

**EXP. N.º 04168-2006-PA/TC
LAMBAYEQUE
FERNANDO SAMUEL ENRIQUE
VÁSQUEZ WONG**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 24 días del mes de setiembre de 2008, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Mesía Ramírez, Vergara Gotelli y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto contra la sentencia expedida por la Segunda Sala Especializada Civil de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, de fojas 145, su fecha 26 de enero de 2006, que declara improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 1 de diciembre de 2005 el recurrente interpone demanda contra el Auditor de la Intendencia Nacional de Administración Tributaria solicitando que se declare inaplicables los literales c) y d) del numeral 2 y el tercer punto del numeral 4) del Requerimiento 00167961, emitido en la Orden de Fiscalización 040073063790, por vulnerar sus derechos a la intimidad, a la tranquilidad y a la legítima defensa. Manifiesta que la Administración le requiere que detalle sus gastos personales identificando dichos gastos con cargos o egresos en sus cuentas bancarias y manifestar con carácter de declaración jurada si en los ejercicios bajo

revisión realizó viajes al exterior, solo o acompañado, debiendo identificar a la persona con la que viajó, fecha de salida y retorno, motivos del viaje y el monto gastado por cada vez que viajó. Asimismo, le intima a que proporcione documentación sustentatoria de los consumos personales y familiares en alimentación, vestido, mantenimiento de casa de habitación y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros.

El Segundo Juzgado del Módulo Corporativo Civil de Chiclayo, con fecha 5 de diciembre de 2005, declara improcedente la demanda en aplicación del artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional, considerando que el Código Tributario prevé mecanismos pertinentes para cuestionar los actos administrativos en sede judicial.

La recurrida confirma la apelada por los mismos argumentos, adicionando que el propio requerimiento de la Administración le permite al demandante sustituir alternativamente los documentos solicitados por una declaración jurada.

FUNDAMENTOS

Cuestiones preliminares

1. Las instancias precedentes han declarado la improcedencia de la demanda en aplicación del artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional. No obstante, en vista de la especial configuración del caso, que de suyo supone que se delinee los contornos del derecho fundamental a la intimidad frente a la facultad de fiscalización de la SUNAT, este Colegiado considera en que la jurisdicción constitucional resulta ser la vía idónea para analizar el caso.
2. En efecto, tal como se expresó en la sentencia recaída en el Expediente 0206-02005-PA/TC "(...) solo en los casos en que las vías ordinarias no sean idóneas, satisfactorias o eficaces para la cautela del derecho, o por la necesidad de protección urgente, o en situaciones especiales que han de ser analizadas, caso por caso, por los jueces, será posible acudir a la vía extraordinaria del amparo". De esta forma el juzgador podrá determinar si, a la luz de los hechos, se evidencia por lo menos de manera preliminar la necesidad de una tutela de urgencia; o, por el contrario, si es que el caso podría ventilarse en otro proceso obteniendo símiles

resultados. De lo actuado se evidencia que el caso materia de discusión está íntimamente ligado con derechos y principios de naturaleza constitucional razón por la cual merece ser ventilado en la vía extraordinaria del amparo.

3. De otro lado, si bien el rechazo liminar podría significar que la demanda deba ser revocada, y por tal efecto remitirla al juez de primer grado para que emplace a la parte demandada, es cierto también que la SUNAT ha tomado conocimiento de la demanda y ha presentado una serie de escritos en donde plantea su posición e inclusive contesta la demanda. Adicionalmente, el Tribunal considera que cuenta con los datos necesarios para poder emitir sentencia; por lo tanto, en virtud del principio de economía procesal, reconocido en el primer párrafo del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, así como de lo que prescribe su tercer párrafo, que ordena la adecuación de las formalidades a los fines de los procesos constitucionales, este Colegiado estima pertinente emitir sentencia sobre el fondo, dado que con ello no se afecta el derecho de defensa de la demandada.

Delimitación del petitorio

4. El objeto de la demanda es que se deje sin efecto los literales c) y d) del punto 4 y el tercer punto del numeral 4 de la hoja anexa al requerimiento 00167961 (obstante a fojas 83), emitido en la orden de fiscalización 040073063790. Esto es que se deje sin efecto la exigencia realizada al actor de presentar documentos en los que:
i) detalle los gastos personales realizados, identificando cada uno de los cargos o egresos de sus cuentas bancarias; ii) manifieste, con carácter de declaración jurada, si en los ejercicios 2000, 2001 y 2002 efectuó viajes al exterior, indicando el país o países de destino, si ha viajado solo o acompañado (de ser este último el caso deberá identificar la identidad y relación que guarda con la persona que lo acompañó), informando las fechas de salida y de retorno, tiempo de estadía en el exterior y el monto de dinero gastado en cada viaje; y, iii) proporcione documentación sustentatoria detallada de los consumos personales y/o familiares de alimentación, vestido, mantenimiento de casa y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros consumos debidamente sustentados.

5. Por consiguiente, el problema consiste en determinar si es que la SUNAT está actuando en virtud de sus facultades fiscalizadoras o si, por el contrario, está vulnerando el derecho a la igualdad y el derecho a la intimidad, y, por ello, legítima la oposición del actor en cuanto se niega a entregar tal información.

Análisis de la cuestión

6. El artículo 74 de la Constitución, segundo párrafo, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los “principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad” [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7]. Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF), que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto,¹ ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional.
7. A folios 22 del cuadernillo del Tribunal Constitucional obra el Informe N.º 216-2007/SUNAT-2L0200, de fecha 14 de junio de 2007, emitido en respuesta a lo ordenado por este Tribunal Constitucional en su resolución del 25 de mayo 2007. En dicho informe la demandada alega que las solicitudes efectuadas se encuentran sustentadas en los artículos 62, numeral 1, y 87, numeral 5 y 6 del Código Tributario. El artículo 62 dispone que la Administración

1 AGUILÓ, Joseph. “Sobre Derecho y Argumentación”. En: Argumentación, razonamiento e interpretación, material de lectura, Tribunal Constitucional del Perú, Lima, 2008. p. 10.

tiene la facultad de exigir la “presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponible, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas [...]”. Mientras que en el artículo 87 se detallan las obligaciones de los administrados, siendo éstas, entre otras, la de presentar y exhibir las declaraciones, informes, libros de actas registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, así como permitir el ejercicio de control por parte de la Administración Tributaria.

8. En dicho informe también se indica que la auditoría realizada al actor es consecuencia de la fiscalización realizada al contribuyente Chiclayo Gas S.A.C., empresa cuyo representante legal y gerente general era el recurrente. Así, en virtud de los reparos tributarios efectuados a la empresa referida es que se relaciona al recurrente, ya que sobre la base de documentos se plantea la presunción de ocultamiento de los ingresos de la empresa.
9. Atendiendo a ello cabe ahora esclarecer si es que tienen legitimidad constitucional los requerimientos efectuados por la Administración Tributaria. Esto es, si son proporcionales con la finalidad expuesta en el referido informe y si tales requerimientos implicarían una afectación del derecho a la intimidad e igualdad del recurrente.
10. En primer lugar, la presunta lesión del derecho a la igualdad debe descartarse debido a que el recurrente no ha propuesto un término de comparación válido y legal (lo que implica que las situaciones en comparación no deben reñir con la ley). Como ya lo ha explicitado este Tribunal en la sentencia del Expediente 01211-2006-AA/TC:“(…) para plantear un supuesto de tratamiento discriminatorio basado en la diferencia de personas es preciso que se proponga un tertium comparationis válido, esto es, un término de comparación que sea suficiente y adecuado, a partir del cual sea posible constatar que, ante situaciones fácticas iguales, uno de los sujetos de la relación ha sufrido un trato diferente, sin mediar razones objetivas y razonables que lo legitimen [STC 4587-2004-AA/TC, con remisión, a su vez, a las sentencias 0015-2002-AI/TC; 0183-2002-AA/TC; 0552-2002-AA/TC, entre otras]”.

11. Respecto a la supuesta lesión del derecho a la intimidad, debe recordarse que la intimidad es una manifestación de la vida privada, que tiene parte de su concreción de carácter económico en el secreto bancario y la reserva tributaria. En este caso, no obstante, se cuestiona la intervención de la Administración en ámbitos que supuestamente no tendrían relevancia tributaria, por lo que se estaría vulnerando la intimidad del recurrente. El derecho a la intimidad reconocido en el artículo 2, inciso 7, implica: "(...) la posibilidad de excluir a los demás en la medida que protege un ámbito estrictamente personal, y que, como tal, resulta indispensable para la realización del ser humano, a través del libre desarrollo de su personalidad, de conformidad con el artículo 2º inciso 1 de la Constitución. De esta manera, no sólo se hace hincapié en un ámbito negativo de su configuración, sino también en el positivo" [STC 6712-2005-HC/TC, fundamento 38].
12. En tal sentido el demandante argumenta que configura una inminente violación a la intimidad el que la Administración le requiera datos sobre cuánto consume por alimentos, dónde se divierte, y con quiénes y cuánto gasta.
13. Como lo indica jurisprudencia consolidada de este Tribunal, los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, no son ilimitados, ya que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales. Como se aprecia, la finalidad de la Administración es clara cuando se trata de definir si se está o no frente a un desbalance patrimonial, lo que se configura como una finalidad legítima y concordante con las funciones de la SUNAT. Teniendo en cuenta ello, una de las variantes que tendrá que considerar la Administración es el gasto efectuado por el demandante; con ello se podrá determinar si sus ingresos y sus egresos guardan relación y le otorga al demandante la posibilidad de presentar declaración jurada sobre tales gastos. Es importante indicar que todos estos datos estarán protegidos por la reserva tributaria, con lo que no podrá ser de conocimiento de terceros ajenos a la Administración Tributaria, resguardándose así el derecho a la intimidad.
14. No obstante, resulta notorio que el punto ii) del fundamento 4, supra, referido al requerimiento hecho al actor de que identifique a la persona con la que viajó resulta, prima facie, desproporcionado,

en la medida en que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de éste. En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria, afectándose con ello, sí, el derecho a la intimidad. Sin embargo esto no exime al actor de los otros requerimientos.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

1. Declarar FUNDADA en parte la demanda, en lo que se refiere al punto ii) del fundamento 4 de la presente sentencia, relativo al requerimiento hecho por la SUNAT al actor para que identifique a la persona con que efectuó el viaje referido.
2. Declarar INFUNDADA la demanda en lo demás que contiene.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MESÍA RAMÍREZ
VERGARA GOTELLI
ÁLVAREZ MIRANDA**

EXP. N.º 04985-2007-PA/TC
LIMA
NICOLÁS DE BARI
HERMOZA RÍOS Y OTRA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 9 días del mes de enero de 2008, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los Magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia, con el voto singular del magistrado Vergara Gotelli que se adjunta.

ASUNTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto contra la sentencia expedida por la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos; y

ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 08 de agosto de 2006 los recurrentes interponen demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y contra el Tribunal Fiscal, con la finalidad que:

a) Respecto del demandante Nicolás de Bari Hermoza Ríos

- Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02544-4-2005 del 22 de abril de 2005, de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0014717, 024-03-0014718 y 024-03-0014719; y las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0056854, 024-02-0056855 y 024-02-0056856, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1995 y 1997.
- Se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal N.º 01692-4-2006 del 29 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0017898,

024-03-0017899 y 024-03-0017900; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0065407 y 024-02-0065408, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 al 2000.

- Se determine la inexistencia de rentas por Incremento Patrimonial No Justificado y de rentas de fuente extranjera del contribuyente Nicolás de Bari Hermoza Ríos durante los períodos 1995 al 2000.

b) Respecto de la demandante Juana Luisa Quiroz Bocanegra

- Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01725-6-2006 del 30 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0017901, 024-03-0017902 y 024-03-0017903; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0065409, 024-02-0065410 y 024-02-0065931, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 a 2000.
- Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01777-4-2006, de 31 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0014720, 024-03-0014721 y 024-03-0014722; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0056857, 024-02-0056858 y 024-02-0056859, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1995 a 1997.
- Se declare la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 023-006-0349309, de 8 de junio de 2006, correspondiente al cobro de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0014720, 024-03-0014721 y 024-03-0014722.
- La determinación de la inexistencia de rentas por Incremento Patrimonial No Justificado ni de rentas de fuente extranjera de la contribuyente Juana Luisa Quiroz Bocanegra durante los periodos 1995 al 2000.

Por considerar que las mismas vulneran sus derechos constitucionales a la legalidad tributaria y a no ser procesados ni sancionados dos veces por los mismos hechos. Los recurrentes sustentan su demanda sobre la base de los argumentos siguientes:

a) Respeto de la alegada vulneración del derecho a la legalidad tributaria:

- El artículo 74.º de la Constitución garantiza que a la persona solamente se le impongan las obligaciones tributarias y se le someta a cobranza coactiva, por los hechos que estén tipificados en la ley tributaria como generadores del impuesto a la renta, no encontrándose entre ellas las rentas ilícitas.
- Los demandantes, mediante sentencia de fecha 16 de mayo de 2005, expedida por la Tercera Sala Penal Especial de la Corte Superior de Justicia de Lima, la misma que tiene la calidad de firme, fueron condenados por los delitos de peculado y cohecho pasivo propio, por la apropiación de fondos públicos y el recibo de sobornos por un monto total de US\$ 20'550,000.00, depositados en el Banco Privado Edmond de Roschild Sociedad Anónima y el Banco UBS AG Bank de Lugano, en Ginebra, República de Suiza.
- Sin perjuicio de ello, mediante auto dictado por el Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003, se dispuso la incautación del total del dinero obtenido como consecuencia de los delitos antes mencionados, así como los intereses y ganancias que produjo su depósito en los bancos también mencionados.
- A pesar que en el proceso penal se determinó que el dinero depositado en las cuentas bancarias de Suiza era propiedad del Estado, la SUNAT estableció que dicho dinero formaba parte del patrimonio de los demandantes, ya que constituyó renta por Incremento Patrimonial No Justificado y renta de fuente extranjera no declarada por los contribuyentes durante el periodo 1995 al 2000.
- La presunción a la que hace referencia el artículo 52 de la Ley de Impuesto a la Renta (que, en consecuencia, no consagra un tipo tributario) es relativa, por lo que solamente se utiliza cuando la Administración tributaria no ha podido determinar la existencia o inexistencia del hecho imponible mediante prueba. En ese sentido, sostienen que para que opere la presunción legal de Incremento Patrimonial No Justificado exige imputar el bien a una persona por ser su titular.

- El empleo por parte de las demandadas del artículo 52.º de la Ley de Impuesto a la Renta para gravar el dinero depositado en los Bancos suizos resulta equivocado por lo siguiente: a) La presunción legal es aplicable solamente cuando la Administración Tributaria detecta un incremento patrimonial, sin embargo, el objeto de los delitos cometidos por los demandantes no puede constituir incremento patrimonial del contribuyente; b) la finalidad de la limitación probatoria es impedir que el contribuyente se beneficie empleando utilidades ilícitas para dejar de pagar impuestos, sin embargo, los demandantes han invocado el origen delictivo del dinero no para beneficiarse, sino para hacer ver a la Administración Tributaria que ya habían sido sancionados penalmente por su obtención y restituido al Estado; y c) la prohibición de emplear una presunción para establecer un hecho que ha sido determinado ya en una resolución judicial con calidad de cosa juzgada.
- Solo el dinero que haya ingresado al patrimonio del contribuyente puede ser considerado como renta. Así, los objetos, efectos y las ganancias del delito no ingresan al patrimonio del delincuente, por lo que no pueden ser considerados como hechos impositivos generadores del impuesto a la renta.

b) Respecto a la alegada vulneración del derecho a no ser procesados ni sancionados por los mismos hechos:

- Identidad de sujetos.- sustentan la satisfacción de dicho presupuesto en el hecho que mientras que en el proceso penal ostentan la calidad de condenados, en los procedimientos administrativos de fiscalización, contencioso-tributario y de cobranza coactiva, ostentan la condición de deudores tributarios.
- Identidad de hechos.- requisito que se cumpliría toda vez que en el proceso penal los demandantes fueron condenados por la comisión de los delitos de peculado y cohecho pasivo propio en agravio del Estado como consecuencia del dinero depositado en las cuentas de los Bancos Edmond de Roschild y UBS Bank de Lugano.

Como consecuencia de la sentencia condenatoria, el Estado recibió, vía incautación y decomiso: el total de los fondos públicos que constituyeron el objeto del peculado depositados en las cuentas bancarias de Suiza; el total de los sobornos que constituyeron los efectos del cohecho pasivo propio, depositados también en las cuentas bancarias de Suiza, y el total de los intereses, ganancias de capital y los resultados de inversión que constituyeron las ganancias derivadas del peculado y el cohecho pasivo propio. Por su parte, el procedimiento administrativo de fiscalización que los determina como deudores tributarios de impuesto a la renta se sustenta precisamente en el monto depositado en los bancos suizos antes mencionados, el cual considera la Administración Tributaria pertenece al patrimonio de los demandantes. Por lo tanto, se advierte que tanto en el proceso penal como en los procedimientos administrativos tributarios se les procesa y sanciona por las cuentas que ostentaban en los bancos suizos.

- Identidad de fundamento.- porque en ambos procesos, el procesamiento y la sanción se sustenta en el hecho que el interés protegido es el funcionamiento del Estado. En efecto, los demandantes argumentan que en el proceso penal se pretende sancionar al funcionario público que actúe en violación de sus deberes de función; mientras que en el procedimiento administrativo se busca sancionar a aquellos que incumplan sus obligaciones tributarias.

2. Contestación de la demanda

La SUNAT se apersona al proceso pero no formula argumentos que sustenten su contradicción a la demanda.

3. Resolución de primer grado

Con fecha 14 de agosto de 2006, el Cuadragésimo Séptimo Juzgado Civil de Lima declara improcedente la demanda, al considerar que la pretensión no se encuentra comprendida dentro del contenido constitucionalmente protegido por los derechos constitucionales

genéricamente invocados por los recurrentes, estando dirigidas a impugnar diferentes resoluciones administrativas. Asimismo, sostiene que para dilucidar este tipo de controversias resulta necesaria la existencia de una estación probatoria que no es propia de los procesos constitucionales de amparo, sino más bien de los procesos contencioso administrativos. Por ello considera de aplicación conjunta lo dispuesto en los incisos 1 y 2 del artículo 5.º del Código Procesal Constitucional.

4. Resolución de segundo grado

La segunda instancia confirma la apelada sobre la base de los mismos argumentos.

III. FUNDAMENTOS

Precisión del petitorio de la demanda

1. Del análisis del expediente de autos se aprecia que los demandantes pretenden que el Tribunal Constitucional declare la nulidad, con respecto a Nicolás de Bari Hermoza Ríos, de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02544-4-2005 del 22 de abril de 2005, de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0014717, 024-03-0014718 y 024-03-0014719; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0056854, 024-02-0056855 y 024-02-0056856, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1995 y 1997. Se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal N.º 01692-4-2006 del 29 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0017898, 024-03-0017899 y 024-03-0017900; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0065407 y 024-02-0065408, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 al 2000. Se determine la inexistencia de rentas por Incremento Patrimonial No Justificado y de rentas de fuente extranjera del contribuyente Nicolás de Bari Hermoza Ríos durante los períodos 1995 al 2000.
2. Con respecto a Juana Luisa Quiroz Bocanegra solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01725-6-2006 del 30 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0017901, 024-03-0017902 y 024-03-0017903; y de las

Resoluciones de Multa N.os 024-02-0065409, 024-02-0065410 y 024-02-0065931, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 a 2000. Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01777-4-2006, de 31 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0014720, 024-03-0014721 y 024-03-0014722; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0056857, 024-02-0056858 y 024-02-0056859, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1995 a 1997. Se declare la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 023-006-0349309, de 8 de junio de 2006, correspondiente al cobro de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0014720, 024-03-0014721 y 024-03-0014722. La determinación de la inexistencia de rentas por Incremento Patrimonial No Justificados ni de rentas de fuente extranjera de la contribuyente Juana Luisa Quiroz Bocanegra durante los periodos 1995 al 2000.

3. Los demandantes consideran que con ello se vulnera el principio de legalidad tributaria y el derecho de no ser procesado y sancionado dos veces por lo mismo.

Análisis del caso concreto

4. El argumento central de los demandantes es el siguiente: “[e]l Poder Judicial ha determinado que el dinero que obtuvo el demandante y su familia por la comisión del peculado fue objeto del delito, no propiedad del delincuente, sino del Estado, porque se trataron de fondos públicos sobre los que recayó la acción de apoderamiento por violación de los deberes de función como Comandante General del Ejército de Nicolás de Bari Hermoza Ríos” (folio 34).
5. Asimismo señala que “los fondos públicos que son el objeto de acción del peculado no ingresaron al patrimonio del contribuyente, de allí que la SUNAT no pueda determinar renta gravada no declarada empleando la presunción del artículo 152, pues como se vuelve a reiterar el dinero de las cuentas bancarias de Suiza nunca ingresó al patrimonio de los demandantes, jamás fui propietario del mismo. Los fondos públicos depositados en Suiza han sido restituidos a su propietario, el Estado del Perú, mediante decomiso, conforme al auto del Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003” (folio 35).

6. De lo anterior se deriva que, en estricto, la cuestión controvertida en el caso concreto está referida a la interpretación del artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta que ha realizado la administración tributaria. De acuerdo con este artículo “se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no puede ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarados por éstos”; además señala que dichos incrementos patrimoniales “no pueden sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas”. La pregunta a contestar entonces es la siguiente: ¿la administración tributaria actuó legítimamente al aplicar al demandante el artículo 52° de la Ley de Impuesto a la Renta?
7. A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52° antes mencionado no es relevante el origen –lícito o ilícito– del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico del incremento patrimonial.
8. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el Incremento Patrimonial No Justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. En tercer lugar, porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74° de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias.
9. En este punto, por ello, el Tribunal Constitucional coincide con la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, en cuyo criterio (...) resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción, en tanto la Administración tuvo conocimiento del origen ilícito del dinero

(...); toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquél con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia a avocarse a discutir si el impuesto a la renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable (...). (Cfr. RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003 y RTF 01692-4-2006)

10. De acuerdo con el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un Incremento Patrimonial Injustificado y, de ser así, que aquél no pretenda justificar dicho incremento sobre la base de actividades económicas ilícitas. Por ejemplo, una persona no podría justificar su incremento patrimonial con utilidades provenientes del tráfico ilícito de drogas.
11. En el presente caso, los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria, sobre base presunta, legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio el impuesto a la renta, de conformidad con el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta. Este criterio del Tribunal Fiscal es constitucional, en la medida que, como ya se dijo, la administración tributaria no determina la licitud o ilegalidad del incremento patrimonial –tampoco los procedimientos tributarios están dirigidos a tal fin–, sino que se limita a acotar el correspondiente impuesto cuando dicho incremento no puede ser justificado por el contribuyente.
12. Es paradójico que, en el fondo, lo que hacen los demandantes es querer justificar su incremento patrimonial en un momento dado con actividades que en el proceso penal respectivo han sido consideradas como ilícitas, producto de la comisión de los delitos de peculado y del cohecho pasivo propio; lo cual está expresamente prohibido, como se ha visto, por el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando señala que el incremento patrimonial no puede ser justificado con utilidades provenientes de actividades ilícitas.

13. Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la administración tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria. La obviedad de la sustancial diferencia entre ellos releva a este Colegiado de mayores consideraciones al respecto.
14. Por lo señalado puede concluirse que la administración tributaria no ha vulnerado el principio de legalidad tributaria, tampoco el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por el mismo hecho. En consecuencia la demanda debe ser declarada infundada en todos sus extremos.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, en uso de las atribuciones que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

Declarar INFUNDADA la demanda de autos.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO
MESÍA RAMÍREZ
BEAUMONT CALLIRGOS
CALLE HAYEN
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA**

EXP. N.º 04985-2007-PA/TC
LIMA
NICOLÁS DE BARI
HERMOZA RÍOS Y OTRO

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto por los fundamentos siguientes:

1. Con fecha 8 de octubre de 2006 los recurrentes interponen demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y contra el Tribunal Fiscal, con la finalidad que:

a) Respecto a Nicolás de Bari Hermoza Ríos

- Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02544-4-2005 del 22 de abril de 2005, las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0014717, 024-03-0014718 y 024-03-0014719; y las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0056854, 024-02-0056855 y 024-02-0056856, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1995 y 1997.
- Se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal N.º 01692-4-2006 del 29 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0017898, 024-03-0017899 y 024-03-0017900; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0065407 y 024-02-0065408, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 al 2000.
- Se determine la inexistencia de rentas por Incremento Patrimonial No Justificado y de rentas de fuente extranjera del contribuyente Nicolás de Bari Hermoza Ríos durante los periodos 1995 al 2000.

b) Respecto de la demandante Juana Luisa Quiroz Bocanegra

- Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01725-6-2006 del 30 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0017901, 024-03-0017902 y 024-03-0017903; y las Resoluciones de Multa N.os 024-02-

0065409, 024-02-0065410 y 024-02-0065931, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 al 2000.

- Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01777-4-2006 del 31 de marzo de 2006; de las Resoluciones de Determinación N.os 024-03-0014720, 024-03-0014721 y 024-03-0014722; y de las Resoluciones de Multa N.os 024-02-0056857, 024-02-0056858 y 024-02-0056859, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1995 al 1997.
 - Se declare la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 023-006-0349309, de 8 de junio de 2006, correspondientes al cobro de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0014720, 024-03-0014721 y 024-03-0014722.
 - La determinación de la inexistencia de rentas por Incremento Patrimonial No Justificados ni de rentas de fuente extranjera de la contribuyente Juana Luisa Quiroz Bocanegra durante los periodos 1995-2000.
2. Las instancias precedentes declararon la improcedencia liminar de la demanda considerando que existe una vía igualmente satisfactoria para la dilucidación de la controversia.
 3. Entonces tenemos que el tema de la alzada trata de un rechazo liminar de la demanda (ab initio), en las dos instancias (grados) precedentes, lo que significa que no hay proceso y por lo tanto no existe demandado (emplazado). Por ello cabe mencionar que si el Superior revoca el auto venido en grado para vincular a quien todavía no es demandado porque no ha sido emplazado por notificación expresa y formal, corresponde entonces revocarlo y ordenar al inferior a admitir la demanda a trámite y correr traslado de ella al demandado. Lo que se pone en conocimiento es "el recurso interpuesto" y no la demanda, obviamente, mandato que tiene el propósito de vincular al pretense demandado con lo que resulte de la intervención de este tribunal en relación específica al auto cuestionado. Cabe mencionar que el artículo 47º del Código Procesal Constitucional es copia del artículo 427º del Código Procesal Civil en su parte final que dice: "Si la resolución que declara la improcedencia fuese apelada, el Juez pondrá en conocimiento del demandado el recurso interpuesto.

La resolución superior que resuelva en definitiva la improcedencia, produce efectos para ambas partes.”, numeral que precisamente corresponde al rechazo in limine de la demanda y las posibilidades que señala para el superior (confirmar o revocar el auto apelado).

4. Es por ello que al concedérsele al actor el recurso extraordinario de agravio constitucional, el principio de limitación aplicable a toda la actividad recursiva le impone en este caso al Tribunal Constitucional (Tribunal de alzada) la limitación de sólo referirse al tema del cuestionamiento a través del recurso de agravio constitucional, y nada más. Por ello es que el recurso de apelación concedido y notificado al que debería ser considerado demandado, si la sala superior revoca el auto cuestionado, produce efectos para ambas partes.
5. Por cierto es pues que si el Superior revoca el auto venido en grado, para vincular a quien todavía no es demandado, tiene que ponérsele en su conocimiento “el recurso interpuesto” y no la demanda, obviamente.
6. En atención a lo señalado se concluye en que es materia de la alzada el pronunciamiento por este tribunal del rechazo liminar, estando en facultad sólo para pronunciarse por la confirmatoria del auto recurrido o por su revocatoria; sin embargo este colegiado ha venido considerando que excepcionalmente podría ingresar al fondo, para darle la razón al demandante, en casos de suma urgencia cuando se verifique la existencia de situaciones de hecho que exijan la tutela urgente, es decir cuando se evidencie estado de salud grave o edad avanzada del demandante.
7. En el presente caso no se evidencia que este Tribunal tenga que realizar un pronunciamiento de emergencia, puesto que no se verifica una situación de tutela urgente, por lo que sólo se debe limitar a corroborar si existen razones suficientes para revocar el auto de rechazo liminar o no.
8. Se tiene de autos que los demandantes utilizando el proceso constitucional de amparo pretenden declarar la nulidad de una serie de resoluciones administrativas acusando en un órgano administrativo del Estado decisiones que consideran equivocadas, evacuadas dentro de un proceso de su competencia conducido por los cauces

de la ley, no pudiéndose desnaturalizar la finalidad que tienen los procesos constitucionales con pretensiones interesadas. Pero en todo caso si los demandantes consideran que dichas resoluciones son arbitrarias y contravienen derechos constitucionales, tienen expedita la vía contencioso administrativa para cuestionarlas, siendo ésta una vía igualmente satisfactoria, puesto que por la naturaleza de la pretensión se observa que es necesario una vía que cuente con etapa probatoria para que puedan actuarse las pruebas aportadas por las partes, etapa de la que carecen los procesos constitucionales.

9. Por tanto confirmando el auto de rechazo liminar la demanda debe ser declarada improcedente en atención al inciso 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional.

En consecuencia mi voto es porque se CONFIRME el auto de rechazo liminar.

SR.

JUAN FRANCISCO VERGARA GOTELLI

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA

RESOLUCIONES DEL
TRIBUNAL FISCAL
(A TEXTO COMPLETO)



ANEXO II



Tribunal Fiscal

Nº 05705-1-2003

Expediente N° : 4666-2001
Interesado :
Asunto : Impuesto a la Renta y Multas
Procedencia : La Libertad
Fecha : Lima, 7 de octubre de 2003

Vista la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 066401521/SUNAT del 28 de junio de 2001, expedida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 064-03-0002239 y Resoluciones de Multa N°s. 064-02-0002336 a 064-02-0002348, giradas por Impuesto a la Renta de 1999 y la comisión de infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que el informe que sustenta la apelada sostiene que el auditor al revisar el Libro de Caja de la recurrente, verificó que en el mes de enero de 1999 se había registrado un ingreso de S/. 200,000, correspondiente a la cuenta 502 "capital personal" por concepto de anticresis, por lo que se le solicitó que explicara y sustentara el origen de dichos fondos, dado que según su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, no poseía ingresos suficientes para cubrir el referido importe;

Que asimismo indica que la recurrente pretende justificar dicho ingreso con un contrato de anticresis suscrito con Lorenzo Guevara Gonzáles, cuyas firmas fueron legalizadas ante Notario Público el 5 de enero de 1999, sin embargo no considera el citado contrato como válido en aplicación del artículo 1092° del Código Civil, al no haber sido elevado a escritura pública, no constituyendo en ese sentido un documento idóneo para justificar la procedencia del ingreso materia de observación;

Que añade, que el señor Lorenzo Guevara Gonzáles tampoco ha acreditado su capacidad económica para realizar el supuesto préstamo materia del contrato de anticresis, no obstante haber sido requerido para ello;

Que asimismo señala que existen diferencias en los inventarios del producto azúcar, lo cual corrobora las ventas omitidas determinadas como consecuencia del incremento de capital no justificado, por lo que aplicación de los numerales 2 y 4 del artículo 64° del Código Tributario, la Administración se encontraba facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta;

Que expone que el motivo del reparo sobre base presunta está referido al incremento patrimonial no justificado como consecuencia de haberse determinado la invalidez de la operación de anticresis presentada para sustentar el importe de S/. 200,000, por lo que procedió a considerar como renta neta dicha suma, en virtud de lo dispuesto en el artículo 65° del Código Tributario, artículos 52°, 92° y 94° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 59° del Reglamento del mencionado tributo;

Que precisa que la Resolución de Multa N° 064-02-0002348 se relaciona con las omisiones detectadas por el Impuesto a la Renta de 1999, las mismas que de acuerdo a lo expuesto precedentemente se encuentran acreditadas en autos, y las Resoluciones de Multa N°s. 064-2-0002336 a 064-02-0002347 están sustentadas en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999 contenida en las Resoluciones de Determinación N°s. 064-03-0002227 a 064-03-0002238, las cuales no han sido impugnadas por la recurrente, por lo que no habiéndose desvirtuado la comisión de la infracción, procede que sean mantenidas;



Tribunal Fiscal

Nº 05705-1-2003

ANEXO II

Que por su parte la recurrente manifiesta que la Administración no ha señalado la base legal que sirvió de sustento para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, y por consiguiente las resoluciones impugnadas devienen en nulas al no estar debidamente sustentadas, y que el hecho que, no obstante encontrarse las firmas legalizadas ante notario, hubiese desconocido la existencia del contrato de anticresis, no constituye fundamento suficiente para determinar ventas omitidas como consecuencia de un incremento patrimonial no justificado, por el solo hecho de no haber sido elevado a escritura pública el contrato, si se tiene en cuenta que de él fluye que ha percibido determinada cantidad de dinero en calidad de préstamo, entregando a cambio la posesión de un terreno y que dicha operación se encuentra registrada en la contabilidad de la empresa;

Que de la revisión de la resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta de 1997, se aprecia que en el mencionado valor se ha consignado la base legal del procedimiento de determinación sobre base presunta utilizado para calcular la obligación tributaria, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en dicho extremo;

Que el numeral 2) del artículo 64° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, establece que la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos o datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario;

Que en relación al producto azúcar, la Administración detectó diferencia en los inventarios de la recurrente en 77 bolsas (fojas 281), configurándose la causal del citado numeral 2 del artículo 64°;

Que respecto al procedimiento de determinación sobre base presunta utilizado por la Administración, el artículo 65° del mencionado Código Tributario permite a la Administración aplicar otras presunciones distintas a las contenidas en el referido cuerpo legal, siempre que, como lo ha señalado este Tribunal en numerosas resoluciones, estén previstas en una ley;

Que el artículo 92° de la Ley de Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo Nº 774 establece que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52°;

Que el artículo 52° de la misma ley refiere que se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta no declarada de éstos, y que los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados por donaciones que no consten en escritura pública o de otro documento fehaciente y tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas;

Que en el caso de autos, la Administración considera que no se encuentran justificados los S/. 200,000 que ingresaron al patrimonio de la recurrente, toda vez que deviene en nulo el contrato de anticresis mediante el cual se pretende sustentar dicho importe, dado que no se cumplió con la formalidad de elevarlo a escritura pública;

Que en virtud de lo dispuesto en el artículo 1091° del Código Civil, la anticresis, que es un derecho real de garantía, es el acuerdo por el cual se entrega un inmueble en garantía de una deuda, concediendo al acreedor el derecho de explotarlo y percibir sus frutos;



Tribunal Fiscal

Nº 05705-1-2003

ANEXO II

Que tal como lo señala Max Arias Schreiber Pezet ¹ los contratos de garantía son aquellos destinados a asegurar el cumplimiento de una obligación, subdividiéndose en reales, como son la prenda, hipoteca y anticresis y personales como la fianza, teniendo naturaleza accesoria y respecto de los contratos accesorios interpreta el mismo autor que éstos dependen lógicamente y jurídicamente del principal ², siendo el contrato principal inmune a las alternativas que pueda sufrir el accesorio, de modo tal que si el contrato de garantía ha sido celebrado con deficiencias que determinen su nulidad, el principal conserva su eficacia y técnicamente esa nulidad le es intrascendente;

Que el artículo 224º del citado código asimismo establece que la nulidad de la obligación principal conlleva la de las obligaciones accesorias, pero la nulidad de éstas no origina la de la obligación principal;

Que el contrato de anticresis contiene un derecho de garantía accesorio a la obligación principal, y si dicho acuerdo finalmente adolece de algún vicio de nulidad, éste no acarrearía la de la obligación principal, de conformidad con lo señalado en artículo 224º del cuerpo legal mencionado precedentemente;

Que de la revisión del "contrato para construir anticresis", suscrito por la recurrente y el señor Lorenzo Guevara Gonzáles, cuya copia autenticada por un fedatario de la Administración obra en autos a fojas 439 y 440, se aprecia que el contrato principal es uno de mutuo dinerario que constituiría la obligación principal y además, uno de anticresis, que representa la garantía y que con fecha 5 de julio de 1999 ante notario público se legalizaron las firmas de ambos intervinientes, contando con fecha cierta;

Que así resultara nulo el referido contrato de anticresis, esta nulidad no afectaría la de la obligación principal constituida por el contrato de mutuo, y en ese sentido, con la presentación del mencionado contrato con firmas legalizadas, la recurrente ha cumplido con justificar los S/. 200,000, que ingresaron a su patrimonio y que fueron materia de observación por la Administración;

Que el hecho de que el señor Lorenzo Guevara Gonzáles no haya acreditado su capacidad económica pese a haber sido requerido para ello, debe motivar a la Administración a iniciar la fiscalización contra el citado sujeto a fin que acredite su capacidad económica respecto al desembolso efectuado, y en caso contrario debe considerarse como incremento patrimonial no justificado de este último, de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones Nº 821-4-97 y 484-1-98, entre otras, emitidas por este Tribunal;

Que en tal virtud, estando acreditada la causal para determinar sobre base presunta mas no así la existencia de incremento patrimonial no justificado, procede declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento al respecto, teniendo en cuenta los procedimientos de determinación sobre base presunta previstos en el Código Tributario, y en otras normas legales vigentes al respecto;

Que las Resoluciones de Multa Nºs. 064-2-0002336 a 064-02-0002347 giradas al amparo de los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, se derivan de las acotaciones formuladas mediante las Resoluciones de Determinación Nºs. 064-03-0002227 a 064-03-0002238 por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999, que no han sido impugnadas por la recurrente por lo que procede mantenerlas;

¹ ARIAS SCHREIBER PEZET, Max.- "Exégesis del Código Civil Peruano" Tomo I, 3era Edición, San Jerónimo Ediciones Pag. 71

² Op. Cit.- Pag. 52



Tribunal Fiscal

N° 05705-1-2003

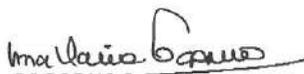
ANEXO II

Con los vocales Casalino Mannarelli, Lozano Byrne, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni;

RESUELVE:

Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 066401521/SUNAT del 28 de junio de 2001 en el extremo referido al reparo por incremento patrimonial no justificado, así como de la Resolución de Multa N° 064-02-0002348, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de conformidad con lo indicado y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA


CASALINO MANNARELLI
VOCAL


LOZANO BYRNE
VOCAL


Moreano Valdivia
Secretario Relator
CP/MC/285/rmh



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

EXPEDIENTE Nº : 1282-99
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
 PROCEDENCIA : Cusco
 FECHA : Lima, 22 de julio de 2003

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 096-4-00211/SUNAT, emitida el 30 de noviembre de 1998 por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N.ºs. 094-3-01380 a 094-3-01392, sobre Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a agosto y octubre a diciembre de 1997 y enero y febrero de 1998, Resoluciones de Determinación N.ºs. 094-3-01393 a 094-3-01397, 094-3-01399 a 094-3-01404, sobre pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a agosto y octubre a diciembre de 1997 y Resolución de Determinación Nº 094-3-01398, sobre pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, y contra las Resoluciones de Multa N.ºs. 094-2-03954 a 094-2-03975, giradas por incurrir en las infracciones previstas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario y la Resolución de Multa Nº 094-2-03976, girada por la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que:

1. Si bien es el titular de la empresa cuyo nombre comercial es Hermanos Gutiérrez, su hermano Víctor Gutiérrez Delgado, quien falleció en un accidente en el que además se perdió la información contable, era el que conducía el negocio.
2. La determinación de la deuda debió efectuarse sobre base cierta, pues al contar con un sólo proveedor, la Administración podía conocer el volumen de sus compras y determinar el volumen de sus ventas.

Al realizarse la determinación sobre base presunta se ha violado el procedimiento legal establecido, debiendo tenerse en cuenta el criterio señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 399-4-97, según la cual la Administración debe determinar sobre base presunta los ingresos del recurrente, en aquellos períodos respecto de los cuales la presentación de la documentación sustentatoria de sus operaciones le genere duda o cuando no se hayan presentado las respectivas declaraciones juradas.
3. Cumplió con todos los requerimientos, presentó, exhibió y sustentó los documentos solicitados, y ha cumplido con presentar las declaraciones juradas, por lo que en su caso no se cumplen los supuestos del artículo 64º del Código Tributario, que habilitarían a la Administración a efectuar una determinación sobre base presunta.
4. Las resoluciones de determinación y de multa fueron emitidas sin ninguna fundamentación, consignándose sólo datos básicos sin describir los hechos ni las infracciones cometidas.
5. La resolución apelada señala que la documentación presentada ofrece dudas respecto a su veracidad y exactitud, sin embargo, no indica cuales son los motivos que llevan a tal conclusión, además, refiere que en base a las omisiones detectadas se aplicó la presunción prevista por el artículo 67º del Código Tributario, sin aclarar cuáles son esas omisiones ni el sustento legal.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

Que la Administración señala que:

1. Como consecuencia de los Requerimientos N°s. 006-98-SUNAT/R1-6320.0910 y 006-B-98-SUNAT/R1-6320.0910 y 006-98-0910, se detectaron saldos negativos en el Libro Caja, documentos que sustentan ventas realizadas que no reúnen los requisitos para ser considerados comprobantes de pago y que no cuentan con numeración correlativa que permita establecer un control, así como comprobantes de compra no registrados por cantidades superiores a las registradas, por lo que se encuentran acreditados los supuestos establecidos por el artículo 64º del Código Tributario para efectuar la determinación sobre base presunta.
2. El artículo 65º del referido Código establece las presunciones que la Administración Tributaria puede practicar, por lo que al haberse detectado por cruce de información la existencia de comprobantes de compra no contabilizados en el Registro de Compras, aplicó la presunción prevista por el numeral 2 de dicho artículo.
3. En la fiscalización se detectaron omisiones en el Registro de Compras en 4 meses no consecutivos, que en total son mayores al 10% de las compras de dichos meses, por lo que aplicó el procedimiento establecido por el artículo 67º del Código en mención, determinando nuevas bases imponibles para los períodos comprendidos entre enero y diciembre de 1997, en función a los cuales se determinaron omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas, a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y la cuota de regularización, emitiendo las resoluciones de determinación y de multa correspondientes.
4. Observó la Factura N° 001-004226 de Cuzmar Cuzmar Jorge, por lo que reparó S/. 42.00 correspondiente al crédito fiscal de octubre de 1997 por gastos que no corresponden al recurrente, y S/. 232.00 por ser un gasto ajeno al giro del negocio, no habiéndose impugnado este extremo de la acotación.
5. En la fiscalización se verificó que el recurrente no llevaba los registros de compras y de ventas, por lo que se emitió la Resolución de Multa N° 094-2-03976, por omitir llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes, no habiendo el recurrente desvirtuado la comisión de la infracción.

Que de lo actuado se tiene que:

1. Resoluciones de Determinación N°s. 094-2-01380 a 094-2-01390

La Administración emitió las mencionadas resoluciones de determinación por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, como consecuencia del reparo efectuado a la base imponible de dicho impuesto por ventas presuntas determinadas por omisiones en el Registro de Compras.

Cabe indicar que la Resolución de Determinación N° 094-2-01388 emitida por el Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de octubre, contiene además el reparo al crédito fiscal por gastos que no corresponden al contribuyente, sustentados en la Factura N° 001-004226 emitida por Cuzmar Cuzmar Jorge a Boutique Cats (folio 84), reparo que no ha sido desvirtuado, por lo que al encontrarse arreglado a ley, es mantenido por esta instancia.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

Con relación a los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas, por ventas presuntas determinadas por omisiones en el Registro de Compras, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 63º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, norma aplicable al caso de autos, durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podía determinar la obligación tributaria sobre base cierta, es decir, tomando en cuenta los elementos existentes que permitieran conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; o sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitieran establecer la existencia y cuantía de ésta.

Por su parte, el artículo 64º del Código Tributario establecía los supuestos en los que la Administración podía utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, considerando entre otros, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluyera los requisitos y datos exigidos, o cuando existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que hubiese efectuado el deudor tributario (numeral 2) y cuando se detectara el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de ley (numeral 6).

En el informe que sustenta la resolución apelada, la Administración señala que al existir saldos negativos en el Libro Caja, emisión de documentos de ventas que no reúnen los requisitos para ser considerados comprobantes de pago y compras no registradas, el recurrente incurrió en los supuestos establecidos por el artículo 64º del Código Tributario que la facultaban para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Según lo consignado en los Resultados del Requerimiento Nº 006-98-SUNAT/R1-6320.0910 (folio 96), se detectó la anotación en el Registro de Ventas de documentos que no reunían los requisitos para ser considerados comprobantes de pago, habiendo el recurrente señalado mediante escrito del 22 de mayo de 1998 (folio 86), que la anotación de dichos documentos se efectuó en forma preventiva con la finalidad de ser reemplazados por facturas, lo que no se produjo debido a que las facturas se extraviaron en un accidente fluvial, adjuntando copia simple de una denuncia policial del 23 de marzo de 1998. Sin embargo, el recurrente no adjuntó medio probatorio alguno que acredite que efectivamente los comprobantes extraviados correspondían a las ventas sustentadas con los documentos observados por la Administración, por lo que conforme con lo señalado por la Administración, el recurrente habría incurrido en la causal establecida en el numeral 6 del artículo 64º del Código Tributario.

Por otro lado, de las copias del Libro Caja correspondientes a noviembre y diciembre de 1997 (folios 1 al 3) se aprecia que en dichos meses el recurrente registra saldos negativos de caja, esto es, los ingresos de dinero anotados son menores a los egresos, hecho que resta fehaciencia a su contabilidad y por tanto a las determinaciones tributarias efectuadas por éste, situación contemplada como causal por el numeral 2 del artículo 64º antes mencionado.

En tal sentido, se concluye que se habrían producido causales que habilitaban a la Administración para efectuar la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta.

Cabe indicar que carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido que se debió determinar la obligación tributaria sobre base cierta, pues según se aprecia de lo expuesto la Administración no sólo constató la existencia de causales que la habilitaron a utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta, sino que no contaba con elementos que le permitieran determinar la obligación sobre base cierta, pues su información contable generaba dudas sobre su veracidad, las cuales no fueron levantadas pese a habersele requerido información al respecto.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

Seguidamente corresponde verificar si la Administración estableció las ventas presuntas de conformidad con el procedimiento previsto por el artículo 67° del Código Tributario. Conforme con este artículo, cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos declarados o registrados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de adicionar a las compras omitidas el porcentaje normal de utilidad bruta que surja de la contabilidad para esos meses.

En el caso de autos, a fin de establecer los ingresos presuntos acotados, la Administración señala haber utilizado el procedimiento descrito por el artículo 67° del Código Tributario, toda vez que las omisiones al Registro de Compras se habrían detectado en los 4 meses señalados en la norma (febrero, marzo, abril y junio de 1997) y serían mayores al 10% de las compras registradas en dichos períodos. No obstante, de la revisión del expediente se aprecia que las compras omitidas a partir de las cuales se establecieron los ingresos presuntos, fueron detectadas como consecuencia de la información sobre ventas efectuadas al recurrente, proporcionada por Petróleos del Perú S.A., obrando en autos sólo una relación de compras no registradas elaborada por la Administración (folios 58 a 61), mas no así los comprobantes de pago emitidos por dicho proveedor.

De lo expuesto se tiene que la Administración aplicó el artículo 67° del Código Tributario, sin contar con la documentación que sustente las omisiones en el Registro de Compras, como podrían ser los comprobantes de pago respectivos. A mayor abundamiento, es preciso indicar que en los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización no se consigna si el recurrente exhibió los referidos comprobantes de pago, y que, por el contrario, éste alega que no los tuvo en su poder y hace referencia a la comercialización irregular de combustible existente en el ramo.

