2 448 780,54

Fuente: Tribunal Fiscal.

Que conforme consta en la cédula obrante en autos (foja 1747) del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222070003404 y del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222070003405, de una muestra de empresas que cumplían con las condiciones de pertenecer al mismo CIIU y Ubigeo que la recurrente, se seleccionaron las tres que declararon mayor impuesto resultante y se calculó el margen de utilidad bruta promedio ascendente a 93.88, tal como se detalla en el cuadro denominado “Muestra de contribuyentes con Empresas Similares- ejercicio 2006” antes citado.

Que de lo expuesto en el considerando anterior, se tiene que a efecto de la selección de las empresas similares, la Administración cumplió con lo previsto en las normas antes glosadas, quedando desvirtuado el argumento de la recurrente en el sentido que la Administración a fin de efectuar la selección de tales empresas no consideró su CIIU y Ubigeo, incumpliendo con lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, como del detalle “Determinación de la Renta Neta Imponible para el Impuesto a la Renta 2006” y “Determinación de la Base Imponible para el IGV” antes transcrito, la Administración aplicó el coeficiente 93.88 al costo de ventas promedio obtenido de las tres empresas seleccionadas, ascendente a S/. 2 662 769.00 obteniendo como resultado ventas presuntas por la suma de S/. 5 162 576.54, siendo que para efecto del Impuesto a la Renta se determinó una renta neta presunta por S/. 2 499 807.54 a la que se restó la renta neta declarada por la recurrente de S/. 51 027.00 determinando un reparo por S/. 2 448 780.54 y para efecto del Impuesto General a las Ventas se dedujo al total de ventas presuntas de S/. 5 162 576.54, el monto de las ventas declaradas por la recurrente de S/. 1 635 209.00, resultando una omisión de S/. 3 527 367.54 que incrementó las ventas en forma proporcional a los ingresos mensuales declarados de enero a diciembre de 2006.

Que de lo señalado, se advierte que la Administración consideró como costo de ventas de la recurrente el promedio obtenido de los costos de ventas declarados por las tres empresas similares seleccionadas, y determinó las ventas e ingresos objeto de reparo conforme a lo previsto en las normas antes glosadas,

por lo que procede mantener el reparo formulado por la Administración y **confirmar la apelada** en este extremo.

Como podemos apreciar, para el Tribunal Fiscal el pasar de una utilidad neta de S/. 51,027.00 a S/. 2'499,807.00 es correcta por aplicación estricta de las normas, pero no hace un mínimo análisis de la capacidad contributiva y realidad económica del contribuyente.

En los casos que la Administración Tributaria ha venido aplicando el procedimiento denominado “MUB promedio ponderado” el Tribunal Fiscal los ha desestimado, como por ejemplo en la RTF N° 475-4-2005 que señaló lo siguiente:

“Que del Anexo 1 al Requerimiento N° 4048-1-98 (fs.118) se aprecia que el auditor de la Administración procedió a establecer el margen de rentabilidad anual del ejercicio 1997 en 1.905%, porcentaje obtenido al promediar los márgenes de rentabilidad de los meses de septiembre, octubre y noviembre de 1997, los cuales han sido establecidos tomando los comprobantes de ventas de la recurrente respecto de dichos meses y comparando el valor de venta de los productos de mayor rotación de la misma, con su valor de compra;

Que una vez establecido el citado porcentaje, la Administración procedió a aplicar el margen de rentabilidad al costo de ventas consignado en la Declaración Jurada Anual presentada por la recurrente, que asciende a S/. 6 873 944.00, estableciendo que las ventas que las ventas del ejercicio 1997 ascendieron a S/. 7 004 893.00, habiendo la recurrente declarado como ventas la suma de S/. 6 905 853.00, por lo que determinó ventas omitidas por un importe de S/. 99 040.00 (fs. 114), las que fueron prorrateadas entre los meses de abril y diciembre de 1997, para efecto del Impuesto General a las Ventas y significaron un Impuesto a la Renta omitido de S/. 29 311.00; Que al respecto si bien la Administración señala que el procedimiento seguido se encuentra recogido en el citado artículo 96° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61° de su Reglamento, de la citada normatividad se desprende que para efectuar la determinación de oficio de la renta imponible, la SUNAT podía tomar como base índices de rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares;