En tal sentido, siguiendo el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 809-3-97, procede que la Administración requiera la documentación específica que acredite las operaciones de compra a Petróleos del Perú S.A., de ser el caso, efectúe la respectiva determinación, y en consecuencia, emita nuevo pronunciamiento al respecto conforme a lo señalado, por lo que procede declarar la nulidad e insubsistente de la resolución apelada en este extremo.

2. Resoluciones de Determinación N°s. 094-3-01391 y 094-3-01392

La Administración Tributaria emitió las referidas resoluciones de determinación por concepto de omisión total al pago del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero y febrero de 1998.

Según se aprecia de la cédula de determinación del Impuesto General a las Ventas correspondiente al año 1998 (folio 75), en dichos períodos la Administración no efectuó reparo alguno. Las omisiones acotadas resultaron al haberse reliquidado el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1997 y determinarse la existencia de un saldo a favor en este último mes arrastrable a períodos siguientes.

En atención a que de acuerdo con lo señalado en el punto anterior del presente análisis se concluyó que la Administración debe emitir un nuevo pronunciamiento respecto de las acotaciones efectuadas en el año 1997 y por consiguiente, de ser el caso, efectuar una nueva liquidación del Impuesto General a las Ventas, procede en este extremo, declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada a efecto que se emita nuevo pronunciamiento luego de establecer la existencia o no de saldo a favor en el período diciembre de 1997.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

3. Resolución de Determinación Nº 094-3-01398

La Administración emitió la referida resolución de determinación por omisión al pago de regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 1997, en mérito a los reparos efectuados por gastos ajenos al giro del negocio y por ingresos omitidos de declarar determinados según lo dispuesto por el artículo 67º del Código Tributario, al haberse detectado omisiones en el Registro de Compras.

Respecto del primer reparo, cabe señalar que la Administración observó el gasto sustentado en la Factura Nº 001-004226 emitida por Cuzmar Cuzmar Jorge a favor de Boutique Cats por concepto de venta de telas (folio 84), por constituir un gasto ajeno al giro del negocio no deducible para la determinación del impuesto del ejercicio, reparo que no ha sido desvirtuado por el recurrente, por lo que al encontrarse arreglado a ley, procede mantenerlo.

Con relación al segundo reparo, en el punto 1 del presente análisis se concluyó que la Administración no acreditó con la documentación sustentatoria respectiva, la existencia de omisiones en el Registro de Compras en 4 meses consecutivos o no consecutivos que en total fueran mayores o iguales al 10% de las compras de dichos meses, supuesto de hecho necesario para la determinación de ingresos omitidos sobre base presunta al amparo del artículo 67º del Código Tributario. En tal sentido, también procede declarar nula e insubsistente la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento, luego de requerir al proveedor del recurrente (Petróleos del Perú S.A.) los comprobantes de pago que éste no habría anotado en su Registro de Compras o cualquier otra prueba que acredite ello fehacientemente.

4. Resoluciones de Determinación Nºs 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-01404

La Administración emitió las referidas resoluciones de determinación por concepto de intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondientes a los períodos enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, en mérito al reparo por ingresos omitidos determinados sobre base presunta al amparo del artículo 67º del Código Tributario.

Conforme con la cédula de determinación que obra en el expediente (folio 70), la Administración calculó los pagos a cuenta respecto a los cuales acota intereses, adicionando a la base imponible los ingresos presuntos establecidos por omisiones en el Registro de Compras.

En los puntos 1 y 3 del presente análisis, se concluyó que la Administración debe emitir un nuevo pronunciamiento respecto a los reparos por ventas e ingresos presuntos. Sin perjuicio de ello corresponde determinar si procede o no adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los ingresos determinados en aplicación de las presunciones establecidas por el Código Tributario y por la Ley del Impuesto a la Renta para efecto de la determinación anual del impuesto, y en tal sentido si procede extender la conclusión de los puntos 1 y 3 respecto de las Resoluciones de Determinación Nºs. 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-01404.

Conforme lo disponía el numeral 2 del artículo 63º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, durante el período de prescripción la Administración estaba facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitiesen establecer la existencia y cuantía de la misma. Los supuestos que debían cumplirse para dicha determinación eran los establecidos por el artículo 64º del mencionado Código.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

A su vez, el segundo párrafo del artículo 65º del citado Código, señala que *"la aplicación de las presunciones será considerada para efectos de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional (...)"*

Asimismo, el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, disponía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los primeros quince días del mes siguiente, cuotas mensuales que determinarían, a su opción, con arreglo a alguno de los sistemas previstos en dicho artículo.

De las normas antes glosadas se genera una duda respecto de la procedencia de la adición a la base de cálculo de los pagos a cuenta de los ingresos determinados sobre base presunta, en aplicación de las presunciones establecidas por los artículos 66º a 72º del Código Tributario y por los artículos 52º, 92º a 96º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicho asunto fue materia de acuerdo de Sala Plena según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2003-13 de 7 de julio de 2003, habiéndose adoptado como criterio que *"no procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual"*.

El criterio adoptado se fundamenta en que de la revisión de los artículos 66º a 72º del Código Tributario y de los artículos 52º, 92º a 96º de la Ley del Impuesto a la Renta se puede apreciar que éstos aluden a incrementos que deben ser adicionados a la *"renta neta"*, base imponible de dicho tributo, mas no al *"ingreso neto"* que sirve de base para calcular los pagos a cuenta, tratándose de rentas de tercera categoría.¹

Asimismo, se preceptúa que tal incremento presunto sea atribuido al "ejercicio anual", mas no se establece procedimiento alguno mediante el cual dicho monto pueda ser prorrateado entre los ingresos netos "mensuales" de cada anticipo, como sí se regula tratándose del Impuesto General a las Ventas, cuya determinación es mensual.

De otro lado se observa que si el método de determinación sobre base presunta tiene por finalidad incorporar a la "realidad jurídica"² la existencia y cuantía definitiva de un tributo ante la imposibilidad de probar el nacimiento del hecho generador, atendiendo a una probable consecuencia de determinados hechos y circunstancias relacionados normalmente con el hecho generador; mal podrían tales presunciones ser aplicables a los pagos a cuenta, en tanto son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco. Al respecto, indícase que una vez presentada la Declaración Anual del Impuesto -cuyo hecho imponible se configura al 31 de diciembre-, subsiste sólo la obligación sobre los intereses de los anticipos.

Finalmente si se considerara el hecho que *"mediante los pagos a cuenta, el fisco apresura su recaudación e incrementa sus ingresos sobre presunciones de renta que, en muchos casos, resulta desvirtuada por la realidad que se pondrá de manifiesto al finalizar el ejercicio"*³; no tendría sentido atribuir ingresos netos presuntos adicionales a los ingresos netos que señala el artículo 85º de la ley del Impuesto a la Renta.

¹ Según el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos netos corresponden a los ingresos gravables devengados en el mes, descontadas las devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros conceptos de naturaleza similar, no teniendo incidencia alguna en este caso, los gastos relacionados con la generación de la renta gravada cuya deducción de la renta bruta sirve de cálculo de la renta neta.

² SUSANA CAMILA NAVARRINE y RUBÉN ASOREY, "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario". Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000, p. 8.

³ FONROUGE, Guliani, "Impuesto a la Renta". Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, p. 355.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

Expuestos los fundamentos del acuerdo adoptado, es preciso anotar que conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2003-13, éste se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución con carácter de precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".

De igual manera, cabe señalar que el criterio indicado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución.

En el presente caso se advierte que la resolución apelada declaró improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N.ºs. 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-014, emitidas por concepto de intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondientes a los meses enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, en mérito a los reparos efectuados en la fiscalización por presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Compras, sin embargo, teniendo en cuenta lo expuesto, se concluye que no correspondía que la Administración Tributaria adicionara a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio de 1997 los ingresos determinados en aplicación de la presunción establecida por el artículo 67º del Código Tributario, ya que ésta, al igual que las demás presunciones contenidas en el Código Tributario así como en la Ley del Impuesto a la Renta, es únicamente aplicable para la determinación anual del impuesto.

En tal sentido, al haberse emitido los mencionados valores prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar su nulidad al amparo del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario. Asimismo, en aplicación del numeral 13.1 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo.

5. Resoluciones de Multa N.ºs. 094-2-03954 a 094-2-03975

La Administración emitió las Resoluciones de Multa N.ºs. 094-2-03954, 094-2-03956 a 094-2-03958, 094-2-03960 a 094-2-03962, 094-2-03964, 094-2-03965, 094-2-03967, 094-2-03969 a 094-2-03972 y 094-2-03974 por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, enero y febrero de 1998, y del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997.

A su vez emitió las Resoluciones de Multa N.ºs. 094-2-03955, 094-2-03959, 094-2-03963, 094-2-03966, 094-2-03968, 094-2-03973 y 094-2-03975, por la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1997, y del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997.

Según se puede apreciar en los papeles de trabajo, las Resoluciones de Multa N.ºs. 094-2-03969 a 094-2-03971 se originaron en las declaraciones rectificatorias presentadas por el recurrente respecto a los períodos agosto de 1997, enero y febrero de 1998, mediante Formularios 191 con Nº de Orden 1269271, 195 con N.ºs. de Orden 138050 y 138051, a través de los cuales incrementó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de dichos meses. Estando a que con la presentación de las referidas rectificatorias se evidenció que la determinación de la obligación tributaria no se había realizado correctamente en las declaraciones juradas originales, se encuentra acreditada la comisión de infracción sancionada, por lo que en este extremo procede confirmar la apelada.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

De otro lado, la Resolución de Multa Nº 094-2-03964, fue emitida por el Impuesto General a las Ventas del mes de agosto de 1997, por la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178º del citado Código. El importe de dicho valor se calculó considerando la diferencia entre el tributo omitido determinado en la Resolución de Determinación Nº 094-3-01387 y el determinado por la recurrente en la Declaración Jurada rectificatoria presentada mediante Formulario 191 con Nº de Orden 1269271, resolución de determinación que deberá ser reliquidada en cumplimiento de la presente resolución, por lo que también procede declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada en este extremo.

En cuanto a las Resoluciones de Multa Nºs. 094-2-03954 a 094-2-03963, 094-2-03965 a 094-2-03968 y 094-2-03972 a 094-2-03975, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los meses de enero, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1997, así como por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, cabe indicar que la Administración sancionó al recurrente por la comisión a la vez de las infracciones previstas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código en mención, y que los saldos aumentados indebidamente y los tributos omitidos sobre los cuales se calcularon las sanciones corresponden a los establecidos en las resoluciones de determinación analizadas en los puntos 1, 2 y 3 de la presente resolución, respecto de los cuales se concluyó la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada.

Al respecto se debe tener en cuenta que de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 1109-4-2003 del 28 de febrero de 2003, la misma que constituye precedente de observancia obligatoria, se produce la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171º del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria, dado que por un mismo hecho, cual es, el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

Consecuentemente, en este extremo procede igualmente declarar nula e insubsistente la resolución apelada, a fin que la Administración recalculé el importe de las sanciones impuestas, luego de reliquidar el adeudo tributario por concepto de Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, considerando que de acuerdo con el criterio antes expuesto, únicamente procede la aplicación de la sanción más grave.

6. Resolución de Multa Nº 094-3-03976

La Administración emitió la referida resolución de multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario, esto es, por omitir llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes, toda vez que los Registros de Compras y de Ventas no consignaban el código de los comprobantes de pago anotados y el recurrente no llevaba contabilidad de costos.

Respecto a la primera observación, en el Resultado del Requerimiento Nº 006-98-SUNAT/R1-6320.0910, la Administración señala que el recurrente no consigna en los Registros de Compras y de Ventas el código de los comprobantes de pago anotados, requisito exigido por el artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF y sustituido por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF. Sobre el particular, el recurrente no vierte ningún argumento, ni presenta medio probatorio que desvirtúe lo señalado por la Administración, por lo que encontrándose arreglada a ley, procede mantener la observación.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

ANEXO II

En cuanto a la segunda observación, cabe indicar que conforme con lo establecido por el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35º de su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, están obligados a llevar contabilidad de costos, aquellos contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales en el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1500 Unidades Impositivas Tributarias. En la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996 (folio 26), se observa que los ingresos del recurrente sólo habrían ascendido a S/. 67,812 en dicho ejercicio, importe que no es cuestionado por la Administración, por lo que no estaría obligado a llevar contabilidad de costos, careciendo de sustento la observación realizada.

No obstante ello, en tanto la primera observación acredita la comisión de la infracción sancionada, procede confirmar la apelada en este extremo.

- Finalmente, cabe agregar que carece de sustento lo señalado por el recurrente en el sentido que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas no cuentan con fundamentación, pues dichos valores cumplen con los requisitos establecidos por el artículo 77º del Código Tributario. Asimismo, contrariamente a lo sostenido por el recurrente, la resolución apelada se ha pronunciado sobre todos los puntos planteados por el recurrente.

Con las vocales Espinoza Bassino y Winstanley Patio, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

RESUELVE:

- Declarar la **NULIDAD** de las Resoluciones de Determinación N°s. 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-01404, y de la Resolución de Intendencia N° 096-4-00211/SUNAT del 30 de noviembre de 1998, en este extremo.
- Declara **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 096-4-00211/SUNAT, respecto a las Resoluciones de Determinación N°s. 094-3-01380 a 094-3-01392 y 094-3-01398 y a las Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03954 a 094-2-03968 y 094-2-03972 a 094-2-03975, debiendo la Administración Tributaria emitir nuevo pronunciamiento de conformidad con lo establecido por la presente resolución.
- CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 096-4-00211/SUNAT en cuanto a las Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03969 a 094-2-03971 y 094-2-03976.
- Declarar de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"No procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual".

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

ESPINOZA BASSINO
VOCAL

WINSTANLEY PATIO
VOCAL

Huertas Lizaraburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/MC/jcs.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

EXPEDIENTE N° : 4429-2002
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 19 de setiembre de 2003

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 026-4-12203/SUNAT, emitida el 23 de julio de 2002 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009228, sobre Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

1. Declaró y pagó el Impuesto a la Renta por rentas de primera categoría en forma separada a su cónyuge; no obstante ello, acepta el reparo correspondiente a los inmuebles señalados en el Anexo Nº 2 de la resolución de determinación impugnada y de los locales ubicados en Jr. Paruro N°s. 900 y 926, Lima.

Los predios ubicados en Mala son terrenos de uso agrícola, por lo que no cuentan con habilitación urbana, lo que impide que pueda acreditar la desocupación de los mismos con la disminución del consumo de los servicios de energía eléctrica y agua. Más aún, si los predios hubieran estado ocupados se le debería haber acotado por la percepción de rentas producto de la explotación de éstos.

Respecto al predio ubicado en calle Las Camelias Nº 123, La Molina, señala que Luz del Sur no ha accedido a otorgar a su cónyuge el estado de adeudos del suministro de energía eléctrica, aduciendo que sólo es posible dar esa información al actual propietario, por lo que se encuentra imposibilitada de presentar la prueba solicitada, debiendo requerirla la propia Administración.

2. Con relación a las rentas de fuente extranjera atribuidas a la sociedad conyugal por los intereses generados por depósitos en cuentas bancarias del exterior, señala que no todos los depósitos les pertenecían, sino que correspondían a terceros (Verónica Delgado Garmendia, Martha Garmendia Garrido, Peruinvest S.A., BIF, Franklin Marino Loayza Jiménez, Juan Valencia Rosas y Luis Duthurburu Cubas), por lo que la Administración debió requerir a los bancos del exterior que indicara quiénes realizaban los depósitos e investigar quiénes eran los verdaderos titulares de las cuentas, solicitando dicha información al juzgado penal correspondiente.

La Ley del Impuesto a la Renta no grava expresamente a los intereses generados por depósitos en bancos del extranjero, los que deberían gozar de beneficios tributarios al igual que las repatriaciones.

3. En cuanto al incremento patrimonial no justificado determinado por la Administración menciona que se debe tener en cuenta el principio de realidad económica de los hechos imposables, debiendo confrontarse los ingresos reales y no reales, conforme con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el artículo 60º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

El incremento del patrimonio de la sociedad conyugal conforme se ha acreditado en la fiscalización, corresponde a adquisiciones y/o inversiones realizadas con fondos provenientes de actividades profesionales y otros ingresos como la percepción de utilidades de empresas del Grupo Venero y del exterior.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Respecto al reparo por depósitos en el sistema bancario nacional, refiere que el titular de las cuentas observadas es su cónyuge, correspondiéndole sólo las cuentas en el Banco Continental, Banco de Crédito y Financiera Regional del Perú, proviniendo los saldos de las mismas del ejercicio de su profesión así como de la percepción de utilidades de empresas como Constructora, Inmobiliaria e Inversiones Venecia S.A. Asimismo, indica que la Administración debió ampliar el levantamiento del secreto bancario para determinar el origen de los fondos con los que se adquirieron los Certificados Bancarios en Moneda Extranjera.

De otro lado indica que los depósitos en entidades bancarias del exterior (Citibank, Pacific Industrial Bank y Bank of America) no son producto de una fuente durable, pues al corresponder en su mayoría a terceros eran susceptibles de retiros inmediatos, además dado su origen ilícito no procede su acotación hasta que la justicia penal defina la titularidad de dichos fondos.

Agrega que la repatriación de moneda extranjera cumple con los requisitos previstos por el Decreto Supremo Nº 094-88-EF, al estar acreditado que su cónyuge era el titular de las cuentas bancarias en el extranjero y que la transferencia se efectuó a través de entidades del sistema financiero nacional.

Indica que adquirió acciones de Telefónica del Perú S.A.A. y de Inmobiliaria y Constructora Atenas S.A. con recursos propios provenientes de la prestación de servicios profesionales declarados. Asimismo señala que los predios, bienes muebles, objetos de arte y antigüedades, préstamo otorgado a Empresa Constructora Metro S.A. y consumos de tarjetas de crédito fueron cancelados con los ingresos percibidos por su cónyuge.

Debe tenerse en cuenta que al estar su cónyuge privado de la libertad, se ha visto impedido de presentar todos los medios probatorios que lo hubiesen favorecido en la fiscalización.

4. Con fecha 15 de agosto de 2003 presenta un escrito señalando que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02171-1-2003, se declaró nula e insubsistente la resolución que resolvió la reclamación formulada por su cónyuge contra la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009227, girada por los mismos reparos que el valor materia de autos, no habiendo la Administración cumplido con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal al emitir la resolución de cumplimiento, pues no ha recogido los datos precisos para establecer el patrimonio inicial y final del ejercicio 1996.

Que la Administración señala que:

1. Como consecuencia de la fiscalización de las obligaciones correspondientes al ejercicio 2000 iniciada mediante Carta Nº 010023118420-1-SUNAT y Requerimiento Nº 00012902, así como de la información obtenida de los registros de la Administración y de terceros, se detectaron nuevos hechos que determinaron la ampliación de la fiscalización a períodos no prescritos como es el caso del ejercicio 1996.
2. Respecto a las rentas de primera categoría, se atribuyó el 50% de las rentas provenientes del arrendamiento y la cesión gratuita o a precio no determinado de inmuebles de propiedad de la sociedad conyugal Venero Garrido – Nazar Loayza, en tanto no se ejerció la opción prevista por el artículo 16º de la Ley del Impuesto a la Renta ni se demostró que los bienes no fueran comunes, apreciándose de las declaraciones de autoavalúo de los mismos así como de las fichas registrales respectivas que fueron adquiridos por la recurrente y su cónyuge.

Contrariamente a lo señalado por la recurrente, no correspondía que la Administración probara que los inmuebles por los que se le atribuye la percepción de renta ficta al amparo del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta, estaban ocupados por terceros, recayendo la carga de la prueba en la recurrente. Se solicitó a la recurrente en forma reiterada que demostrara el estado, uso y situación de los predios materia de reparo, sin embargo, ésta no cumplió con demostrar la desocupación de los mismos.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

3. Con relación a la renta de fuente extranjera proveniente de las cuentas corrientes de su cónyuge en los bancos del exterior Citibank, Pacific Industrial Bank y Bank of America, atribuida a la recurrente en un 50%, precisa que es indiferente determinar si el origen de los depósitos es lícito o no, siendo lo sustancial determinar si el beneficio obtenido se encuentra gravado. De acuerdo con los artículos 1º, 6º y 51º de la Ley del Impuesto a la Renta, a diferencia de las ganancias de los depósitos bancarios y los intereses provenientes de cuentas en el sistema bancario nacional, las provenientes de depósitos del exterior se encuentran gravadas con dicho impuesto.

Las ganancias de capital e intereses constituyen "riqueza nueva" que se genera como consecuencia de depósitos bancarios efectuados con la finalidad de percibir ingresos, asimismo estos depósitos constituyen una "fuente durable" de renta al proporcionar beneficios económicos de manera continua.

El importe de US \$14'134,700.64 no califica como repatriación de moneda extranjera, toda vez que si bien dicho importe fue ingresado al país a través del sistema financiero nacional, no cumple con el requisito sustancial establecido por el Decreto Supremo Nº 094-88-EF, según el cual el sujeto del beneficio debe haber sido poseedor de la moneda extranjera en el exterior, situación que no ha sido acreditada en el caso de autos, ya que, por el contrario, el cónyuge de la recurrente ha manifestado no ser el titular de las cuentas.

4. Los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta otorgan a los incrementos patrimoniales no justificados una naturaleza presuntiva, que importa una visión dinámica del patrimonio, considerando las variaciones o fluctuaciones producidas en el lapso de un ejercicio para efecto de determinar los incrementos, de tal manera que si el contribuyente no demuestra fehacientemente el origen del patrimonio incrementado, así como las variaciones que hubiese podido experimentar el mismo, la Administración puede presumir renta neta del contribuyente. Adicionalmente, los referidos incrementos patrimoniales no podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

La recurrente no ha acreditado con documentación sustentatoria el origen de los incrementos patrimoniales determinados, precisándose que la existencia de fondos depositados en certificados en moneda extranjera a nombre del cónyuge de la recurrente se determinó como consecuencia del levantamiento del secreto bancario, careciendo de sustento lo alegado respecto a que dichas operaciones son materia de investigación en el Poder Judicial y Ministerio Público, toda vez que el incremento no puede ser justificado con utilidades derivadas de actividades ilícitas, siendo independientes la acotación administrativa de deuda no declarada, y la determinación de responsabilidad penal.

Asimismo, tampoco se ha justificado el origen de los ingresos por concepto de honorarios profesionales, pese a haberse requerido a la recurrente en reiteradas oportunidades que informe o exhiba el contrato de locación de servicios, lugar de prestación del servicio, tipo de consultoría realizado o informe técnico emitido, y la fecha y forma de cancelación de los recibos por honorarios.

5. Carece de sustento lo señalado por la recurrente respecto a que su cónyuge ha desvirtuado los reparos efectuados pues según se aprecia de la Resolución de Intendencia Nº 026-4-12197/SUNAT, que resolvió la reclamación presentada por Víctor Alberto Venero Garrido, éste no cumplió con sustentar el origen ni justificar los ingresos reparados.

Que de lo actuado se tiene que:

I. Derecho de Defensa



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

En cuanto a la limitación del derecho de defensa del cónyuge de la recurrente por encontrarse privado de la libertad, cabe indicar que de acuerdo con los numerales 2 y 23 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, toda persona tiene derecho, entre otros, a la igualdad ante la ley y a la legítima defensa; asimismo, el numeral 3 del artículo 139º establece el derecho a la observancia del debido proceso.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Considerando que la violación del principio del debido procedimiento o garantía de defensa, acarrea la nulidad del acto administrativo así emitido¹, procede verificar si durante el procedimiento de fiscalización se observó este principio.

En lo que se refiere al derecho a exponer sus argumentos, también denominado derecho a ser oído, que consiste en posibilitar al administrado a exponer los fundamentos de su pretensión y defensa antes de la emisión de los actos que afectan sus intereses y derechos, a interponer recursos y a ser patrocinado, cabe señalar que según se observa de autos (folios 4250 a 4252, 4614 a 4618, 4677 a 4678, 4714 a 4715, 4871 a 4872), durante el procedimiento de fiscalización el cónyuge de la recurrente expuso sus argumentos a través de diversos escritos firmados por él, mediante los cuales cuestionó las conclusiones de la Administración respecto al tributo y período fiscalizado.

Por su parte, el derecho de ofrecer y producir pruebas reside en presentar material probatorio, exigir que la Administración produzca y actúe los ofrecidos por el administrado en tiempo hábil, y a contradecir aquellos que terceros o la Administración consideren relevantes para resolver el asunto, así como la facultad de controlar el ofrecimiento y producción de la prueba y a contestarla oportunamente, cuando ello convenga a sus intereses.

Mediante los Requerimientos N.ºs. 00015308, 00012915, 00012890, 00012912 y 00012918 (folios 5205, 5188, 5177, 5144 y 5017) se solicitó al cónyuge de la recurrente la presentación de diversa documentación e información relacionada con el tributo y ejercicio controvertido, de conformidad con lo establecido por el artículo 62º del Código Tributario, otorgándole la oportunidad de presentar las pruebas respectivas, así como aquellas que desvirtuaran los reparos efectuados por la Administración, por lo que se garantizó el derecho del cónyuge de la recurrente a ofrecer pruebas, habiendo tenido la posibilidad de presentar los medios probatorios pertinentes y desvirtuar las pruebas obtenidas por la Administración como resultado del cruce de información con terceros.

El derecho a obtener una decisión motivada y fundada consiste en que las decisiones de las autoridades se encuentren sustentadas en argumentos de hecho y de derecho, pronunciándose sobre las cuestiones propuestas por los administrados. Tal como se observa del valor impugnado, éste consigna los motivos que dieron lugar a su emisión, así como las normas que sustentan los reparos correspondientes, por lo que se encuentra acreditado que se cauteló el derecho del cónyuge de la recurrente.

¹ MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2001. p. 29.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

En el mismo sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02171-1-2003 del 25 de abril de 2003, que resolvió la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia Nº 026-4-12197/SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009227 sobre Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996, valor emitido a Víctor Alberto Venero Garrido, señaló *"Que carece de sustento lo afirmado respecto a que la privación de su libertad ha impedido que presente o exhiba las pruebas para sustentar sus afirmaciones, teniendo en cuenta que en el presente caso no cumplió con explicar detalladamente el origen de los ingresos que han ocasionado el incremento en el patrimonio, estableciéndose argumentos genéricos tales como la realización de actividades ilícitas, apreciándose por el contrario que la Administración ha obtenido la documentación e información que han permitido establecer el monto de la omisión reparada, respecto de las cuales no se ha desvirtuado su validez"*.

Asimismo, dicha resolución estableció que *"...el derecho de defensa podía ser ejercido independientemente de la reclusión sufrida en una entidad penitenciaria, en tanto que en un procedimiento contencioso tributario, el mismo se efectiviza a través de la presentación de argumentos que desvirtúen los resultados de la fiscalización y en el ofrecimiento y actuación de pruebas que los sustenten, las mismas que pueden ser accedidas por terceros y no únicamente por el propio contribuyente y en tal sentido resulta indiferente para este efecto, el mandato de detención que le hubiera sido impuesto"*.

De lo expuesto se tiene que el procedimiento de fiscalización realizado al cónyuge de la recurrente, se llevó a cabo de conformidad con el principio del debido procedimiento, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo.

II. Procedimiento de Fiscalización

1. Como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta Nº 010023118420-1-SUNAT y Requerimiento Nº 00063793, notificados el 25 de setiembre de 2001, y ampliado por el Requerimiento Nº 00012903 del 19 de octubre de 2001, entre otros (folios 6170 y 6171), la Administración emitió la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009228, sobre Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996, efectuando reparos a las rentas de primera categoría por S/. 11,305.00, a las rentas de fuente extranjera por S/. 271,829.00 y por incremento patrimonial no justificado ascendente a S/. 11'551,700.00, según se observa del folio 6384.
2. Respecto a la facultad de la Administración para fiscalizar el ejercicio 1996, es necesario indicar que mediante carta del 6 de noviembre de 2000 (folios 6305 a 6307) la Procuraduría Pública Ad Hoc del Estado solicitó a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria que iniciara una investigación contra Vladimiro Montesinos Torres, así como contra los que resultaran responsables por el delito de defraudación tributaria en agravio del Estado, al haberse descubierto cuatro cuentas bancarias abiertas en tres entidades del Cantón de Zürich a nombre de Montesinos Torres, las cuales fueron bloqueadas en el marco de la investigación penal abierta por sospecha de lavado de dinero.

Posteriormente, mediante carta del 29 de noviembre de 2000 la citada Procuraduría solicitó iniciar la investigación de personas jurídicas y naturales, entre las que se encontraban comprendidas la recurrente y su cónyuge, Víctor Alberto Venero Garrido (folios 5230 a 5233), a fin de determinar la existencia de delito de defraudación tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

En tal sentido, teniendo en cuenta la existencia de indicios de delito de defraudación tributaria, era de aplicación la excepción contemplada por el último párrafo del artículo 81º del Código Tributario², por lo que la Administración se encontraba facultada a verificar los ejercicios o períodos no prescritos, como ocurrió en el caso de autos.

III. **Sociedad Conyugal**

1. De acuerdo con lo consignado en el Informe General y en el valor impugnado (folios 6113, 6114, 6375, 6378 y 6381) el monto de los reparos a las rentas de primera categoría, a las rentas de fuente extranjera y por incremento patrimonial no justificado equivalen al 50% de total reparado por dichos conceptos a la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza, reparos que se atribuyen en partes iguales a la recurrente y a su cónyuge Víctor Alberto Venero Garrido, ya que la sociedad conyugal se encuentra bajo el régimen patrimonial de sociedad de gananciales y los cónyuges no ejercieron la opción de atribuir las rentas comunes a uno de ellos, para efectos de la declaración y pago del Impuesto a la Renta.

Es así que los reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 efectuados a la recurrente son iguales a los reparos que por dichos conceptos y tributo se realizaron a su cónyuge, los que se encuentran contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-03-0009227.

Asimismo, cabe señalar que la Administración no reparó las rentas de quinta categoría percibidas por la recurrente, por concepto de pensión de cesantía correspondiente al Decreto Ley N° 20530 (Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 024-03-0009228), al ser inferiores a la suma de S/15,281.00 (equivalente a 7 U.I.T.).

2. En cuanto a la atribución a la recurrente en su calidad de cónyuge, del 50% de las rentas reparadas, cabe señalar que conforme con lo establecido por el artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas, así como las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista por el artículo 16º de la ley.

El artículo 16º de la citada ley, dispone que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, y las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges, sin embargo, éstos podrán optar por atribuirlos a uno sólo de ellos para efecto de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Además, el artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que los cónyuges que opten por declarar y pagar el impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT, la opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio, igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto en el artículo 16º de la ley. Además, el representante de la sociedad conyugal considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.

² El último párrafo del artículo 81º señalaba: "No se suspenderá la facultad de verificación o fiscalización por los ejercicios o períodos no prescritos, cuando la Administración encuentre en los referidos ejercicios o períodos indicios de delito tributario o compruebe la existencia de nuevos hechos que demuestren omisiones, errores o falsedades en los elementos que sirven de base para determinar la obligación tributaria."



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Sobre este extremo es preciso anotar que las normas citadas al no establecer la forma en que debe ejercerse dicha opción, dejan a los contribuyentes en la libertad de ejercer la misma por cualquier medio en el que conste fehacientemente su voluntad de atribuir la totalidad de las rentas comunes de la sociedad conyugal a uno de los cónyuges.

No obstante ello, no puede entenderse que la sociedad conyugal ejerció dicha opción con la presentación de los recibos de arrendamiento³, pues éstos no permiten conocer de forma inequívoca la voluntad de la sociedad conyugal respecto al ejercicio de la opción, ya que ninguno de los casilleros se refiere a la misma y dicho formulario sólo comprende a las rentas de primera categoría, mientras que la opción debe comprender la totalidad de las rentas producidas por los bienes comunes, que en el presente caso incluye a las rentas de primera categoría y de fuente extranjera.

En tal sentido, si bien en el ejercicio 1996 ya existía la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza,⁴ no existe evidencia que la misma hubiera optado por atribuir a uno de los cónyuges las rentas producidas por los bienes comunes, por lo que en el supuesto de existir rentas provenientes de bienes comunes, éstas debían atribuirse por partes iguales a cada uno de los cónyuges.

3. Respecto a la existencia de rentas producidas por bienes comunes, cabe indicar que el Código Civil en la Sección Segunda del Libro III regula la sociedad conyugal, estableciendo en el artículo 301^o que en el régimen de sociedad de gananciales puede haber bienes propios de cada cónyuge y bienes de la sociedad, indicándose taxativamente en el artículo 302^o cuáles son los bienes que califican como propios de cada cónyuge⁵, y en el artículo 310^o⁶, cuáles constituyen los bienes sociales, calificando como tales los que no son bienes propios. Asimismo, el artículo 311^o del referido Código establece que todos los bienes se presumen sociales, salvo prueba en contrario.

En consecuencia, en el caso materia de autos, al no haberse acreditado que los bienes que producen las rentas reparadas califican como bienes propios, éstos se presumen sociales, procediendo que el 50% de dichas rentas se atribuyese a la recurrente debido a que la sociedad conyugal no ejerció la opción a que se refiere el artículo 16^o de la Ley del Impuesto a la Renta, como se mencionó anteriormente, por lo que la atribución efectuada por la Administración se encuentra arrojada a ley.

³ Según la información consignada en los Formularios 1082 y 1083 (Recibos por arrendamiento), y en los reportes que obran a folios 5805 a 5808, 5812 a 5823 y 5830 a 5836, en el ejercicio 1996 la recurrente presentó recibos por arrendamiento a partir del período julio.

⁴ Víctor Alberto Venero Garrido y Luz Elena Nazar Loayza contrajeron matrimonio civil en el Concejo Distrital de Pueblo Libre el 19 de mayo de 1972, según consta en el Acta de Matrimonio que obra en folio 5841.

⁵ Artículo 302^o del Código Civil.- "Son bienes propios de cada cónyuge:

- 1.- Los que aporte al iniciarse el régimen de sociedad de gananciales.
- 2.- Los que adquiera durante la vigencia de dicho régimen a título oneroso, cuando la causa de adquisición ha precedido a aquélla.
- 3.- Los que adquiera durante la vigencia del régimen a título gratuito.
- 4.- La indemnización por accidentes o por seguros de vida, de daños personales o de enfermedades, deducidas las primas pagadas con bienes de la sociedad.
- 5.- Los derechos de autor e inventor.
- 6.- Los libros, instrumentos y útiles para el ejercicio de la profesión o trabajo, salvo que sean accesorios de una empresa que no tenga la calidad de bien propio.
- 7.- Las acciones y las participaciones de sociedades que se distribuyan gratuitamente entre los socios por revaluación del patrimonio social, cuando esas acciones o participaciones sean bien propio.
- 8.- La renta vitalicia a título gratuito y la convenida a título oneroso cuando la contraprestación constituye bien propio.
- 9.- Los vestidos y objetos de uso personal, así como los diplomas, condecoraciones, correspondencia y recuerdos de familia."

⁶ Artículo 310^o del Código Civil.- "Son bienes sociales todos los no comprendidos en el artículo 302^o, incluso los que cualquiera de los cónyuges adquiera por su trabajo, industria o profesión; así como los frutos y productos de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. También tienen la calidad de bienes sociales los edificios construidos a costa del caudal social en suelo propio de uno de los cónyuges, abonándose a éste el valor del suelo al momento del reembolso."



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

IV. Resoluciones del Tribunal Fiscal vinculadas al caso de autos

ANEXO II

1. Sobre los reparos efectuados a la recurrente, cabe señalar que mediante la Resolución Nº 02171-1-2003 del 25 de abril de 2003, este Tribunal declaró nula e insubsistente la Resolución de Intendencia Nº 026-4-12197/SUNAT del 22 de julio de 2002, que declaró infundada la reclamación formulada por el cónyuge de la recurrente contra la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009227, a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento.

La referida resolución estableció, entre otros criterios, lo siguiente:

“Que conforme a las normas glosadas se tiene que el objeto del establecimiento de una renta ficta es la de invertir la carga de la prueba, a efecto que el propietario sea quien acredite que un predio de su propiedad que no se encuentra en posesión de un tercero en virtud, por ejemplo, de un contrato de arrendamiento, se encuentre desocupado, y que para este fin puede hacerse uso de cualquier medio probatorio, y no solamente de documentación relacionada al consumo de servicios públicos tales como agua o energía eléctrica, debiendo anotar respecto de este último, que el hecho que no se hubiera presentado el estado de adeudos no imposibilita cumplir con el mandato legal, en tanto que como usuario del servicio, contaría con otros elementos tales como los recibos correspondientes, o la posibilidad de tramitar la solicitud a través de un apoderado;

Que en este orden de ideas, al no haberse acreditado la desocupación de los bienes, corresponde mantener el monto de la renta ficta establecida por la Administración;

(...)

Que del incremento que pudiera reflejarse al 31 de diciembre, deberá disminuirse aquéllos montos respecto de los cuales en la fiscalización se hubiera demostrado su condición de rentas del ejercicio, a fin de establecer la cantidad considerada como un incremento patrimonial cuyo origen carece de sustento;

Que sobre la base de lo expuesto, a la diferencia resultante de relacionar el patrimonio existente al inicio y al final del ejercicio 1996 equivalente a S/11.875.297,00 luego de descontar las cantidades cuyo origen pudo ser sustentado, vale decir los contenidos en los rubros (a) y (b), la Administración debió restar el monto de la renta ficta de predios (c), en tanto que la misma ha sido reconocida como ingreso de primera categoría;

Que a la cantidad señalada en el párrafo anterior, que es considerada renta neta no declarada, debe adicionarse únicamente los ingresos que han sido considerados en la declaración anual del Impuesto a la Renta, y no aquéllos ingresos obtenidos pero omitidos de declarar, ni aquéllos que no se encuentran gravados con el tributo, tales como movimientos patrimoniales efectuados durante el transcurso del ejercicio;

Que en consecuencia, sobre la cantidad antes calculada debió ser adicionada al monto declarado por el recurrente en el Formulario 137 Nº 00187583 (fojas 5482), incluyendo en tal sentido, los ingresos de cuarta categoría, puesto que de la aplicación de la presunción se tiene que para este efecto no corresponde evaluar si la renta declarada y que ha sido objeto de imposición, correspondía o no a una operación real, debiendo adicionalmente ser excluidos del monto del incremento patrimonial no sustentado (h);

Que paralelamente debían excluirse las rentas de primera categoría detalladas en (c) y (e), así como la renta de fuente extranjera (f) en tanto que no fueron declaradas por el recurrente, y adicionalmente las transferencias de fondos del exterior (g) en tanto que los mismos no suponían un incremento patrimonial sino un movimiento de fondos en el ejercicio;



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Que del mismo modo, no corresponde considerar los consumos detallados en (d) toda vez que la Administración ha practicado la determinación de oficio en virtud al incremento patrimonial no justificado previsto en el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta y no basándose en las diferencias entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas a las que alude el artículo 94° de dicha ley, lo que guarda relación con lo señalado en el precitado artículo 59° de su norma reglamentaria, careciendo en consecuencia de sustento lo afirmado en la apelada en el sentido que resulta correcto considerar a dichos consumos dentro del mencionado incremento patrimonial no justificado; "

2. Ante la solicitud de ampliación formulada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria respecto de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02171-1-2003, este Tribunal emitió la Resolución Nº 04062-1-2003 del 14 de julio de 2003, declarando procedente en parte dicha solicitud con relación a la normatividad aplicable a la transferencia de fondos o movimientos patrimoniales y consumos realizados con tarjetas de crédito, en los términos indicados en la citada resolución, e improcedente en lo demás que contenía.

En los considerandos de la Resolución Nº 04062-1-2003, se señala lo siguiente:

"Que en ese sentido, y sobre la base de las normas glosadas procede que la Administración, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado, tenga en consideración las transferencias de fondos o movimientos patrimoniales, así como los consumos realizados mediante tarjetas de crédito, en tanto constituyen ingresos y gastos del ejercicio realizados por el contribuyente de conformidad con lo establecido en el inciso c) del artículo 93° antes citado;

Que de otro lado, la resolución objeto de ampliación, no sugiere la aplicación de una doble deducción de la renta ficta de primera categoría, sino que señala que debe atenderse a su condición de "ingreso reconocido pero no declarado", a efecto de ser tomado en cuenta para justificar el monto del incremento patrimonial, y no ser sumado a las rentas contenidas en la declaración anual del contribuyente, conforme lo dispone el artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que asimismo, tomando en cuenta que el precitado artículo 59° señala que el incremento patrimonial no justificado debe ser adicionado al monto de la renta neta "declarada", aquéllas que no han sido consideradas en el Formulario 137 Nº 00187583 presentado por el contribuyente, como es el caso de las rentas de fuente extranjeras, deben ser excluidas de la referida sumatoria,"

3. Posteriormente, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003 del 22 de agosto de 2003, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 16 de setiembre de 2003, que constituye precedente de observancia obligatoria y recoge el acuerdo adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2003-17 del 19 de agosto de 2003,⁷ se establecen los siguientes criterios:

"Corresponde a la Administración probar que el predio ha estado ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio."

⁷ Cabe precisar que el criterio contenido en dicha resolución modificó el criterio establecido por la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 02171-1-2003.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

"Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado."

"La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta."

4. Para resolver el presente caso se debe tener en cuenta lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs. 02171-1-2003 y 04062-1-2003, emitidas respecto de la apelación formulada por el cónyuge de la recurrente, Víctor Alberto Venero Garrido, salvo en los criterios que han sido modificados por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04761-4-2003.

V. Rentas de Primera Categoría

1. Mediante la Resolución de Determinación N.º 024-3-0009228 (folios 6380 y 6381), la Administración atribuyó a la recurrente rentas de primera categoría respecto del ejercicio 1996 por la suma de S/. 11,305.00, equivalente al 50% de la renta que por dicho concepto se atribuyó a la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza correspondiente a predios arrendados declarados y no declarados, y predios cedidos gratuitamente o a precio no determinado.

Según se puede apreciar del recurso de apelación interpuesto por la recurrente (folio 6557), ésta acepta el reparo por rentas derivadas de predios arrendados, por lo que al haber sido formulado el mismo conforme a ley, procede mantener el reparo en este extremo.

2. Asimismo, la recurrente acepta parcialmente el reparo por rentas de predios cedidos gratuitamente o a precio no determinado, respecto de los locales ubicados en Jirón Paruro N.ºs. 900 y 926, cuya renta ficta asciende a S/. 658.00, señalando que los demás bienes no fueron utilizados por terceras personas y en algunos casos se encontraban desocupados.

Por su parte, la Administración en la resolución apelada considera que los inmuebles que se señalan en el Anexo N.º 2.1 de la resolución de determinación se encuentran ocupados por terceros, no habiendo la recurrente demostrado que dichos predios se encontraban desocupados, señalando que "... de la revisión de los resultados de los requerimientos N.º 00012914 punto 2, 8 y Anexo N.º 2.3 (folios 6017, 6014 y 5991) y N.º 00012919 punto 7 y Anexos N.º 3 y 4 (folios 5935, 5934, 5918 y 5917), se ha constatado que la Administración solicitó en forma reiterada que la recurrente demuestre el estado, uso y situación de los predios materia de la presunción de la renta ficta, sin embargo éste no cumplió con acreditar documentariamente la desocupación de los mismos" (folio 6451).

3. Cabe señalar que el inciso d) del artículo 23º de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que, entre otros, constituye renta de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, la que será equivalente al seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto al Valor al Patrimonio Predial (entiéndase Impuesto Predial). Asimismo, esta norma establece que se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que se establezca en el Reglamento.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Por su parte, el numeral 4 del inciso a) del artículo 13º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 23º de la ley, el período de desocupación de los predios se acreditará con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua, o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT, y el estado ruinoso se acreditará con la Resolución Municipal que así lo declare o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT.

De otro lado, el numeral 5 del inciso a) del citado artículo 13º señalaba que se entendía que existía cesión gratuita o a precio no determinado de predios cuando se encontraran ocupados por persona distinta al propietario y siempre que no se tratara de arrendamiento o subarrendamiento, salvo prueba en contrario.

De lo expuesto, se desprende que las normas antes citadas prevén una presunción, que tiene como hecho base o hecho cierto la acreditación de la existencia de un inmueble ocupado por un tercero en virtud a un título distinto al arrendamiento o subarrendamiento (cesión a título gratuito o a precio indeterminado), presumiéndose que el bien ha sido cedido gratuitamente o a precio no determinado por todo el ejercicio.

La prueba del hecho base corresponde a la Administración Tributaria y una vez acreditado éste, se presume *juris tantum* que la cesión se realizó por todo el ejercicio y/o la totalidad del bien, debiendo calcularse en consecuencia, la renta ficta del 6% del valor del autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial, conforme con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Cabe indicar que por efecto de la citada presunción, se produce la inversión de la carga de la prueba, pues lo contrario implicaría que la Administración tuviera que probar que la totalidad del bien fue cedido, y que éste además, fue cedido por todo el ejercicio gravable a título gratuito o a precio no determinado, a efecto de aplicarle las consecuencias que de ello se desprendan, pero por efecto de la presunción, se establece presuntamente todo ello como cierto, de forma tal que, es el contribuyente quien tiene que probar que esos hechos no se han producido, a fin de desvirtuar el hecho presunto.

En tal sentido, en primer lugar la Administración debe probar el hecho cierto, esto es, que el inmueble ha sido ocupado por un tercero por una causa distinta al arrendamiento o subarrendamiento, para que se dé la consecuencia, esto es, que se considere que el predio ha sido cedido gratuitamente, de modo que, si no se verifica el antecedente o hecho cierto, no es posible establecer un vínculo con el hecho presunto.

Así, es con posterioridad a la acreditación del hecho cierto, que el contribuyente tiene la posibilidad de probar que el bien sólo fue cedido parcialmente o que fue cedido por un plazo menor al ejercicio, por lo que de no acreditarse el hecho base no se puede aplicar la presunción bajo análisis, no existiendo por tanto renta ficta.

En conclusión, la obligación de probar el hecho base corresponde a la Administración, si ésta no cumple con ello no habrá presunción que pueda aplicarse, puesto que no cabría sostener que es el contribuyente quien está obligado a probar que el predio se encuentra desocupado a efecto que no se le aplique la presunción, dado que ello implicaría una consideración distinta no prevista en la ley.

Debemos señalar que este criterio ha sido establecido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4761-4-2003 del 22 de agosto de 2003, que tiene carácter de precedente de observancia obligatoria, conforme se indicó en el punto 3 del acápite IV de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

4. La Administración efectuó el reparo por renta ficta de primera categoría por el ejercicio 1996, al considerar que la sociedad conyugal ha cedido gratuitamente a terceros los predios ubicados en Mz. J Lote 13 y Mz. I Lote 5 – Urbanización Las Totoritas (Mala - Cañete)⁹, Parcela 21 y 21B - El Salitre (Mala - Cañete), Parcela 21 - El Salitre - San Pedro (Mala - Cañete), dos terrenos agrícolas en Barcelona Bujama Baja (Mala - Cañete), "A" y "B" Pampa Barcelona (Mala - Cañete), Parcela Sector Barcelona Baja (Mala - Cañete), y calle Las Camelias N°123 (La Molina), al no haber la recurrente acreditado que los mismos se encontraban desocupados, cuando como se ha expuesto anteriormente, la probanza del hecho cierto correspondía a la Administración; en consecuencia, corresponde dejar sin efecto el reparo en este extremo.

En razón de lo expuesto y dado que con relación a la renta ficta de primera categoría procede mantener el reparo respecto de los predios ubicados en jirón Paruro N°s. 900 y 926, Lima, y dejar sin efecto el mismo respecto de los predios señalados en el párrafo anterior, corresponde declarar nula e insubsistente la resolución apelada, a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento reliquidando el importe del reparo dentro del plazo de 15 días hábiles de notificada la presente resolución, de conformidad con lo establecido por el artículo 156º del Código Tributario.