Que en el caso de autos, si bien la Administración ha procedido a aplicar un índice de rentabilidad al costo de ventas del ejercicio 1997, este no ha sido establecido conforme a ley, toda vez que en aplicación de las normas citadas, correspondía que la Administración estableciera dicho índice en función a los datos de empresas similares a la de la recurrente, no respecto de ella misma;

Que en efecto, la Administración ha determinado el índice de rentabilidad sobre la base de la ganancia obtenida en determinados productos que son transferidos por la recurrente, tomando como periodo de referencia los meses de septiembre, octubre y noviembre de 1997 (fs. 115 a 117), obteniendo los índices de 1.970, 1.993 y 1.753 respectivamente, los mismos que fueron promediados, obteniéndose un índice de rentabilidad de 1.905 que es aplicado al costo de ventas de todo el ejercicio 1997, procedimiento que no se encuentra regulado en la Ley;

Que de lo expuesto se tiene que la Administración Tributaria se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al haberse acreditado en el caso de autos la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64° del Código Tributario, no obstante al efectuar la determinación de la obligación tributaria no ha seguido el procedimiento establecido por ley, por lo que procede declarar la nulidad de dicha determinación a partir de la aplicación de tal procedimiento, de conformidad con lo previsto por el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario, y en **consecuencia nulas** las Resoluciones de Determinación N° 024-3-14306 a 024-3-14312 y la Resolución de Intendencia N° 056-014-0000039/SUNAT en dicho extremo;

Que no obstante, estando a que en el caso de autos se encuentra acreditada la causal para la determinación sobre base presunta, corresponde que la Administración proceda a determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, utilizando el procedimiento de presunción legalmente establecido que resulte pertinente”.

Este pronunciamiento es reiterativo en muchas de las RTF que analizan el mismo reparo tributario según lo que hemos podido revisar.

La hipótesis principal del presente trabajo es que “El procedimiento de presunción establecido en el numeral 1 del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta como lucha contra la evasión tributaria

en el sector grifos no considera necesariamente la realidad económica de las empresas por lo cual afecta su capacidad contributiva, siendo necesario proponer un nuevo procedimiento que si considere estos aspectos”.

SUSTENTO DEL NUEVO PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN PROPUESTO

Todo negocio para obtener una rentabilidad al culminar el ejercicio se basa, principalmente, en dos componentes: la rotación (es el número de veces que un producto ha “girado” en relación con las ventas de un ejercicio) y rendimiento (producto o utilidad que se obtiene de la comercialización de un bien o servicio, se determina en porcentaje con la siguiente fórmula: Utilidad bruta / costo de ventas).

En este escenario si hiciéramos un análisis de estos componentes en un negocio a través de los propios documentos e información contable, obtendríamos la rentabilidad del negocio y no tendríamos la necesidad que se aplique a la empresa la rentabilidad de un “negocio similar” que como hemos visto anteriormente, podrían culminar en montos desproporcionados.

De esta manera, se propone un nuevo procedimiento de presunción denominado “Margen de utilidad bruta promedio ponderado” que si respetaría los principios de capacidad contributiva y realidad económica del sujeto auditado.