VI. Rentas de Fuente Extranjera

1. En cuanto a las rentas de fuente extranjera, según se observa en el Anexo N° 4 del valor impugnado (folio 6378), la Administración repara S/. 197,699.72 por concepto de intereses generados por la colocación de depósitos en moneda extranjera en las Cuentas N°s. 1621 y 147198 del Pacific Industrial Bank y N°s. 06469-02897, 06469-00033, 06469-00185 y 06469-005808 del Bank of America, la suma de S/. 8,913.12 por dividendos generados por la colocación de depósitos e inversiones de seguros en moneda extranjera de la Cuenta N° 90004586 del Citibank, y S/. 337,045.77 por ganancias de capital generadas por la compra y venta de títulos valores en seguros por la Cuenta N° 74079821 del Citibank, reparos que totalizan la suma de S/. 543,658.61.

Al considerar la Administración que el titular de dichas cuentas era Víctor Alberto Venero Garrido, cónyuge de la recurrente, presume que las rentas provienen de bienes sociales, por lo que al no haberse ejercido la opción prevista por el artículo 16º de la Ley de Impuesto a la Renta, éstas se atribuyen por partes iguales a cada uno de los integrantes de la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza, correspondiendo el 50% a la recurrente, es decir, S/. 271,829.00.

2. El artículo 6º de la Ley de Impuesto a la Renta dispone que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

El artículo 7º de la referida ley señala que se consideran domiciliadas en el país, entre otras, las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común, y el artículo 8º prescribe que las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable.

⁹ Según consta en la copia de la Partida N° 90003836 de la Oficina Cañete de los Registros Públicos de Lima y Callao, el predio ubicado en Mz. J Lote 13 – Urbanización Playa Las Totoritas (Mala-Cañete) fue vendido el 9 de setiembre de 1996 a Inmobiliaria Stella Maris S.A. (folio 6604), información que no se considera en el Anexo N° 2.1 del valor impugnado.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Por su parte, el artículo 1º de la ley en mención establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Conforme con lo dispuesto por el artículo 51º de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada de acuerdo con los artículos 49º⁹ y 50º de dicha ley, siendo que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

De las normas antes citadas se tiene que el Impuesto a la Renta grava los intereses generados por depósitos bancarios en el país y en el exterior, de modo que tanto los intereses generados por los depósitos bancarios en el Perú como en el extranjero, estarán gravados por el sólo hecho de ser el beneficiario, un domiciliado, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo.

- De otro lado, es preciso anotar que respecto de los intereses generados por depósitos bancarios en el exterior, no resulta procedente la aplicación de la exoneración prevista por el inciso i) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, la que sólo es aplicable respecto de los intereses que se obtengan con ocasión de un depósito en el sistema financiero nacional conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

En consecuencia, no habiendo acreditado la recurrente haber declarado o pagado el Impuesto a la Renta correspondiente a las rentas de fuente extranjera materia de acotación, resulta procedente el reparo formulado por la Administración, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

- Finalmente, cabe agregar que las cuentas que corresponden al capital colocado en el extranjero¹⁰, cuyos rendimientos han sido considerados como rentas de fuente extranjera, estaban a nombre del cónyuge de la recurrente, Víctor Alberto Venero Garrido, no habiéndose acreditado que pertenecían parcial o totalmente a terceras personas como aduce la recurrente, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

VI. Incremento Patrimonial No Justificado

- Con relación al incremento patrimonial no justificado, según se observa del valor impugnado la Administración sustenta dicho reparo en los artículos 52º, 91º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 59º de su Reglamento.

Al respecto, el artículo 91º de la referida ley dispone que sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serán de aplicación las presunciones establecidas por los artículos siguientes, estableciéndose en el artículo 92º que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52º de dicha norma.

⁹ El artículo 49º de la Ley de Impuesto a la Renta señala que: "Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta peruana, con excepción de las rentas de tercera categoría. En el supuesto contenido en el segundo párrafo del Artículo 35º, la pérdida sólo podrá compensarse contra la renta neta global, de acuerdo al procedimiento descrito en el siguiente artículo."

¹⁰ Cuentas N.ºs. 1621 y 147198 del Pacific Industrial Bank, Cuentas N.ºs. 06469-02897, 06469-00033, 06469-00185 y 06469-005906 del Bank of America, y Cuentas N.ºs. 90004586 y 74079821 del Citibank.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

El mencionado artículo 52º señala que se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos, precisando, en el segundo párrafo, que dichos incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente, y tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

Por su parte, el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta prevé los métodos que la Administración puede emplear a efecto de la determinación sobre base presunta tratándose de incremento patrimonial no justificado, regulándose en el inciso b) del anotado artículo el correspondiente a los signos exteriores de riqueza, como es el caso del alquiler de la casa-habitación, el valor estimado de la habitación y de las fincas de recreo o esparcimiento que posee la persona natural, los vehículos, embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, etc., y en el inciso c) del mismo, las variaciones o incrementos patrimoniales del contribuyente y cualquier otro elemento de juicio que obre en poder de la SUNAT o que obtenga de terceros, disponiéndose respecto de este último que el Reglamento establecerá el método de evaluación aplicable a dichos elementos.

El artículo 59º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados a que se refieren los artículos 52º y 92º de la ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, para lo cual adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado.

Asimismo, el artículo 60º del referido reglamento precisa que a efecto de lo previsto por los incisos b) y c) del citado artículo 93º, la Administración podrá aplicar, entre otros métodos de valuación, el método del flujo monetario privado, que toma como base los ingresos percibidos y los gastos efectuados por el contribuyente en el ejercicio gravable sujeto a fiscalización.

Conforme se desprende de las normas glosadas, a efecto de la determinación sobre base presunta prevista por el artículo 92º de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración cuenta, como herramienta, con la utilización de cualquiera de los criterios establecidos por el artículo 93º de la ley, entre los cuales se tiene, según los citados incisos b) y c), el de los signos exteriores de riqueza y el de las variaciones o incrementos patrimoniales, siendo que para efecto de tales índices la Administración se encuentra facultada a aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, el mismo que consiste en determinar el incremento patrimonial en base a los ingresos o rentas generados por el contribuyente en un ejercicio determinado y gastos efectuados en el mismo, comprendiéndose dentro de estos últimos todos aquellos indicadores de riqueza que se traducen en disposición de dinero por parte del contribuyente, tales como consumos, egresos, desembolsos y/o pagos.

En consecuencia, a efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, la Administración podía verificar el mismo sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario de la recurrente en los ejercicios sujetos a fiscalización, tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquélla, llegando a establecer el incremento patrimonial y a partir de éste, el importe que resulte no justificado.

- Según se observa del Anexo Nº 5 del valor impugnado (folios 6373 a 6375), el incremento patrimonial del ejercicio 1996 asciende a S/. 23'834,243.00 (antes de la deducción de los fondos disponibles o renta comparable), suma que resulta de los siguientes movimientos:



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

- Depósitos en el Sistema Bancario Nacional: depósitos en moneda extranjera y certificados bancarios en moneda extranjera.
- Depósitos en entidades bancarias del exterior: depósitos en moneda extranjera en el Citibank y el Pacific Industrial Bank.
- Transferencias de moneda extranjera efectuadas del exterior a bancos nacionales: en cuentas de ahorro y a la vista.
- Inversiones: Acciones nacionales cotizadas en la Bolsa de Valores (Telefónica del Perú S.A.A. Clase B) y no cotizadas en Bolsa (Inmobiliaria y Constructora Atenas S.A. y Constructora Metro S.A.)
- Predios: Predios adquiridos y ampliaciones y remodelaciones realizadas en el ejercicio 1996, cuyo origen de fondos no fue sustentado.
- Bienes muebles: Motocicleta.
- Otros: Objetos de arte y antigüedades.
- Cuentas por cobrar: Préstamo otorgado por Víctor Alberto Venero Garrido a Constructora Metro S.A.
- Consumos con tarjeta de crédito: Consumos con tarjeta de crédito en moneda extranjera y nacional cuyo origen de fondos no fue sustentado.
- Otros ingresos: Recibos por honorarios profesionales.

Cabe señalar que carece de sustento lo alegado por la recurrente mediante escrito del 15 de agosto de 2003 en el sentido que la Administración al emitir la Resolución de Intendencia Nº 026-4-14256/SUNAT, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02171-1-2003, referida a la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009227 girada a su cónyuge por los mismos reparos que el valor materia de autos, no ha cumplido con recoger los datos precisos para establecer el patrimonio inicial y final del ejercicio 1996, por cuanto, en primer lugar, la citada resolución del Tribunal Fiscal fue materia de ampliación habiéndose emitido la Resolución Nº 04062-1-2003 según se indica en el acápite 2 del punto IV de la presente resolución; asimismo, dichos datos no resultan relevantes para establecer el importe del incremento patrimonial no justificado (S/.23'834,243.00), según se aprecia de los Anexos Nºs. 5, 5.1 y 5.2 del valor impugnado.

3. Es necesario precisar que respecto a los movimientos de fondos efectuados en el ejercicio 1996, la recurrente aduce que se encuentran debidamente justificados, y que la Administración no ha ejercido conforme a ley su facultad de fiscalización, requiriendo información a terceros o ampliando el levantamiento del secreto bancario, con la finalidad de determinar en forma precisa la procedencia de sus ingresos.

Al respecto cabe señalar lo siguiente¹¹:

¹¹ Es preciso indicar que los ingresos cuya percepción ha sido acreditada por el cónyuge de la recurrente, Víctor Alberto Venero Garrido, han sido considerados por la Administración para justificar el incremento patrimonial, como se aprecia del Anexo Nº 17 del valor impugnado. Según se observa del Cuadro Nº 4 del Informe General de Víctor Alberto Venero Garrido (folio 5282), sólo las empresas Constructora Metro S.A. y GLITS S.A. (Grupo Venero), de las que éste era accionista, obtuvieron utilidades en los años 1991 a 1995, sin embargo no distribuyeron las mismas, por lo que estas utilidades no pueden justificar los movimientos de fondos efectuados por la sociedad conyugal. Respecto a las empresas Confecciones Alvex E.I.R.L., Creaciones Venerotex E.I.R.L., Alberto Venero Constructoras S.A. y Compañía del Norte de Exportaciones S.A., en las que también Víctor Alberto Venero Garrido era accionista, no se tiene información sobre las utilidades obtenidas en los años 1991 a 1995, y en las empresas Inmobiliaria Santa Angela S.A., Inmobiliaria Malecón Cieneros S.A., Textilera Breña S.A., Inmobiliaria y Constructora San Martín S.A., Constructora Inmobiliaria e Inversiones Venecia S.A., PROGEA S.A., CREVETEX S.A., Cía. Turística Futura S.A., Servicios de Confecciones Andinos S.A., Fábrica de Tejidos y Estampados S.A. y COM Import y Representaciones S.A. el cónyuge de la recurrente no se encontraba registrado como accionista, por lo no puede pretender que las utilidades obtenidas por estas empresas justifiquen su incremento patrimonial.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

a) Depósitos Bancarios en el Sistema Bancario Nacional por S/. 3'344,384.00

Respecto a los depósitos colocados en el Sistema Financiero Nacional (Banco Mercantil, Banco de Crédito del Perú, Banco Continental e Interbank), la recurrente no discute el monto de S/. 84,973.00 a que ascienden estos movimientos bancarios, alegando que los mismos provienen del ejercicio de su profesión (ingresos que han sido declarados), así como ingresos provenientes de las empresas del Grupo Venero.

Sin embargo, la recurrente no acredita que percibió dichos ingresos en el ejercicio 1996, ya que no declaró rentas de cuarta categoría en la Declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta Personas Naturales del ejercicio 1996, Formulario 137 con N° de Orden 00086730 (folio 5778), o que en caso de haberlas percibido en ejercicios anteriores no las hubiera utilizado con anterioridad al ejercicio 1996, tampoco prueba los ingresos pagados por las empresas del Grupo Venero, por lo que no ha justificado el movimiento de fondos.

En cuanto a los Certificados Bancarios en Moneda Extranjera adquiridos en diciembre de 1996 por la suma de S/. 3'259,411.00, la recurrente afirma que éstos fueron adquiridos con los intereses redimidos por los Certificados Bancarios en Moneda Extranjera adquiridos en 1995, y que ello debió ser determinado por la Administración en virtud de la facultad de fiscalización prevista por el artículo 62° del Código Tributario.

De autos se observa que al inicio del ejercicio 1996, la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza no tenía en su patrimonio ningún Certificado Bancario en Moneda Extranjera (folio 6296), lo que se corrobora con la información proporcionada por el Banco República en Liquidación como consecuencia del levantamiento del secreto bancario (folios 3938 y 3945), por lo que carece de fundamento lo alegado por la recurrente en este extremo.

Además, cabe señalar que la justificación del incremento patrimonial es de carga del contribuyente y no de la Administración, tal como establece el artículo 52° de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que asimismo carece de fundamento lo afirmado por la recurrente respecto a que la Administración no ejerció conforme a ley su facultad de fiscalización.

b) Depósitos en Entidades Bancarias en el exterior por S/. 7'900,652.00¹²

La recurrente aduce que dichos fondos corresponden a utilidades percibidas de empresas en las que participó (actividades de intermediación financiera con la Caja de Pensiones Militar Policial), utilidades y ganancias por construcción de galerías comerciales, utilidades por la venta de aviones, las que se encuentran en etapa de investigación ante los Juzgados Penales Especiales de Lima. Además, señala que los fondos depositados en el Pacific Industrial Bank pertenecían mayoritariamente a terceros.

Es necesario indicar que tal como afirma la recurrente, el origen de dichos ingresos es materia de investigación, no habiendo presentado prueba alguna del origen de los mismos. Asimismo, las cuentas del Pacific Industrial Bank se encuentran a nombre del cónyuge de la recurrente, no habiéndose acreditado que pertenecían parcial o totalmente a terceros, por lo que la recurrente no ha justificado el incremento patrimonial en este extremo.

¹² Esta suma corresponde a operaciones efectuadas en la Cuenta N° 90004586 del Citibank y la Cuenta N° 147198 del Pacific Industrial Bank, cuyo origen no fue sustentado.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Cabe agregar que el hecho que el Quinto Juzgado Penal Especial haya dispuesto la remesa al Perú de la suma de US\$ 14'134,700.00, no desvirtúa que en el ejercicio 1996 se haya producido un incremento patrimonial a favor de la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza, por lo que procede mantener dicha determinación.

Además, carece de sustento el argumento de la recurrente respecto a que algunos de estos fondos no constituyen renta por no provenir de una fuente durable y por tener un origen ilícito, ya que la Administración no le atribuye la calidad de tales, sino de incremento patrimonial, siendo el artículo 52º de la Ley de Impuesto a la Renta el que permite presumir que este incremento patrimonial constituye renta neta gravada.

Respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que se debió esperar que se resolviera el proceso penal para acotar al verdadero deudor tributario, cabe indicar que no es aplicable al presente caso la excepción contemplada por la Cuarta Disposición Final del Código Tributario¹³, al contarse con todos los elementos necesarios para emitir pronunciamiento.

- c) Transferencias de Moneda Extranjera efectuadas del exterior a bancos nacionales por S/. 6'160,424.00¹⁴

La recurrente aduce que las transferencias efectuadas constituyen repatriaciones de capital¹⁵, que son desconocidas por la Administración pese a que la presentación del comprobante que otorgaba la entidad bancaria a través de la cual se realizaba el ingreso de la moneda extranjera bastaba para acreditar haberse acogido a los beneficios contemplados por el Decreto Supremo Nº 094-88-EF.

Sobre el particular, el artículo 1º del citado decreto supremo establecía que las personas naturales o jurídicas que poseían moneda extranjera en el exterior por cualquier concepto podían ingresarla al país, sin especificación de procedencia de origen, libre de toda obligación tributaria derivada del Impuesto a la Renta, beneficio que fue prorrogado hasta el 31 de diciembre de 1996 por la Ley Nº 26560. El artículo 2º del mencionado decreto disponía que para gozar de los beneficios derivados de la aplicación de lo establecido en el artículo 1º, las personas naturales y jurídicas debían ingresar la moneda extranjera a través de las entidades del sistema financiero del país, y para acreditar el acogimiento a estos beneficios, bastaría con la sola presentación del comprobante que otorgara la entidad a través de la cual se realizó el ingreso de moneda extranjera.

¹³ Dicha disposición establece que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto por el artículo 13º del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por el Decreto Supremo Nº 017-83-JUS, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa.

El artículo 13º del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial señala que cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa, que requiera de un pronunciamiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la administración pública, se suspende aquel por la autoridad que conoce del mismo, a fin que el Poder Judicial declare el derecho que define el litigio. Si la autoridad administrativa se niega a suspender el procedimiento, los interesados pueden interponer la demanda pertinente ante el Poder Judicial. Si la conducta de la autoridad administrativa provoca conflicto, éste se resuelve aplicando las reglas procesales de determinación de competencia, en cada caso.

¹⁴ Este monto comprende S/. 4'696,000.00, transferencia efectuada a través del Swiss Bank Corporation de New York - E.E.U.U. proveniente del Couts and Co. Cayman Limited, S/. 1'462,424.00 por transferencias de moneda extranjera del exterior efectuada a nombre de Luz Patricia Venero Nazar y Rosa Venero Nazar (folios 6282 y 6283).

¹⁵ En el "Glosario de Términos Económicos" editado por la Gerencia de Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú se define la repatriación de capitales como el retorno de capitales que residentes del país mantienen en el exterior (Tercera Edición, 1995).



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

A fin de establecer el sentido de las referidas normas, corresponde tener en cuenta que, conforme señala Marcial Rubio Correa, *"la norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico-jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de eventual incumplimiento"*¹⁶. Agrega que la norma tiene tres elementos que conforman su estructura interna: el supuesto que es aquella hipótesis que, de ocurrir, desencadena la consecuencia; la consecuencia que es el efecto atribuido por el Derecho a la verificación del supuesto en la realidad; y el nexo lógico jurídico que es el elemento lógico vinculante entre el supuesto y la consecuencia.

Al referirse a los elementos de la norma, menciona que *"el supuesto es la hipótesis que formula el autor de la norma jurídica para que, de verificarse u ocurrir en la realidad, se desencadene lógico-jurídicamente la necesidad de la consecuencia"*¹⁷.

Del artículo 1º del Decreto Supremo N° 094-88-EF se aprecia que el supuesto de la norma jurídica es que las personas naturales o jurídicas posean moneda extranjera en el exterior por cualquier concepto, siendo la consecuencia de este supuesto que puedan ingresar al país, sin especificación de procedencia de origen, libre de toda obligación tributaria derivada del Impuesto a la Renta.

Considerando que la consecuencia es *"el efecto que el autor de la norma jurídica atribuye, lógico jurídicamente, a la verificación del supuesto en la realidad"*¹⁸, se tiene que para gozar del citado beneficio debía acreditarse dicho supuesto en la realidad (ser poseedor en el extranjero del dinero ingresado al Perú), lo que no ocurre en el caso de autos, pues de los anexos del valor impugnado se puede apreciar que no se ha identificado al titular de las cuentas en el exterior desde las cuales se remitió la moneda extranjera al país.

Cabe indicar que si bien el artículo 2º del mencionado decreto disponía que para gozar de los beneficios, las personas naturales y jurídicas debían ingresar la moneda extranjera a través de las entidades del sistema financiero del país, ello constituye un requisito adicional al supuesto previsto por el artículo 1º, cuya finalidad es únicamente acreditar el efectivo ingreso de la moneda extranjera al país, por ello, no obstante que el cónyuge de la recurrente cuenta con el comprobante de la operación, y que ésta se realizó a través de una entidad del Sistema Financiero Nacional, no procede la aplicación del beneficio de repatriación de moneda extranjera, al no haberse cumplido con el requisito sustancial para gozar de este beneficio.

d) Inversiones por S/. 1'563,560.00

La recurrente durante la fiscalización señaló que las acciones de Telefónica S.A.A. y de la empresa Inmobiliaria y Constructora Atenas S.A. fueron adquiridas con recursos propios provenientes de la prestación de servicios profesionales que declaró en su oportunidad.

Sin embargo, la recurrente no ha acreditado haber percibido dichos ingresos en el ejercicio 1996, ya que no declaró rentas de cuarta categoría en la Declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta Personas Naturales del ejercicio 1996, Formulario 137 con N° de Orden 00086730 (folio 5778), o que en caso de haberlas percibido en ejercicios anteriores no las hubiera utilizado con anterioridad al ejercicio 1996, por lo que no ha justificado dichas adquisiciones.

e) Predios por S/. 2'137,431.00

¹⁶ RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2000. p. 85 y ss.

¹⁷ Ibidem. p. 97.

¹⁸ Ibidem. p. 101.



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

La recurrente aduce que tales inmuebles fueron adquiridos con los ingresos obtenidos por su cónyuge sin acreditar su afirmación, por lo que al haberse determinado dicho monto conforme a ley, procede mantener el mismo.

ANEXO II

- f) Bienes Muebles por S/. 12,000.00

La recurrente aduce que se trata de una motocicleta Yamaha del año 1994 que fue adquirida con los ingresos propios de su cónyuge, lo que no ha probado.

- g) Otros por S/. 51,330.00

La recurrente refiere que dicho importe corresponde a objetos de arte y antigüedades que fueron adquiridos con ingresos percibidos por su cónyuge, sin acreditar el origen de los mismos.

- h) Cuentas por Cobrar por S/. 1'643,600.00

Se trata del préstamo de US\$ 700,000.00 a Constructora Metro S.A., información que fue obtenida mediante cruce de información efectuado con la referida empresa (folio 4832). La recurrente aduce que dicho préstamo fue otorgado con ingresos de su cónyuge, mas no sustenta el origen de los mismos.

- i) Consumos con Tarjetas de Crédito por S/. 230,862.00

La recurrente reconoce el monto de dichos consumos y señala que fueron pagados con ingresos percibidos por su cónyuge, sin probar el origen de los mismos.

- j) Otros recibos por honorarios profesionales emitidos en el ejercicio 1996

Estos "otros ingresos" corresponden a los recibos por honorarios profesionales emitidos en el ejercicio 1996 por la suma de S/. 790,000.00, que según se observa del Anexo Nº 3 de la Resolución de Determinación Nº 024-02-0009227 (folio 5459) fueron reparados al cónyuge de la recurrente, al haber determinado la Administración que dichos recibos no correspondían a operaciones reales.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 33º de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio, o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, y por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.

Asimismo, el artículo 45º de la referida ley dispone que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20%) de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

De lo dispuesto por los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta, así como por el artículo 59º de su Reglamento, anteriormente citados, se desprende que el incremento patrimonial puede ser justificado con la renta declarada por el contribuyente, criterio que ha sido establecido por este Tribunal mediante la Resolución Nº 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria y dispone que "los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado".



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Es así que independientemente de cómo el cónyuge de la recurrente haya categorizado en su declaración la renta obtenida, ésta resulta deducible para efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, al tratarse de una renta declarada.

Sin embargo, de la determinación efectuada por la Administración para el ejercicio 1996 puede apreciarse, que, de un lado, la Administración acotó un monto mayor como incremento patrimonial no justificado al no haber deducido el monto de S/.790,000.00 declarado como renta de cuarta categoría por el cónyuge de la recurrente, y al adicionar esta suma al incremento patrimonial (folios 5452, 5454, 6295 y 6297), y de otro lado, dejó de acotar dicho monto como renta de cuarta categoría (folio 5459). En ese sentido, el efecto final en la determinación del impuesto efectuada por la Administración es que no reconoce la deducción del 20% establecida por la Ley del Impuesto a la Renta para las rentas de cuarta categoría.

En tal sentido, corresponde determinar si las rentas declaradas por el recurrente corresponden a dicha categoría.

De lo consignado en los Resultados de los Requerimientos N°s. 00015308 y 00012915 (folios 5181, 5182, 5202 y 5203) se tiene que el cónyuge de la recurrente acreditó lo siguiente:

- Que emitió los recibos por honorarios profesionales N°s. 000069 a 000082 a las empresas Vidriera 28 de Julio S.A.C., Templex S.A.C., Paz Acosta Mora & Asociados S.R.L., Com. y Proveedores Generales Mapar S.A. y Comercializadora e Importadora Gusty S.A. (folios 4873 a 4886).
- Que registró dichos comprobantes de pago en su Libro de Ingresos y Gastos Profesionales (folios 4887 a 4893).
- Que las referidas empresas efectuaron las retenciones de cuarta categoría como consta en los Certificados de Retención respectivos (folios 4829 a 4831).

De esta información y de lo consignado en el Informe General (folios 5319 y 5320) se tiene que Víctor Alberto Venero Garrido percibió ingresos por el monto de S/.790,000.00, sin embargo, tal como señala la Administración en la apelada (folio 6441) éste no sustentó documentariamente la naturaleza y realización de los servicios prestados a las referidas empresas ya que no presentó documentación que acreditara la prestación de los servicios, tales como contratos de locación de servicios e informes técnicos emitidos respecto del tipo de consultoría profesional realizada, lo que consta en los Resultados de los Requerimientos N°s. 00012890 y 00012912 (folios 5096 y 5147).

Por lo que se concluye que no se encuentra debidamente acreditado que los ingresos percibidos y declarados en el ejercicio 1996 por Víctor Alberto Venero Garrido, correspondan a servicios generadores de rentas de cuarta categoría, en tal sentido la Administración debió considerar dichas rentas sin deducción alguna, estando a que habían sido declaradas por el recurrente. No obstante, que la Administración las consideró como un incremento patrimonial, el efecto en la liquidación del impuesto es el mismo, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

4. En cuanto a los **fondos disponibles** (renta comparable) de la sociedad conyugal, que según se observa del Anexo N° 5.2 del valor impugnado deben entenderse como los ingresos de la sociedad conyugal que justifican los gastos efectuados en el ejercicio 1996, cabe señalar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, estableció que *"los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento*



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

*de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado*¹⁹.

Conforme a este criterio, se permite justificar el incremento patrimonial detectado por la Administración con las rentas no declaradas por el deudor cuyo origen ha sido verificado por aquélla, a fin de evitar una doble afectación o gravamen en la determinación de la obligación tributaria, ya que la renta omitida detectada en el procedimiento de fiscalización debe formar parte de la renta imponible y estar sujeta a tributo. Así los fondos disponibles son los que permiten justificar el incremento patrimonial determinado por la Administración, y que está conformado tanto por las rentas declaradas como por las rentas de procedencia conocida detectadas mediante fiscalización, y también por ingresos que no califican como rentas, siempre que no se traten de fondos provenientes de actividades ilícitas y donaciones que no consten en documento de fecha cierta o escritura pública, conforme lo establece el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, estos fondos deben comprender ingresos reales y no ficticios, como se ha establecido también en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003, ya que sólo los ingresos reales incrementan el patrimonio del contribuyente y pueden sustentar una adquisición o gasto que éste hubiese realizado, y que es calificado por la Administración como incremento patrimonial¹⁹.

Así, en el caso de personas naturales debe entenderse que los fondos disponibles son las rentas brutas (declaradas o no) menos el impuesto pagado o retenido respecto a éstas, así como otros ingresos no contenidos en la restricción del citado artículo 52º.

De otro lado, es necesario indicar que tratándose de un reparo a la sociedad conyugal, al calcularse los fondos disponibles deben considerarse las rentas y/o ingresos de ambos cónyuges (tanto los provenientes de la sociedad conyugal como los obtenidos a título personal), a fin de establecer el monto de fondos disponibles que puedan justificar en todo o en parte el incremento patrimonial detectado por la Administración.

En tal sentido, la Administración debe considerar como fondos disponibles la suma de S/. 3,352.00 provenientes de intereses exonerados abonados por colocación de depósitos en el sistema financiero nacional, que se detallan en el Anexo Nº 14 del valor impugnado y la suma de US\$. 80,000.00 proveniente de la venta del predio ubicado en Mz. J Lote 13 – Urbanización Las Totoritas (Mala-Cañete) realizada el 9 de setiembre de 1996 a Inmobiliaria Stella Maris S.A.²⁰, en caso de verificarse que dicha suma fue percibida en el ejercicio 1996.

VII. Determinación de la Deuda Tributaria

1. Con relación a la determinación del Impuesto a la Renta, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta.

¹⁹ Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, se estableció que "La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta."

²⁰ Según consta en la copia de la Partida Nº 90003838 de la Oficina Cañete de los Registros Públicos de Lima y Callao (folio 6604).



Tribunal Fiscal

Nº 05375-2-2003

ANEXO II

Consecuentemente, la renta imponible estará constituida por las rentas declaradas, las detectadas mediante fiscalización cuya procedencia es conocida, y el incremento patrimonial no justificado. Ello encuentra sustento en lo previsto por el artículo 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Si bien la norma reglamentaria, esto es, el artículo 59º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los artículos 52º, 92º y 94º de la ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, indicando que para el efecto, en su caso, "se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia", debe entenderse que esta última parte del citado artículo 59º está referida a establecer que el incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta imponible, esto es, que aun cuando no se sabe la procedencia de los ingresos omitidos, éstos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta y de ningún modo a establecer que los ingresos omitidos determinados en la fiscalización, cuya procedencia es conocida, no se encuentran gravados.

En tal sentido, al determinar el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996 la Administración deberá considerar las rentas declaradas, así como las rentas omitidas de declarar por la recurrente y su cónyuge (reparos por rentas de primera categoría y fuente extranjera), conjuntamente con el incremento patrimonial.

VIII. Informe Oral

Finalmente cabe indicar que con fecha 3 de abril de 2003 se llevó a cabo el informe oral solicitado por la recurrente con la presencia de ambas partes, según consta en el folio 6579 del expediente.

Con las vocales Barrantes Takata y Espinoza Bassino, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 026-4-12203/SUNAT del 23 de julio de 2002, en el extremo referido al reparo por rentas de fuente extranjera, y declararla **NULA e INSUBSISTENTE** en cuanto a los reparos por rentas de primera categoría e incremento patrimonial no justificado, debiendo la Administración Tributaria emitir nuevo pronunciamiento dentro del plazo máximo de 15 días hábiles, de acuerdo con lo señalado por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


BARRANTES TAKATA
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Huertas Lizaraburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/MK/Jcs.



Tribunal Fiscal

N° 02190-3-2003

ANEXO II

EXPEDIENTE N° : 1056-03
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 25 de abril de 2003

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 026-4-12235/SUNAT, emitida el 15 de julio de 2002 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que rectifica y ordena proseguir con la cobranza de la Resolución de Determinación N° 062-3-01692, girada por concepto del Impuesto a la Renta – Persona Natural correspondiente al ejercicio 1993, y contra la Resolución de Multa N° 062-2-01245, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Resolución de Determinación N° 062-3-01692, fue emitida por omisión al pago del Impuesto a la Renta – Persona Natural correspondiente al ejercicio 1993, al adicionarse la suma de S/. 531 982,00 por incremento patrimonial no justificado, proveniente de aumentos de capital no sustentados fehacientemente por S/. 487 000,00 y préstamo otorgado al contribuyente Molino Erimar S.A. por S/. 44 982,00;

Que la Resolución de Multa N° 062-2-01245, fue girada por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1993;

Que el recurso de reclamación formulado contra los mencionados valores, fue declarado improcedente por la Administración Tributaria mediante la Resolución de Intendencia N° 065-4-02226/SUNAT de fecha 30 de octubre de 1998, la misma que fue objeto de apelación;

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 9423-3-2001 de fecha 27 de noviembre de 2001, se revocó la Resolución de Intendencia N° 065-4-02226/SUNAT, en el extremo referido al incremento patrimonial no justificado por S/. 350 000,00, por concepto del préstamo otorgado por la empresa Representaciones Generales del Norte S.R.L. (REGENOR);

Que por otro lado, se confirmó la citada resolución de intendencia en cuanto al reparo por incremento patrimonial no justificado por S/. 100 000,00 y por S/. 37 000,00, por concepto de aumentos de capital de agosto y noviembre de 1993, respectivamente, y respecto al reparo a la renta neta por préstamo otorgado al contribuyente Molino Erimar S.A. por S/. 44 982,00;

Que finalmente, se declaró nula e insubsistente la referida resolución de intendencia, en los siguientes extremos: i) en la determinación de la renta imponible del ejercicio 1993, toda vez que de la copia certificada de la Resolución de Determinación N° 062-3-01692, se observó que la Administración Tributaria, adicionó al reparo por incremento patrimonial de S/. 531 982,00, sólo la renta de primera categoría de S/. 22 166,00, consignada en la misma, no habiendo tenido en cuenta la pérdida por renta de tercera por S/. 38 579,00, que podía ser compensada, conforme al artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Ley N° 25751; y ii) en la determinación del Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 1993, por cuanto no había efectuado dicha determinación, de acuerdo con las normas aplicables a dicho período, como el haber considerado como tasa del impuesto el 30%, sin tener en cuenta la escala del impuesto y las distintas tasas aplicables (6%, 10% y 20%);



Tribunal Fiscal

Nº 02190-3-2003

ANEXO II

Que la Resolución de Intendencia N° 065-4-02226/SUNAT también fue declarada nula e insubsistente en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 062-2-01245, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al tener su origen en la determinación del Impuesto a la Renta acotada mediante la Resolución de Determinación N° 062-3-01692;

Que de esta manera, del total reparado por S/. 531 982,00, este Tribunal mantuvo el reparo por S/. 181 982,00, que se descompone de la siguiente manera: i) aumento de capital en agosto, por S/. 100 000,00; ii) aumento de capital en noviembre, por S/. 37 000,00 y iii) préstamo a Molino Erimar S.A., por S/. 44 982,00;

Que cabe precisar, que en cuanto a la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Intendencia N° 065-4-02226/SUNAT, este Tribunal dispuso que la Administración Tributaria efectuara una nueva liquidación del Impuesto, teniendo en consideración las normas que resultaran aplicables;

Que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9423-3-2001, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Intendencia N° 026-4-12235/SUNAT de fecha 15 de julio de 2002, declarando fundado en parte el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Determinación N° 062-3-01692 y Resolución de Multa N° 062-2-01245, modificando los importes por los que fueron girados ambos valores;

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 156° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad;

Que en ese sentido, la materia controvertida, en el caso de autos, consiste en determinar si la Administración Tributaria ha dado cumplimiento a lo dispuesto por este Tribunal en su Resolución N° 9423-3-2001 de fecha 27 de noviembre de 2001;

Que de manera previa al análisis de la materia controvertida, debe señalarse que el recurrente en el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 026-4-12235/SUNAT, cuestiona nuevamente los reparos por incremento patrimonial no justificado por S/. 100 000,00 y S/. 37 000,00, por concepto de aumentos de capital de agosto y noviembre de 1993, respectivamente, así como por el préstamo otorgado a la empresa Molino Erimar S.A. por S/. 44 982,00; aspectos sobre los cuales este Tribunal ya emitió pronunciamiento en su Resolución N° 9423-3-2001;

Que cabe precisar, que la apelación contra una resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria sólo puede estar referida a si la misma ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, y no a impugnar lo dispuesto por éste, por lo que, en ese sentido, no cabe que este Tribunal emita un nuevo pronunciamiento sobre los referidos reparos;

Que el artículo 54° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Ley N° 25751 establecía que: *"Se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por éstos. Los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente; tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas"*;



Tribunal Fiscal

Nº 02190-3-2003

ANEXO II

Que por su parte, el artículo 96° de la citada Ley, prescribía que: *"La SUNAT procederá a acotar y liquidar de oficio el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 88° y 89° del Código Tributario – Principios Generales, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 54° de esta ley"*;

Que el artículo 156° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 068-92-EF, establecía que: *"Para efectos de los artículos 96° y 98° de la Ley, y en concordancia con lo dispuesto en el artículo 54° de la misma, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio. Para el efecto, en su caso, se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia. En su caso serán de aplicación las deducciones y créditos establecidos en los artículos 35°, 56° y 57° de la Ley"*;

Que para una mejor comprensión de esta presunción, debe analizarse qué se entiende por patrimonio;

Que de acuerdo con el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas⁽¹⁾, por patrimonio debe entenderse: *"El conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica"*;

Que sobre el particular, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 6373-2-2002 de fecha 29 de octubre de 2002, se estableció que la aplicación de los artículos 52°, 92° y 94° de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a incrementos patrimoniales no justificados, sólo alcanza a las rentas de las personas naturales como tales, mas no así a su calidad de titulares de empresas unipersonales receptoras de rentas de tercera categoría;

Que lo señalado en el considerando precedente, se corrobora con el artículo 20° del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, publicado el 13 de febrero de 2003, norma que adecúa el Reglamento de la Ley del Impuesto, a las modificaciones efectuadas en la Ley, cuando adiciona en el artículo 59° del Reglamento, referido a incrementos patrimoniales no justificados, el siguiente párrafo: *"Tratándose de personas naturales que perciban y declaren rentas de primera, segunda, cuarta y/o quinta categoría, y a su vez, realicen actividad empresarial y declaren rentas de tercera categoría, el incremento patrimonial no justificado se adicionará a la renta neta global"*;

Que resulta ilustrativo recordar que el artículo 100° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Supremo N° 287-68-HC, establecía que: *"La Superintendencia Nacional de Contribuciones procederá a acotar y liquidar de oficio el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 88° y 89° del Código Tributario – Principios Generales, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable"*;

Que por su parte, el Reglamento de dicha Ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 0015-69-HC, estableció que: *"Para los efectos del artículo 100° del Decreto, cuando el contribuyente no justifique los incrementos patrimoniales que experimente en relación a la declaración de bienes presentada en cumplimiento del artículo 74° del Decreto, la Superintendencia acotará de oficio el Impuesto a la Renta, considerando como materia imponible el incremento patrimonial sin aceptar deducciones y con las sanciones establecidas en el inciso c) del artículo 153° del Código Tributario – Principios Generales"*;

¹ CABANELLAS, Guillermo; DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL, Tomo VI; Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 1989, Pág. 152.



Tribunal Fiscal

N° 02190-3-2003

ANEXO II

Que debe tenerse en cuenta que el artículo 74° del Decreto, que hace mención el reglamento, estableció que los obligados a presentar la mencionada declaración de bienes eran las personas naturales y sucesiones indivisas; indicándose en dicha norma que éstas debían "incluir en su declaración jurada la relación y valor de los bienes productores de renta que poseían al cierre del ejercicio gravable y al 31 de diciembre del año anterior, como asimismo las sumas que adeudaban a dichas fechas";

Que de acuerdo con lo expuesto, se puede concluir que la presunción de incremento patrimonial no justificado, sólo es aplicable a las personas naturales, y si éstos a su vez, realizan actividad empresarial y por tanto, declaran rentas de tercera categoría, el incremento patrimonial no justificado se adiciona a la renta neta global de la persona natural; lo que implica que en ningún caso debe considerarse como renta de tercera categoría;

Que según se advierte del Informe N° 053-2-2002, que sustenta la resolución de intendencia apelada, y Anexos, la Administración Tributaria al efectuar una nueva liquidación de la renta imponible consideró que el incremento patrimonial de S/. 181 982,00 formaba parte de la renta de tercera categoría, lo que de acuerdo con el criterio antes expuesto, no resulta procedente;

Que sin embargo, debe indicarse que dicha consideración no alteró la renta neta imponible del ejercicio 1993, y por tanto, el Impuesto a la Renta del mismo ejercicio, como se señala en el siguiente cuadro:

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA - PERSONA NATURAL EJERCICIO 1993

	Según R. I. N° <u>026-4-12235/SUNAT</u>	Según R.T.F. N° <u>9423-3-01</u>
Renta neta de 1° Categoría	22 166,00	22 166,00
Renta neta de 2° Categoría		
Renta neta de 3° Categoría	143 403,00 (*)	-38 579,00
Renta neta de 4° Categoría		
Renta neta de 5° Categoría		
Renta neta de Fuente Extranjera		
Incremento Patrimonial no justificado		181 982,00
Renta Neta Imponible	165 569,00	165 569,00
Impuesto calculado según escala	51 089,00	51 089,00
Créditos sin derecho a devolución	(752,00)	752,00
Créditos con derecho a devolución	(1 389,00)	1 389,00
OMISIÓN	S/. 48 948,00	48 948,00

(*) 181,982,00 - 38,579,00 (pérdida)



Tribunal Fiscal

N° 02190-3-2003

ANEXO II

Que asimismo, en la determinación del impuesto resultante, la Administración Tributaria ha considerado las tasas del impuesto según escala, aplicable a las personas naturales, lo cual se ajusta a lo establecido por ley;

Que la Resolución de Multa impugnada, emitida al amparo del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al haber sido girada como consecuencia de la Resolución de Determinación N° 062-3-01692, debe seguir la misma suerte que aquella;

Que en cuanto a la nulidad alegada por el recurrente respecto del Requerimiento N° 9700000076, debe indicarse que la misma resulta impertinente en el presente caso, por cuanto corresponde al ejercicio 1996, esto es, un período distinto al de autos;

Que por otro lado, según se observa de los cierres de los Requerimientos N°s. 76-2-97 y 76-4-97, vinculados con los reparos materia de autos, en éstos consta la firma del señor Carlos Herrera Centurión, con L.E. N° 17529697;

Que asimismo, en los resultados de los Requerimientos, entre otros, de los N°s. 76-2-97 y 76-4-97, de 30 de enero de 1998, fecha que aparece consignada en letras y números, figura la firma de la citada persona, quien se identifica con L.E. N° 17529697;

Que cabe preciar, que obra en autos la carta poder con firma legalizada notarialmente, de fecha 26 de noviembre de 1997, que acredita que el señor Carlos Herrera Centurión se encontraba facultado para firmar los referidos documentos;

Que el hecho que en los resultados de los Requerimientos, entre otros, de los N°s. 76-2-97 y 76-4-97, se consigne la misma fecha no implica la nulidad de los mismos, no existiendo norma legal alguna en el Código Tributario que disponga lo contrario;

Que en ese sentido, las nulidades alegadas por el recurrente respecto de los resultados de los referidos Requerimientos, carece de sustento legal;

Que asimismo, debe señalarse que no se observa dentro del proceso de fiscalización, acto irregular alguno que afecte o infrinja lo establecido en el Código Tributario, por lo que no resultan atendibles las nulidades deducidas por el recurrente;

Que en lo referido a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 190-5-98, 1145-1-97, 581-2-98, y 300-3-98, citadas por el recurrente, cabe precisar que las mismas no resultan de aplicación al caso de autos, toda vez que versan sobre requerimientos que no muestran los resultados, no consignan la fecha de cierre ni los datos del contribuyente, o sobre falta de precisión en los requerimientos, supuestos que no se presentan en los requerimientos vinculados al caso materia de análisis;

Con los vocales Barrantes Takata y Arispe Villagarcía, e interviniendo como ponente la vocal León Pinedo.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 026-4-12235/SUNAT de fecha 15 de julio de 2002.

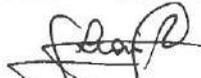


Tribunal Fiscal

Nº 02190-3-2003

ANEXO II

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


LEÓN PINEDO
VOCAL PRESIDENTE


BARRANTES TAKATA
VOCAL


ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL


Amico de las Casas
Secretaría Relatora
LP/dl/mpe.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

EXPEDIENTE N° : 534-2000
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 22 de agosto de 2003

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] contra la Denegatoria Ficta de la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 024-3-06499 a 024-3-06501 por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1993 y 1994 y por omisión a los pagos a cuenta del referido Impuesto de 1994 y las Resoluciones de Multa N°s 024-2-19447 a 024-2-19458, giradas por declarar cifras y datos falsos que influyeron en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable de 1994.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala, con relación al reparo por rentas de primera categoría por los ejercicios gravables 1993 y 1994, que la Administración no ha considerado la condición de terreno sin construir que tienen sus inmuebles a los que ha atribuido una renta ficta, los mismos que no contaron con instalaciones de agua ni energía eléctrica durante los períodos acotados, con lo cual se acredita que en esa condición no podían generar rentas y que estuvieron totalmente desocupados, precisando además que los terrenos fueron declarados como tales para efecto del Impuesto Predial;

Que adicionalmente, indica que el predio ubicado en Los Paracas N° 395, Mz. O Lote 1 Urbanización Salamanca Ate, no es de su propiedad sino de su padre y que el predio ubicado en la Mz. Q Lote 6 de la Urbanización Los Portales de Javier Prado Ate, fue permutado con el Lote 7 dentro de la misma manzana y Urbanización;

Que con respecto al reparo por rentas de segunda y cuarta categorías por el ejercicio 1993, la recurrente alega que los ingresos percibidos por el alquiler de equipos de cómputo a diversas empresas, indebidamente fueron declarados como rentas de cuarta categoría en su declaración del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, señalando además que las rentas por tal concepto ascendieron a S/.31,350.00 y no a los S/.43,038.00 atribuidos por la Administración;

Que asimismo, señala que no se le ha reconocido la deducción del 20% por concepto de depreciación, dispuesta por los artículos 35°, 44° y 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 68° de su Reglamento;

Que en el caso de las referidas rentas de segunda categoría atribuidas por el ejercicio 1994 por concepto de alquiler de equipos de cómputo ascendente a S/.47,214.00, la recurrente sostiene que por dicho ejercicio no se ha generado ninguna renta, ni devengada ni percibida por tal concepto, indicando que por acuerdo de las partes el aludido servicio de alquiler quedó resuelto y que en el proceso de fiscalización no se comprobó la existencia de provisiones contables por tales gastos, ni comprobantes de pago que acreditaran el pago por parte de las empresas arrendatarias;

Que en cuanto a la atribución de rentas de tercera categoría, provenientes de la determinación de rentas establecidas en la fiscalización efectuada a Importaciones Diesel del Perú S.C.R.L. por S/.128,993.12, señala que dado que las resoluciones determinando tales rentas no han sido notificadas a la referida empresa a efecto de realizar sus descargos, la atribución de las mismas debe sujetarse a lo que se resuelva en el procedimiento de reclamo que la indicada empresa interponga;



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Que en cuanto al incremento patrimonial determinado a partir del préstamo otorgado a la empresa Comercial del Centro por S/.125,000.00, sostiene que no se ha realizado el análisis correspondiente del flujo monetario privado que acredite el importe prestado, ni se ha tomado en cuenta como renta que sustenta su capacidad patrimonial, los ingresos percibidos por segunda y cuarta categorías, ni la renta presunta estimada de primera y tercera categorías por dicho ejercicio;

Que con relación a los intereses generados por las omisiones a los pagos a cuenta del ejercicio 1994, señala que aquéllas están referidas a la presunta renta proveniente del alquiler de computadores por dicho ejercicio, la que no se habría producido dado que no se percibieron ingresos por dicho concepto;

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa indica que aquéllas son el resultado de los reparos por rentas de primera categoría por el ejercicio 1994, las que deben dejarse sin efecto al no estar acreditada la percepción de ingresos por el alquiler de computadores por el citado ejercicio 1994;

Que de lo actuado se tiene que mediante Requerimiento N° 0102700 (folios 238) notificado el 15 de noviembre de 1995, la Administración solicitó a la recurrente la exhibición de diversa documentación contable y tributaria, como la presentación de las declaraciones del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1994 y de autoavalúo de los años 1994 y 1995 de sus propiedades inmuebles;

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0102716 (folios 237) se concedió a la recurrente un aplazamiento para la presentación de la documentación solicitada mediante Requerimiento N° 0102700 hasta el 29 de noviembre de 1995;

Que mediante Requerimiento N° 0102737 (folios 236) notificado el 8 de enero de 1996, la Administración reiteró a la recurrente la solicitud de exhibición de las declaraciones juradas de autoavalúo de 1994 y 1995, solicitándole además la escritura de compra venta de dos de sus inmuebles y el sustento del ingreso de cuarta categoría declarado por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de 1994;

Que mediante Requerimiento N° 0102-96 (folios 235) notificado el 2 de febrero de 1996, la Administración amplió la fiscalización al ejercicio 1993 al comprobarse irregularidades referidas a la determinación de la obligación tributaria en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 1994 y en base a los cruces de información efectuados a empresas vinculadas;

Que como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación recurridas al efectuarse reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 1993 por renta ficta de primera categoría por predios cedidos gratuitamente, por rentas de segunda categoría por el arrendamiento de equipos de cómputo a diversas empresas, por rentas de cuarta categoría por dietas de directorio percibidas en 1993, por atribución de rentas de tercera categoría como resultado de la fiscalización a la empresa Importaciones Diesel del Perú, y por incremento patrimonial en razón del préstamo otorgado a Comercial del Centro E.I.R.L., y al Impuesto a la Renta del ejercicio 1994 por renta ficta de primera categoría por predios ocupados por terceros así como por el arrendamiento de equipos de cómputo a diversas empresas, por intereses por omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por rentas de primera categoría por alquiler de equipos de cómputo, emitiendo además Resoluciones de Multa relacionadas a este último reparo, los mismos que procedemos a analizar a continuación:



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

1. Reparación por renta ficta de primera categoría por predios cedidos gratuitamente

La Administración Tributaria, según señala expresamente en la Resolución de Determinación N° 024-3-06499 (folios 412), acotó a la recurrente renta de primera categoría por el ejercicio 1993 por predios cedidos gratuitamente por S/.21,423.17, deduciéndole gastos de conservación por S/.1,071.16 y depreciación por S/.1,905.97, resultando un total de renta neta de primera categoría de S/.18,446.04.