El procedimiento se realiza siguiendo los siguientes pasos:

- a) Se determina por galón el costo de adquisición promedio mensual de cada tipo de combustible incluyendo el transporte.
- b) Se determina por galón el valor venta promedio mensual de cada tipo de combustible.
- c) Se determina el margen de utilidad bruta mensual por cada tipo de combustible, luego se determina el margen de utilidad anual $((\text{ventas} - \text{costo adquisición}) / \text{costo adquisición})\%$.
- d) Se determina la participación de cada tipo de combustible respecto al total de Costo de ventas del año.

e) Se determina el MUB promedio ponderado anual y se multiplica por el Costo de ventas declarado, esto nos da como resultado las ventas del año en base presunta, se compara con las ventas declaradas y la diferencia viene a ser la omisión en ventas no declaradas.

f) Se debe precisar que para la tabulación de datos se utiliza la estadística en la selección de la muestra representativa.

Se realizó un trabajo con datos reales de un grifo ubicado en la ciudad de Huancayo por el ejercicio 2013 y se determinó lo siguiente:

Cuadro N° 02:

Determinación de la Renta Neta Imponible en base presunta- Procedimiento MUB

DETERMINACIÓN DEL MUB PONDERADO			
Diesel	73.86%	15.52%	11.46%
Gasolina 90	13.93%	15.24%	2.12%
Gasolina 84	3.52%	17.20%	0.61%
Otros (*)	8.69%	14.48%	1.26%
	100.00%		15.45%

(*) Se toma el margen de utilidad bruta según DDJJ presentada por la empresa.

DETERMINACIÓN DE LAS VENTAS DEL EJERCICIO		
Costo de ventas declarado por la empresa		18,828,491
Margen Bruto obtenido	15.28%	2,908,569
Total ventas brutas según procedimiento		21,737,061
(-) Mermas a aceptar (**)	8.69%	14.48%
Gasolina 1% de lo comprado	33,338.77	
Diesel 0.5% de lo comprado	69,650.00	-102,989
Total de ventas según procedimiento		21,634,072
Ventas declaradas por la empresa		21,554,601
Omisión de ventas		79,471

(**) Se asume estos porcentajes de mermas, en caso la empresa considere otros porcentajes de mermas los deberá acreditar con informe técnico, según lo dispuesto por el inc. f) del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Fuente: Grifo XY ubicado en Huancayo

Del análisis efectuado podemos sostener que la empresa prácticamente ha declarado la totalidad de sus ingresos porque el importe de omisión determinado es mínimo (79 mil respecto de 21 millones). Pero que hubiera ocurrido si de la aplicación de este procedimiento se hubiera determinado una omisión de S/. 500,000.00 **¿Tendría argumentos la empresa fiscalizada para reclamar esta acotación ante SUNAT, teniendo en cuenta que ese importe habría salido de los propios documentos analizados?** Creemos que la respuesta sería negativo. Por lo tanto, podemos establecer que la utilidad obtenida de acuerdo a la aplicación de este procedimiento si corresponden a la realidad económica de las empre-

sas y respeta su capacidad contributiva, que son los principios tributarios objetos de cuestionamiento en el presente artículo de investigación.

Respecto a los motivos por los cuales la Administración Tributaria debería aplicar la determinación en base presunta en reemplazo de la determinación sobre base cierta, nuestro Código Tributario en el artículo 63° establece que durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las siguientes bases: cierta o presunta. En el art. 64° se menciona que se podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta

cuando el contribuyente haya incurrido en alguna de las causales ahí descritas.

Sobre las presunciones, la doctrina menciona lo siguiente:

Giuliani (2005) señala que si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios: es lo que se conoce como determinación con base presunta.

García (1978) sostiene que casi no existe ningún sistema que se atenga pura y exclusivamente a la renta real, sino que, en mayor o menor grado, el legislador recurre muchas veces al auxilio de presunciones. Esas presunciones puede decirse que son hijas de la necesidad, porque en buena medida responde a las dificultades para el cálculo y fundamentalmente para el control de veracidad de la renta real en algunas situaciones.