Asimismo, de acuerdo a lo consignado por la Administración en la Resolución de Determinación N° 024-3-06501 (folios 268), acotó a la recurrente renta de primera categoría por el ejercicio 1994 por predios ocupados por terceros por S/.23,037.63.

En relación al citado reparo se debe señalar que el inciso c) del artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Ley N° 25751, modificado por el Decreto Ley N° 26010 - vigente para el ejercicio 1993 – establecía que entre otros, constituyen rentas de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio indeterminado, la que será equivalente al seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoaválúo correspondiente al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial.

Cabe indicar que la referida disposición ha sido recogida también por el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 –vigente para el ejercicio 1994–, así como por el mismo inciso y artículo del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

De otro lado, el último párrafo del mencionado artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Ley N° 25751, modificado por el Decreto Ley N° 26010, establece que se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que se establezca en el Reglamento; norma que también es recogida posteriormente en el artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, así como por el mismo artículo del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

Por su parte, el artículo 32° del Decreto Supremo N° 068-92-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 22° de la Ley, el período de desocupación de los predios se acreditará con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua, la Resolución Municipal que declare el estado ruinoso, así como con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT; siendo que la referida disposición ha sido recogida también por el numeral 4 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

De otro lado, en el numeral 5 del citado artículo 13° se dispone que por renta bruta de primera categoría "se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios cuando se encuentren ocupados por persona distinta al propietario y siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento, salvo prueba en contrario".



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Asimismo, en el numeral 5 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 125-96-EF, se establece: "Salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios o de bienes muebles cuando se encuentren ocupados o en posesión de persona distinta al propietario, según sea el caso, siempre que no se trate de arrendamiento o sub arrendamiento. En el caso de predios respecto de los cuales exista copropiedad, no será de aplicación la renta presunta cuando uno de los copropietarios ocupe el bien. Se presume que la cesión indicada en el párrafo anterior se realiza por el total del bien, siendo de cargo del contribuyente la probanza que la misma se ha realizado de manera parcial, en cuyo caso la renta ficta se determinará en forma proporcional a la parte cedida. Dicha proporción será expresada con cuatro(4) decimales."

De lo expuesto, se desprende que las normas indicadas contienen una presunción, que tiene como hecho base o hecho cierto la acreditación de la existencia de un inmueble ocupado por un tercero en virtud a un título distinto al arrendamiento o subarrendamiento (cesión a título gratuito o a precio indeterminado), presumiéndose que la totalidad del bien ha sido cedido gratuitamente o a precio no determinado por todo el ejercicio.

La prueba del hecho base, corresponde a la Administración Tributaria y una vez acreditado éste, se presume *juris tantum* que la cesión se realizó por todo el ejercicio, (Ley N° 25751 y Decreto Legislativo N° 774), o por la totalidad del bien, debiendo calcularse en consecuencia, la renta ficta del 6% del valor del autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial, conforme a lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Cabe indicar que se produce la inversión de la carga de la prueba por efecto de la presunción, puesto que si ésta no existiera, la Administración tendría que probar que la totalidad del bien fue cedido, y que éste además, fue cedido por todo el ejercicio gravable a título gratuito o a precio no determinado, a efecto de aplicarle las consecuencias que de ello se desprendan, pero por efecto de la presunción, se establece presuntamente todo ello como cierto, de forma tal que, es el contribuyente quien tiene que probar que esos hechos no se han producido, a efecto de desvirtuar el hecho presunto.

Es así que, es primero la Administración quien debe probar que el inmueble ha sido ocupado por un tercero por una causa distinta de la del arrendamiento o subarrendamiento, para que se dé la consecuencia, esto es, que se considere que el predio ha sido cedido gratuitamente, de forma tal que, si no se verifica el antecedente o hecho cierto, no es posible establecer un vínculo con el hecho presunto.

Es con posterioridad a la acreditación mencionada efectuada por la Administración, que el contribuyente tiene la posibilidad de probar que el referido bien sólo fue cedido parcialmente o que lo fue por un plazo menor al del ejercicio; toda vez que de no haber probado la Administración que el inmueble ha sido ocupado por un tercero por una causa distinta a la del arrendamiento o subarrendamiento, no se da el hecho base y consecuentemente no se aplica la presunción en el sentido que el bien fue cedido en su totalidad gratuitamente o a precio no determinado y por todo el ejercicio, no existiendo por tanto renta ficta.

En conclusión, la obligación de probar el hecho base es de la Administración, si ésta no cumple con ello no habrá presunción que pueda aplicarse, puesto que no cabría sostener que es el contribuyente quien está obligado a probar que el predio se encuentra desocupado, a efecto que no se le aplique la presunción, dado que ello implicaría una consideración distinta no prevista en la ley.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Debemos señalar que el criterio expuesto es el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante acuerdo aprobado en el Acta de Sala Plena N° 2003-17 de fecha 19 de agosto de 2003, estableciéndose que:

“Corresponde a la Administración probar que el predio ha estado ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio.”¹

En el caso de autos, la Administración, según se señala en las Cédulas de Determinación de Renta de Primera Categoría de los ejercicios 1993 y 1994 (folios 325 y 231) y en el Anexo de las Resoluciones de Determinación N°s 024-3-06499 y 024-3-06501 (folios 409 y 266), efectúa la acotación por renta ficta de primera categoría por los ejercicios 1993 y 1994, por cesión gratuita de los predios de la recurrente ubicados en Canadá N° 3473 San Luis, Calle Pablo Patrón N° 312, Mz. Q Lotes 3, 6 y 7 de la Urbanización Los Portales de Javier Prado, Mz. X Lote 28 y Mz. W Lotes 1 y 2 de la Urbanización Olimpo, La Floresta N° 235 – 239 y Los Algarrobos N° 364 (antes Los Paraças Mz. D Lote 1), sustentando dicha acotación en la verificación ocular efectuada el 9 de febrero de 1996 (folios 66 a 67), no obstante ello, del análisis del citado documento, se aprecia que ésta se limita a describir los inmuebles y en algunos casos el uso de los mismos, sin especificar quién o quiénes los ocupan a efecto de verificar si se da el supuesto de la comprobación de la ocupación por terceros distintos al propietario de los referidos inmuebles, siendo pertinente indicar además que por la fecha de realización de dicha inspección, ésta sólo podría certificar la ocupación por personas distintas al propietario a la fecha de efectuada la misma, mas no así respecto a los períodos materia de acotación (ejercicios 1993 y 1994), por lo que procede declarar fundada la apelación en este extremo, en la consideración que corresponde a la Administración y no a la recurrente la probanza de la ocupación de los predios por un tercero.

Con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que no es propietaria del inmueble ubicado en Los Paracas N° 395, cabe señalar que conforme a lo indicado en el Informe de la diligencia de inspección ocular (folios 66, 67), así como de las Cédulas de Determinación de Renta de Primera Categoría de los ejercicios 1993 y 1994 (folios 325 y 231) y de los anexos a las Resoluciones de Determinación N°s 024-3-06499 y 024-3-06501 (folios 409 y 266), dicho predio no ha sido incluido por la Administración en la determinación de la renta ficta en los precitados valores, al haber acreditado la recurrente en la etapa de fiscalización que éste no es de su propiedad.

2. Reparos por arrendamiento de equipos de cómputo

Con relación a los reparos por los ingresos derivados del alquiler de equipos de cómputo, se debe indicar que conforme a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Ley N° 25751 – vigente para el ejercicio 1993 - son rentas de segunda categoría las producidas por la locación o cesión temporal de derechos y cosas muebles.

¹ Respecto de este criterio, cabe señalar que también fue sometida al Pleno una segunda interpretación que sostiene que corresponde al deudor tributario probar que el predio de su propiedad, que no ha sido arrendado ni subarrendado, se encuentra desocupado, a fin que no se aplique la presunción contenida en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta; la que no fue aprobada.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Asimismo, el inciso c) del artículo 64° de la referida norma, establece que las rentas se imputarán, para el caso de las rentas de segunda categoría, en el ejercicio gravable en que se perciban, entendiéndose que se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Por su parte el inciso b) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta vigente para el ejercicio 1994, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, señala que son rentas de primera categoría las producidas por la locación o cesión temporal de derechos y cosas muebles o inmuebles, no comprendidos en el inciso a).

A su vez el inciso b) del artículo 57° de la precitada Ley, establece que las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.

Obren en el expediente a folios 356, 360, 364 y 368, los Contratos de Arrendamiento celebrados por la recurrente con las empresas Repuestos Diesel de José Zurita Vásquez, Comercial del Centro E.I.R.L., Importaciones Diesel del Perú S.C.R.L. e Importaciones Comercial del Centro de Catalina Ramírez de Vásquez, respectivamente, suscritos con fechas 2 de enero y 2 de mayo de 1992, mediante los cuales se daba en arrendamiento equipos de cómputo, cuyo plazo de contratación tendría una vigencia de dos años forzosos contados desde el 2 de enero y 2 de mayo de 1992 hasta el 31 de diciembre de 1994, pactándose para tal efecto una merced conductiva de \$300.00 y \$600.00 dólares americanos, según el caso.

En cuanto al ejercicio gravable 1993, cabe indicar que la recurrente admite que percibió rentas por dicho concepto, señalando sin embargo, que las mismas sólo ascendieron a S/.31,350.00 conforme lo consignó en su declaración del Impuesto a la Renta del referido ejercicio, las que erróneamente fueron consideradas como de cuarta categoría y conforme además lo consigna en una relación de ingresos por concepto de alquileres de equipos de computación por el año 1993, por mes y compañía (folios 132) presentada con posterioridad al cierre de la fiscalización (5 de marzo de 1996).

De la Declaración Anual del Impuesto a la Renta de Personas Naturales presentada por el ejercicio 1993 (folios 390), se verifica que la recurrente no declaró importe alguno por concepto de rentas de segunda categoría, figurando en ella tan solo rentas por concepto de cuarta categoría por el importe de S/.31,350.00 y de tercera categoría por el importe de S/.230.00.

Se puede observar del Informe General de Fiscalización (folios 335), así como de la cédula de determinación de ingresos anuales por arrendamiento de computador (folios 319 a 323) que para efectos de la valorización del arrendamiento de los equipos de cómputo y dado que la recurrente no sustentó en forma documentaria los pagos de dichos alquileres, la Administración consideró como presunción de ingresos los importes en dólares mensuales consignados en los contratos de alquiler a los que se les aplicó el tipo de cambio dólar compra del último día hábil de cada mes.

Al respecto se debe indicar que el monto de la merced conductiva consignada en los contratos de arrendamiento, no necesariamente acredita la percepción de tales importes por parte de la recurrente durante el ejercicio 1993, lo que era requerido a efecto de atribuir las rentas al citado ejercicio, estando a que las mismas se regían como se ha señalado en los considerandos precedentes, por el criterio de lo percibido, siendo que a efecto de confirmar que el monto anualizado de la merced conductiva fue pagado o puesto a disposición de la recurrente, la Administración debió efectuar un cruce de información con las empresas arrendatarias, lo que no se encuentra acreditado en autos, por lo que corresponde que la Administración verifique con las empresas arrendatarias los importes abonados y/o puestos a disposición de la recurrente por concepto de alquileres durante el citado ejercicio.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Ahora bien por el ejercicio 1994 la Administración determina un reparo similar al detallado en los considerandos precedentes, calificando las rentas por dicho concepto como de primera categoría dada la modificación legislativa operada al respecto.

Sobre el particular, se debe señalar que mediante Requerimiento N° 0102-96 (folios 235) la Administración solicitó a la recurrente presentar la documentación sustentatoria de los ingresos provenientes del arrendamiento de los equipos de cómputo a las empresas Comercial del Centro E.I.R.L., Repuestos Diesel de José Zurita Vásquez, Importaciones Comercial del Centro de Catalina Ramírez e Importaciones Diesel del Perú S.C.R.L. y la razón por la que dichos ingresos no se tomaron en consideración en las declaraciones, entre otros, del ejercicio 1994, siendo que la recurrente contestó que por este ejercicio no percibió ingresos por tales conceptos, sin adjuntar la documentación que sustentara su afirmación.

Posteriormente en la instancia de reclamación la recurrente adjuntó copias simples de los documentos mediante los que se habría rescindido los contratos de arrendamiento de los equipos de cómputo fechados el 15 de noviembre de 1993 (folios 353, 357, 361 y 365), señalándose como fecha de finalización de los contrato el 31 de diciembre de 1993.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 141°, en concordancia con lo señalado en el artículo 148° del Código Tributario antes citado, no procede aceptar como prueba los documentos antes referidos dado que pese a la solicitud expresa de documentación sustentatoria efectuada en el Requerimiento de fiscalización antes indicado, la recurrente no acreditó la resolución de los contratos de arrendamiento alegada con posterioridad, ni el haberse encontrado imposibilitada de presentar dicha documentación, así como tampoco acredita en autos que haya efectuado el pago del monto reclamado, debiendo por tanto declararse infundada la apelación en este extremo.

Adicionalmente, debe señalarse que de la verificación efectuada en la presente instancia, se comprueba que la Administración ha aplicado la deducción del 20%, por todo concepto, establecida en el artículo 35° de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo atendible lo alegado por la recurrente respecto a la deducción de un monto adicional por depreciación, toda vez que la norma vigente a partir del ejercicio gravable 1994 no la contempla.

3. Reparos por rentas de cuarta categoría:

Con relación a las rentas de cuarta categoría del ejercicio 1993, que según afirma la recurrente no ha percibido dado que las mismas en realidad constituían rentas de segunda categoría, cabe indicar, que según el Informe General de la fiscalización del referido ejercicio, la Administración indica que la recurrente realizó funciones de director por las que percibió remuneraciones de directorio que constituirían rentas de cuarta categoría, las que fueron declaradas y que se encontrarían plenamente justificadas, tomando como sustento de ello la información presentada por Codecentro S.R.L., que fuera suscrita por la recurrente en su calidad de Gerente General y proporcionada por el auditor de la referida empresa en la que se reconocen provisiones efectuadas por concepto de remuneraciones de directorio de los meses de noviembre y diciembre a nombre de la recurrente (folio 301 y 302).

De lo indicado en el documento mencionado, se aprecia que las rentas allí señaladas calificarían como rentas de cuarta categoría de conformidad con lo establecido en el artículo 33° de la Ley N° 25751, que establece en su inciso b) que constituyen rentas de cuarta categoría las obtenidas por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Es pertinente señalar sin embargo, que del referido documento no resulta posible verificar si dichas provisiones corresponden al ejercicio 1993 o al ejercicio 1994, como lo sostiene la recurrente en la respuesta al Requerimiento N° 0102737, así como tampoco si dichas dietas de directorio fueron efectivamente pagadas o puestas a disposición de la recurrente en el referido ejercicio, toda vez que en ella se expresa que las mismas se encontraban pendientes de pago en razón a las condiciones de iliquidez de la empresa, por lo que corresponde que la Administración verifique si las dietas de directorio reconocidas por Codecentro S.R.L. fueron efectivamente abonadas por el ejercicio 1993 o 1994 y emita nuevo pronunciamiento al respecto, teniendo en cuenta que de conformidad con lo previsto en el artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, las rentas de cuarta categoría se rigen por el criterio de lo percibido.

4. Reparos por atribución de rentas de tercera categoría

Respecto a la atribución de rentas de tercera categoría efectuada por el ejercicio 1993, cabe mencionar que según el resultado de la fiscalización realizada a la empresa Importaciones Diesel del Perú S.C.R.L., se aprecia del Informe Final (folios 335), que la Administración como resultado de la fiscalización practicada a la citada empresa, de la cual es accionista la recurrente, le atribuye a ésta por el ejercicio en mención la suma de S/.128,763.12 como renta neta de tercera categoría, de conformidad con lo informado mediante Memorándum N° 011-95/IDP7INITE (folio 303).

De otro lado cabe mencionar que la Administración no ha consignado en la Resolución de Determinación la forma en que se ha determinado la referida renta, así como tampoco obra en el expediente la documentación que acredite dicho cálculo, no resultando suficiente la sola información remitida mediante el Memorándum antes citado como sustento del mismo.

Adicionalmente cabe señalar que la Resolución de Determinación N° 024-3-06563 mediante la cual se determinó omisiones por el Impuesto a la Renta de 1993 a la empresa Importaciones Diesel del Perú S.C.R.L., ha sido impugnada ante la presente instancia, habiéndose emitido al respecto la Resolución de Tribunal Fiscal N° 03697-1-2003 del 27 de junio de 2003, por lo que aquélla deberá estarse a lo resuelto en el referido expediente de apelación y proceder en consecuencia.

5. Acotación por Incremento Patrimonial No Justificado

Con relación al reparo referido al incremento patrimonial acotado a la recurrente por el ejercicio 1993, debido al préstamo otorgado a la empresa Comercial del Centro E.I.R.L., la recurrente cuestiona el procedimiento para su determinación alegando que no se ha tenido en cuenta el flujo monetario privado y que las rentas imputadas en la fiscalización superan el importe del préstamo considerado como incremento patrimonial y por lo tanto que el referido incremento no habría sido determinado conforme a lo dispuesto por los artículos 54°, 96° y 97° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni a la norma reglamentaria pertinente.

Al respecto cabe señalar que el artículo 54° de la Ley N° 25751 establece que se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos, indicando además que los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente y tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Por su parte el artículo 96° de la referida Ley dispone que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 54° de dicha ley.

Asimismo el artículo 97° de la misma norma prevé que se presume que para los efectos de la acotación y liquidación sobre base presunta la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria podrá utilizar: coeficientes, signos exteriores de riqueza, así como las variaciones o incrementos patrimoniales del contribuyente y cualquier otro elemento de juicio que obre en poder de la SUNAT o que se obtenga de terceros.

El artículo 156° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 068-92-EF, dispone que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los artículos 54° y 96° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio. Para el efecto, en su caso, se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia.

En el presente caso, se advierte que mediante Requerimiento N° 102-96 (folios 329), la Administración solicitó a la recurrente sustentar documentalmente el origen de los fondos para el préstamo otorgado a la empresa Comercial del Centro E.I.R.L. el 15 de diciembre de 1993, por el importe de S/.125,000.00 según cruce de información, por lo que se evidencia la existencia de un incremento patrimonial, considerando que en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 1993 se aprecia que la recurrente declara un total de rentas por dicho ejercicio de S/.31,350.00, y no consigna adicionalmente a ella, información alguna por concepto de rentas exoneradas, ingresos o beneficios no afectos, ni rentas de fuente extranjera, que pudieran sustentar el patrimonio indicado.

Según consta en el Resultado del referido Requerimiento y de la comunicación remitida en respuesta al mismo (folios 305), la recurrente indicó que dichos fondos provenían de los saldos de caja de las otras empresas componentes del grupo y que son canalizadas por su intermedio, dado que es la encargada de recibir los fondos y efectuar los pagos de obligaciones de todas las empresas, sin embargo no adjuntó documentación alguna que sustente el referido argumento, por lo que la diferencia entre el incremento patrimonial detectado en la fiscalización y el monto declarado, constituiría en principio un incremento patrimonial no justificado a tenor de las normas expuestas, debiendo verificarse si tal determinación del patrimonio puede ser modificada por las otras rentas establecidas en el curso de la fiscalización.

En efecto, en la fiscalización se establecieron rentas de tercera categoría por el ejercicio 1993 atribuidas por la empresa Diesel del Perú S.C.R.L., ascendentes a S/.126,763.12, rentas de segunda categoría por alquileres de equipos de cómputo por S/.43,038.00, sobre las que la Administración deberá emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo dispuesto en esta instancia, y como se ha indicado precedentemente, determinó rentas fictas de primera categoría por S/.21,423.17 que se han levantado en esta instancia.

Estando a los hechos expuestos, corresponde determinar el incremento patrimonial no justificado, que no es otro sino aquél establecido por la Administración en la fiscalización que, no habiendo sido justificado, no ha podido determinarse su procedencia y consecuentemente su categoría de renta, toda vez que en caso contrario, si bien estaríamos frente a una renta que no ha sido declarada, ésta no constituiría incremento patrimonial no justificado.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Es así que al efectuarse la determinación del Impuesto a la Renta, se tiene de un lado, la renta declarada, y de otro, la renta detectada mediante fiscalización, siendo que en el caso de esta última, pueda haberse establecido o no, su procedencia u origen.

En caso se hubiera establecido la procedencia total de los ingresos omitidos, corresponde que éstos se adicione a los declarados. De haberse establecido la procedencia parcial de los mismos, únicamente constituirán incremento patrimonial no justificado, aquéllos cuya procedencia no fuera conocida, puesto que los otros ingresos se gravarán como renta en la categoría que corresponda.

Consecuentemente, la renta imponible estará constituida por las rentas declaradas, las detectadas mediante fiscalización cuya procedencia es conocida y el incremento patrimonial no justificado.

De otro lado, si conforme a las normas expuestas se permite justificar el incremento patrimonial detectado por la Administración con los ingresos o rentas omitidos por el deudor cuyo origen ha sido verificado por aquélla, a fin de evitar una doble afectación o gravamen en la determinación de la obligación tributaria, consideramos que ello parte de que esa renta omitida detectada en el procedimiento de fiscalización debe tributar, formando parte de la renta imponible.

El procedimiento descrito encuentra su sustento en lo previsto en el artículo 96° de la Ley del Impuesto a la Renta Ley N° 25751, que dispone que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 54° de esta Ley, habiéndose recogido la misma disposición en el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, así como en el mismo artículo del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

Consecuentemente, si bien la norma reglamentaria, esto es, el artículo 156° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 068-92-EF, disponía que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los artículos 54° y 96° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, indicando que para el efecto, en su caso, "se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia", disposición recogida también en el artículo 59° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, debe entenderse que esta última parte del dispositivo citado está referida a establecer que el incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta imponible, esto es que aún cuando no se sabe la procedencia de los ingresos omitidos éstos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta y en ningún modo a establecer que los ingresos omitidos determinados en fiscalización, cuya procedencia es conocida, no se encuentran gravados.

Sostener una interpretación contraria a la expuesta en el párrafo precedente nos llevaría a excluir del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta a aquellos ingresos omitidos de declarar que, encontrándose inicialmente gravados con dicho Impuesto, la Administración hubiera determinado su origen en la fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

En efecto, si consideramos de un lado que los artículos 1°, 2° y 3° de las Leyes del referido Impuesto establecen los ingresos que constituyen rentas gravadas, siendo que los artículos 17° y 18° de la Ley N° 25751 y 18° y 19° del Decreto Legislativo N° 774, así como del Texto Único Ordenado de la referida Ley aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, prevén las exoneraciones e inafectaciones; un ingreso que califica como renta gravada y que no ha sido declarado por el contribuyente siendo posteriormente determinado vía fiscalización, en ningún modo podría considerarse exonerado o inafecto en virtud a una interpretación literal de la norma reglamentaria (artículo 156° del Decreto Supremo N° 068-92-EF, artículo 59° del Decreto Supremo N° 122-94-EF "se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia").