De la Garza (1983) menciona que la determinación con “base presunta” existe cuando, sea la Administración Tributaria (caso el más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal, la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley. Así, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes menores por actividades empresariales la base imponible se determina aplicando a los ingresos brutos del contribuyente un coeficiente de utilidad según el giro o actividad económica del causante, establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en su art. 62, que puede ser del 3%, 10%, 15%, 20%, 30%. De esa suerte, estos contribuyentes tienen una base imponible que la ley presume *iuris et de iure*.

Sanabria (2001) al comentar el modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) en lo referente a las presunciones, argumenta que por este precepto, a quienes incurren en las causales de estimativa por la Administración, se les puede presumir sus ingresos, patrimonio o ventas conforme a los procedimientos en el mismo señalados y que consisten en usar la información contable del contribuyente, en la parte que la Administración Tributaria considera discrecionalmente confiable, tomar en consideración otras declaraciones, inclusive las de años anteriores

y finalmente poder recurrir a los métodos indirectos de la investigación económica.

Calvo (1999) nos indica que la estimación indirecta de la base imponible se fundamenta en la necesidad de cumplimiento de la obligación tributaria. La naturaleza pública y la realización de la justicia que está incorporada requieren su cumplimiento con independencia de la voluntad y colaboración del contribuyente. Si no es posible una estimación objetiva o directa es necesario buscar la cuantificación de la base imponible a través de otra técnica y criterios distintos de los que racionalmente hubiesen debido emplearse. En otras palabras, no se pueden emplear los elementos propios de la estimación directa por que no existen o por que el contribuyente se niega a utilizarlos. Tampoco los relativos a la estimación objetiva. De las consideraciones anteriores resulta ya una tensión en esta forma de determinación de la base entre la necesidad indiscutible de llevarla a cabo y la exigencia fundada en diversos principios tributarios (entre ellos el de capacidad económica) de conseguir un resultado lo más próximo posible a la realidad.

Como se ha podido observar, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta es una facultad con la que cuenta la Administración Tributaria con sustento legal y de la doctrina especializada, pero esto no debe significar, de ninguna manera, que los importes determinados no correspondan a la realidad económica de las empresas y menos aun afectan su capacidad contributiva, por lo cual sería conveniente realizar algunas modificaciones tributarias al numeral 1 del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta para añadir el procedimiento denominado “Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado”.

CONCLUSIONES

1. La actual la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta necesita modificaciones para considerar la realidad económica de los contribuyentes y no afectar su capacidad contributiva.
2. Si se aplicara la propuesta que contiene un nuevo procedimiento de presunción denominado Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado (MUB ponderado) basado en los documentos y

libros contables del propio contribuyente sujeto a fiscalización, entonces se consideraría la realidad económica del contribuyente y no se afectaría su capacidad contributiva.

3. Si bien, la determinación en base presunta como mecanismo de lucha contra la evasión tributaria que pueda aplicar la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización podría considerarse un exceso, lamentablemente son necesarios en tanto en nuestro país no exista una cultura tributaria entre los contribuyentes, quienes deberíamos entender que cumplir correctamente con nuestras obligaciones tributarias es una obligación con nuestro país y su desarrollo.

RECOMENDACIÓN

1. Que el numeral 1) del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta quede redactado de la siguiente manera: “Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de adicionar a

dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares o *el obtenido de los propios documentos y registros del sujeto fiscalizado*” (la cursiva en negrita es la propuesta normativa que se plantea).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. GIULIANI FOUNROUGE, C. (2005). Derecho Financiero, Fondo Editorial de Derecho y Economía Novena edición, Buenos Aires.
2. CALVO ORTEGA, R. (1999). Curso de Derecho Financiero, Civitas Ediciones tercera edición, Madrid.
3. GARCÍA MULLIN, J. (1978). Manual del Impuesto a la Renta, Centro Interamericano de Estudios Tributarios- CIET, Doc. N° 875 Buenos Aires, Editorial Heliastra Argentina.
4. DE LA GARZA, S. (1983). Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A México.
5. SANABRIA ORTIZ, R. (2001). Derecho Tributario, Grafica Horizonte Lima.