De todo ello se establece que la norma reglamentaria citada en el párrafo anterior, sólo puede tener la finalidad de establecer con claridad que los incrementos patrimoniales no justificados forman parte de la renta imponible del Impuesto a la Renta.

Es pertinente señalar que si bien lo expuesto ha sido actualmente corroborado con la precisión establecida mediante Decreto Supremo N° 045-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001 cuyo artículo 10° modificatorio del artículo 59° Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que "Se entiende por renta neta declarada: Tratándose de contribuyentes obligados a declarar (...): la que conste en la respectiva declaración o la que el contribuyente debió declarar", y cuya Cuarta Disposición Final establece que "Lo dispuesto en el numeral 5 del inciso a) del artículo 21° y en el segundo párrafo del artículo 59° del reglamento, modificado por el presente Decreto, tiene carácter de precisión.", ello no enerva en modo alguno las consideraciones antes expuestas, esto es que aún cuando no se hubiera dictado dicha norma reglamentaria, no cabría sostener, a tenor de lo previsto en los artículos 1°, 2°, 3°, 17°, 18° y 19° de las Leyes del Impuesto a la Renta citadas anteriormente, que en este caso, los ingresos que estando gravados con el Impuesto a la Renta, determinados por la Administración no se encuentren afectos, cuando su procedencia es conocida, sino únicamente aquéllos cuya procedencia no lo es, esto es, el incremento patrimonial no justificado.

Debemos señalar que el criterio expuesto es el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante acuerdo aprobado en el Acta de Sala Plena N° 2003-17 de fecha 19 de agosto de 2003, estableciéndose que:

"Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado."²

En el presente caso, procede que de la totalidad del incremento patrimonial determinado por la Administración, se deduzcan las rentas declaradas, así como los ingresos que en definitiva sean acotados por la Administración en cumplimiento de la presente Resolución, toda vez que con ellos se podría sustentar el préstamo otorgado.

² Respecto de este criterio, cabe señalar que también fue sometida al Pleno una segunda interpretación que sostiene que los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, no forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, no obstante lo cual se excluyen a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado; la que no fue aprobada.



Tribunal Fiscal

Nº 04761-4-2003

ANEXO II

Un tratamiento distinto merecerían las rentas fictas de primera categoría determinadas durante la fiscalización, puesto que no suponen la generación real de ingresos, por lo que no cabe tenerlas en cuenta para efecto del patrimonio que podría sustentar el préstamo, como lo habría pretendido la recurrente.

Dicho criterio ha sido adoptado por este Tribunal mediante acuerdo aprobado en el Acta de Sala Plena Nº 2003-17 de fecha 19 de agosto de 2003, estableciéndose que:

“La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.”³

El referido acuerdo se sustenta en que el artículo 92º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, que establece que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52º de la citada Ley.

Por su parte el artículo 52º citado, permite al contribuyente probar el origen del incremento patrimonial detectado, evidenciándose ello al establecer que “se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos. Conforme lo prevé el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, la justificación no puede realizarse con fondos provenientes de actividades ilícitas ni con donaciones que no consten en documento de fecha cierta o Escritura Pública.

Cabe indicar que las mismas disposiciones estuvieron recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta vigente para el ejercicio 1993, Ley Nº 25751, así como posteriormente en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF.

Lo previsto en las referidas normas legales concuerda con lo establecido en el artículo 59º del Reglamento del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF que dispone que “(...) cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio. Para tal efecto, adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia”.

Tal disposición también fue recogida tanto en el artículo 156º del Reglamento del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 068-92-EF vigente para el ejercicio 1993.

Consecuentemente, de las normas expuestas se evidencia que el concepto de incremento patrimonial no justificado está dado por aquél patrimonio determinado mediante fiscalización que no ha podido ser justificado ni con las rentas declaradas ni con aquellas otras que habiendo sido determinadas en fiscalización, su procedencia es conocida.

³ Respecto de este criterio, cabe señalar que también fue sometida al Pleno una segunda interpretación que sostiene que la renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado consistente en el 6% del valor del autoavalúo del predio, permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta; la que no fue aprobada.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

ANEXO II

Es más, nada impediría que el referido incremento se justifique con ingresos que incluso no constituyeran rentas, toda vez que la restricción está dada sólo por lo previsto en el artículo 52° antes citado, esto es, por fondos provenientes de actividades ilícitas y donaciones que no consten en documento de fecha cierta o Escritura Pública.

Como se aprecia, incluso en la norma que establece la restricción, la posibilidad de justificar el patrimonio detectado en la fiscalización que no ha sido declarado, está relacionado únicamente con la procedencia de ingresos o lo que es lo mismo, de fondos, o en todo caso, por la transferencia de activos que a su vez hubieran originado la adquisición de otros, puesto que es con ellos con los que podría haberse adquirido el patrimonio detectado.

Distinto es el caso de las rentas fictas, establecidas como tales por la ley en las que el ingreso real no existe. Tal es el caso de la renta ficta de primera categoría establecida en el inciso c) del artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Ley N° 25751, modificado por el Decreto Ley N° 26010 - vigente para el ejercicio 1993 -, recogida también en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, vigente para el ejercicio 1994, así como por el mismo inciso y artículo del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, que dispone que constituyen rentas de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado. En este caso la renta será equivalente al 6% del autoavalúo.

De las normas antes citadas se desprende que no obstante que nada impide que en los hechos los predios puedan alquilarse o cederse por un monto inferior al 6% del valor de autoavalúo, a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta se establece que el impuesto deberá ser calculado sobre la base de un monto mínimo equivalente al 6% del valor del predio.

Así por ejemplo, un contribuyente a quien se le hubiera detectado un incremento patrimonial no justificado, y que tuviera ingresos por concepto de arrendamiento de un predio ascendente al 4% del valor de autoavalúo de los mismos, tendría que considerar por concepto de rentas de primera categoría el monto equivalente al 6% del valor de autoavalúo de sus predios, conforme a lo previsto en el artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de la determinación de la base imponible de dicho tributo, sin que ello signifique sin embargo, que pudiera afirmarse que recibió como ingreso el 6% del referido valor de autoavalúo, sino únicamente 4%, que es el que puede justificar la adquisición de patrimonio toda vez que resulta evidente, que la diferencia, esto es, el 2% del valor de autoavalúo, constituye una renta ficta y no un ingreso real.

De lo expuesto se desprende que a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, tratándose de predios cedidos gratuitamente, en los que reconociendo que no existe un ingreso real para el propietario, la Ley asigna una renta ficta, ésta no puede probar ninguna adquisición ni la existencia de un mayor patrimonio, puesto que realmente no existe ingreso.

6. Acotación por intereses por omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre del ejercicio 1994:

En lo que se refiere a la Resolución de Determinación N° 024-3-06500 girada por intereses de la omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre del ejercicio 1994, emitida por no declarar las rentas de primera categoría provenientes del alquiler de los equipos de cómputo, debemos señalar que habiéndose declarado infundada la apelación respecto a dichos ingresos, corresponde asimismo declararla infundada en cuanto a la emisión del referido valor.



Tribunal Fiscal

N° 04761-4-2003

7. Resoluciones de Multa:

Las Resoluciones de Multa impugnadas, si bien se encuentran vinculadas a la Resolución de Determinación N° 024-3-6500 antes señalada, no obra en autos que la Administración hubiera verificado la presentación de las declaraciones correspondientes a cada uno de los periodos en los que hubiera constatado la omisión anotada, a fin de verificar la configuración de la infracción prevista en el artículo 178°, esto es, entre otros, el omitir ingresos en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria, por lo que procede en este extremo que la Administración realice la verificación correspondiente.

Que cabe precisar que los acuerdos de Sala Plena aprobados en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-17 del 19 de agosto de 2003, modifican lo establecido por la Resolución de Tribunal Fiscal N° 02171-1-2003 de 25 de abril de 2003;

Que asimismo, en el acuerdo aprobado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-17 del 19 de agosto de 2003 se ha establecido que los criterios aprobados se ajustan a lo dispuesto por el artículo 154° del precitado Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que corresponde se emita una resolución con carácter de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano";

Que finalmente, corresponde indicar que los criterios aprobados en el acuerdo de Sala Plena N° 2003-17 antes citado, tienen carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de fecha 17 de setiembre de 2002;

Con los vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Caller Ferreyros a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;

RESUELVE:

1. **DECLARAR INFUNDADA** la apelación contra la Denegatoria Ficta del reclamo formulado contra las Resoluciones de Determinación N° 024-3-06499 a 024-3-06501, en el extremo del reparo por rentas de primera categoría por el ejercicio 1994 proveniente del alquiler de equipos de cómputo, así como de la Resolución de Determinación N° 024-3-06500; y **DECLARARLA FUNDADA** en el extremo del reparo por los ejercicios 1993 y 1994 por renta ficta de primera categoría por cesión gratuita de inmuebles, debiendo la Administración proceder a emitir pronunciamiento conforme a lo dispuesto en la presente Resolución respecto a lo demás que contiene.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

"Corresponde a la Administración probar que el predio ha estado ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio."



Tribunal Fiscal

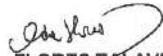
N° 04761-4-2003

ANEXO II

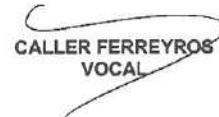
“Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado.”

“La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta.”

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
FT/SG/CHS/imgp



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

EXPEDIENTE N° : 4234-2002
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 12 de setiembre de 2003

ANEXO II

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] contra la denegatoria ficta de la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-03-0009372 por el Impuesto a la Renta Personas Naturales de 1996 y la Resolución de Multa N° 024-02-0038929 por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la determinación del Impuesto y período antes indicado.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente señala lo siguiente:

1. Reparó por Rentas de Primera Categoría.

Con respecto al reparo por rentas de primera categoría, alega que la Administración no ha probado el hecho base para la determinación de la renta ficta de esta categoría, cual es que el predio se encuentre ocupado o en posesión de persona distinta al propietario, agregando que aquella está atribuyendo rentas presuntas sobre la base de un hecho presunto, lo cual supondría aplicar una presunción sobre otra, siendo que el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N°s 1057-4-99 y 244-4-2000 habría señalado que las presunciones deben tener como punto de partida un hecho cierto, no siendo válido sustentar una presunción en otra.

2. Reparó a las Rentas Declaradas como de Cuarta Categoría.

En cuanto al reparo a las rentas declaradas como de la cuarta categoría, indica que la Administración ha desconocido la veracidad de las declaraciones determinativas (declaraciones rectificatorias presentadas) porque no se habría probado el hecho generador, esto es el origen de las rentas, lo que supone que el contribuyente tenga la carga de la prueba del hecho generador para que las declaraciones sean válidas y eficaces, señalando que no existe norma en el ordenamiento tributario que regule una carga jurídica en tal sentido, precisando que la carga es un requisito necesario para la consecución de un resultado favorable, siendo que la obligación tributaria que se deriva de la validez y eficacia de la declaración no puede considerarse como un resultado favorable para el contribuyente.

En ese sentido la Administración habría desconocido la calidad de prueba de la declaración determinativa como declaración de parte, sin procurarse los medios probatorios que desvirtúen su contenido, lo que supondría la violación del principio de la carga de la prueba, siendo que por el contrario él habría aportado elementos probatorios que corroboran el contenido cierto de las declaraciones rectificatorias, como son las cartas constancia emitidas por las entidades a las que prestó los servicios que generaron las rentas que se discuten, así como los reportes bancarios en los que constan los abonos que por dicho concepto habrían efectuado las entidades antes señaladas.

Agrega que el no haber emitido comprobantes de pago, celebrando contratos por escrito con las corporaciones chinas para la prestación de sus servicios, presentado las boletas de depósito, ni procurado el detalle de los servicios prestados, no puede determinar que se desconozca que los pagos que le efectuaron dichas corporaciones, responden a los servicios que les prestó.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Indica también que ninguna norma permite considerar como no declarada una renta que el contribuyente reconoce haber percibido en un determinado ejercicio y que ha declarado como tal, precisando que si no se acreditara el origen, la Administración podrá cuestionar la categoría de la renta que se le ha asignado en la declaración, mas no podrá reputarla como renta no declarada, conforme lo efectuado por ésta al estimar los montos declarados como incremento patrimonial no justificado.

Señala que la idea que subyace a la norma contenida en el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, es que todo incremento patrimonial de una persona natural, producido en el ejercicio, que exceda a la renta declarada o fiscalizada y cuyo origen no pueda acreditar el contribuyente mediante ingresos que no constituyan renta gravada en ese ejercicio, se reputa como renta no declarada por él, por lo que hasta por el monto de la renta declarada no existe ni puede existir incremento patrimonial no justificado.

Finalmente señala que solicita se oficie a la Corte Suprema de Justicia el envío del acta en que se inserta las respuestas al pliego de veintisiete preguntas remitidas por exhorto a las Corporaciones Chinas, cuyo contenido podrá abundar en detalle sobre el origen de los servicios, para fines de actuación como medio de prueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 126° del Código Tributario.

3. Reparación por Rentas de Fuente Extranjera.

En cuanto a la determinación de rentas de fuente extranjera derivada de la atribución indebida de intereses, dividendos y ganancias de capital reituados por los trusts, señala que los rendimientos generados por el patrimonio autónomo formado por la constitución de los trusts se integran al patrimonio de éstos, en tanto ellos no sean atribuidos o percibidos por los beneficiarios y que el poder jurídico de los trustees acreditaba que ellos ejercían las facultades de propietario legal respecto de los bienes que conforman el patrimonio autónomo y que ejercían las facultades de propietarios con arreglo a la finalidad de los trusts, siendo que dicha titularidad cobraba mayor relevancia en los trust discretionales, como el caso de aquéllos constituidos por él, en tanto que el trustee ejerce a su libre discreción la inversión, la cancelación de las inversiones y la disposición de los fondos, no obstante lo cual la Administración sostiene que las transferencias hechas a favor de los beneficiarios en más de una oportunidad evidenciaban que tenía la disposición y dominio pleno sobre las ganancias, no así los titulares de los trusts.

En atención a ello, mediante escrito de apelación de fecha 7 de agosto de 2003 el recurrente reitera la prueba ofrecida mediante escrito de fecha 29 de abril de 2003 del Expediente N° 2433-2003 y al amparo del artículo 148° del Código Tributario, ofrece como prueba el documento de constitución del Tristar Trust, que le fue procurado recientemente luego de reiteradas solicitudes al trustee y previa autorización de la Corte de Jersey se le alcanzó un ejemplar del referido documento de constitución en marzo de 2003, en el cual se aprecia el derecho del trustee en cuanto al manejo de los fondos, a la oportunidad de reparto, a la cuota que le corresponde a cada beneficiario, entre otros.

Señala que los principales efectos jurídicos del trust son que no puede negarse la transmisión del derecho real (dominio fiduciario) del fideicomitente a favor del fiduciario, la existencia de un patrimonio autónomo que no le pertenezca al fideicomitente, al fiduciario o al fideicomisario, el derecho de crédito que le corresponde al fideicomisario respecto a los beneficios generados por la administración del patrimonio fideicometido y que el fideicomisario no tiene un derecho real sino una simple expectativa o un derecho de crédito sobre la cosa transmitida.



Tribunal Fiscal

Nº 05229-4-2003

ANEXO II

Afirma que los trusts constituidos en el extranjero son personas jurídicas para fines del Impuesto a la Renta, gozan de capacidad tributaria en cuanto a sus rentas de fuente peruana, y por tanto teniendo esa condición para fines impositivos no pueden atribuirse las rentas que ellos generan a un contribuyente distinto.

Adicionalmente, señala que los dividendos y ganancias de capital atribuidos por la Administración a la sociedad conyugal no constituyen renta gravable, puesto que los dividendos gozaban de inafectación al amparo del artículo 25º de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en los períodos acotados y en el caso de las ganancias de capital provenientes de la venta de valores, ellas resultan gravadas sólo en los supuestos de los artículos 2º y 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es cuando existe habitualidad en la venta de valores, hecho base que no habría sido probado por la Administración.

En cuanto a los intereses agrega que en el supuesto que fuera procedente su atribución a la sociedad conyugal, en su condición de rentas de segunda categoría no se habría respetado el criterio de imputación previsto en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que todos los intereses devengados en las diversas cuentas han sido imputados como renta aun cuando no se acreditó su efectiva percepción, no habiéndose efectuado, asimismo, la deducción que corresponden a dichas rentas.

En cuanto a la aplicación de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala que la existencia jurídica y real de los trusts está fuera de toda discusión, lo que se encontraría acreditado con el documento de constitución del trust, con los contratos celebrados con los bancos extranjeros, con los estados de cuentas corrientes y de portafolio, las remesas parciales de fondos, así como por la autorización de la Corte Real de Jersey para proporcionar información relativa al Tristar Trust, por lo que no se trataría de un negocio que constituya una mera apariencia jurídica, sino que la voluntad de su celebración y los efectos jurídicos que le corresponden queda absolutamente corroborada con la ejecución de derechos y obligaciones contenidos en el documento de constitución.

Por las consideraciones expuestas anteriormente considerará que la aplicación de la norma VIII aun cuando no concurra el abuso de las formas jurídicas, implica la violación de la literalidad de la norma, del principio de legalidad y de la libertad contractual de las partes y de su finalidad y razón de ser por cuanto esta facultad de recategorización otorgada a la Administración Tributaria tiene como propósito combatir el fraude de la ley en materia tributaria.

4. Reparación por Incremento Patrimonial No Justificado.

Con respecto al incremento patrimonial no justificado señala que en el curso de la reclamación argumentó que las rentas reales no pueden, a su vez, constituir parte del incremento patrimonial no justificado y que la atribución de las cuentas corrientes y de portafolio de titularidad de los trusts no pueden atribuirse a la sociedad conyugal, porque la propiedad legal de ellas las ejerce el trustee y ello implicaría atribuir bienes patrimoniales de propiedad de un tercero a la sociedad conyugal.

Indica que señaló además que la metodología seguida por la Administración no era razonable, toda vez que ésta acotó por el criterio de las variaciones patrimoniales, requiriendo sin embargo documentación sobre el origen de los fondos; agregando en esta instancia que la metodología empleada no se ajusta a los métodos de valoración previstos en el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta, no respetándose, en particular, el referido a las variaciones patrimoniales, ni tampoco el método del flujo monetario privado previsto en el artículo 60º del Reglamento, por lo que se estaría aplicando una presunción no prevista en la Ley contrariando la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tal como la Resolución Nº 442-5-98.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

En cuanto a la inclusión de las rentas declaradas dentro del hecho base de la presunción por incremento patrimonial no justificado, señala que las normas de excepción se interpretan de forma restrictiva, por lo que la Administración no puede extender la interpretación de la norma que regula el incremento patrimonial no justificado a supuestos que no encajan en el tenor estricto de la norma, la misma que alude al desequilibrio entre los elementos patrimoniales aflorados en un ejercicio y el nivel de rentas declaradas, y considerar que el hecho base de la presunción comprende también las rentas declaradas cuando no han sido justificadas en cuanto a su origen o procedencia, como lo ha hecho, dado que ello constituye una interpretación extensiva que no se ajusta al tenor literal de los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Reitera que no resulta de aplicación la calificación económica del hecho imponible por las razones expuestas con respecto a las rentas de fuente extranjera.

5. Atribución del Incremento Patrimonial No Justificado como Rentas de Bienes Comunes.

Cuestiona asimismo la atribución del incremento patrimonial no justificado como si fuesen rentas de bienes comunes, toda vez que su cónyuge ejerció la opción de declarar tales rentas como sociedad conyugal con ocasión del pago a cuenta del mes de enero del ejercicio 1996, mediante la presentación del formulario 1082, precisando además que el incremento patrimonial no justificado es una mera presunción de generación de rentas que en su oportunidad no fueron declaradas, y que en el caso de autos está claro que ese nivel de rentas presunto sólo podría haber sido generado por actividades desarrolladas por él, por lo que no cabe atribuir el 50% de dicho incremento a su cónyuge por cuanto se estaría localizando las rentas de un sujeto en otro que no las ha generado y que no es titular de la capacidad económica que se le atribuye.

6. Infracciones imputadas en función al Incremento Patrimonial No Justificado.

En cuanto a las infracciones imputadas en función al incremento patrimonial no justificado, alega que la discusión está referida a la concurrencia de la propia conducta infractora, que en el caso de autos no ha sido probada, precisando que la Administración ha aceptado que el incremento patrimonial no justificado es una mera presunción de omisión de rentas, por lo que no puede basarse en esta presunción de omisión de rentas para imputar infracciones.

7. Acogimiento al SEAP.

Asimismo señala en cuanto al cálculo de las multas que incluye el monto del acogimiento al SEAP, que el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 914 hace referencia a la existencia de requerimientos referidos al tributo y período acotado para fines de la extinción de las multas, debiéndose tener en cuenta que la declaración rectificatoria del ejercicio 1996 se presentó antes de la notificación de la ampliación de la fiscalización por dicho ejercicio, precisando ese respecto que la Carta N° 010023037410-3-SUNAT se produjo el 15 de agosto de 2001 y la rectificatoria se efectuó el 28 de junio de 2001. Señala que el criterio anterior es sustentado por la propia SUNAT mediante Informe N° 312-2002-SUNAT.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

Que de lo actuado se tiene que:

ANEXO II

Mediante Orden de Fiscalización N° 010023037410¹, Carta N° 010023037410-1-SUNAT y Requerimiento N° 063784 (fs. 2287) notificados el 10 de mayo de 2001, la Administración solicitó al recurrente la exhibición de diversa documentación contable y tributaria, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias del ejercicio 1999 para el caso del Impuesto a la Renta, entre otros tributos, efectuándose como resultado de la fiscalización reparos al referido Impuesto, lo que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 024-03-0010767 por el ejercicio antes referido.

Al respecto cabe indicar que conforme a lo dispuesto por el artículo 81° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la Administración Tributaria suspenderá su facultad de verificación o fiscalización, respecto de cada tributo, por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual o de los últimos doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectan: (a) omisiones en la presentación de la declaración de determinación de la obligación tributaria o presentaciones posteriores a la notificación para la verificación o fiscalización, (b) irregularidades referidas a la determinación de la obligación tributaria en las declaraciones presentadas, (c) omisiones en el pago de los tributos o pagos posteriores a la notificación mencionada, señalándose que en el caso de tributos de liquidación anual, la facultad de verificación o fiscalización se prorrogará hasta el sexto mes del período gravable siguiente a aquél en el que corresponda presentar la declaración.

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 019-2000/SUNAT, se estableció el plazo de vencimiento para la presentación de la declaración jurada y para el pago de regularización del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 1999, fijándose dicho vencimiento para el 6 de abril de 2000 para los contribuyentes cuyo último dígito del Registro Único de Contribuyentes fuera 7 como en el caso del recurrente.

Teniendo en cuenta las normas glosadas y las fechas de inicio del procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta (10 de mayo de 2001), se tiene que la Administración podía iniciar la fiscalización de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta por el ejercicio 1999, como en efecto lo hizo, al ser éste el último ejercicio fiscalizable según lo establecido por el tercer párrafo del artículo 81° antes glosado.

De otro lado mediante Requerimiento N° 00015369 notificado el 15 de agosto de 2001 (fs. 2276) se amplió la fiscalización, entre otros, al ejercicio 1996 al haberse establecido en los Resultados del Requerimiento N° 00015494 (fs. 2279) que se habían detectado irregularidades en la determinación de la obligación tributaria efectuada por el ejercicio 1999, al no haberse incluido ingresos y rentas en la Declaración Jurada original del Impuesto a la Renta de 1999, formulario 173 N° 00285285, consignadas posteriormente en la declaración rectificatoria, formulario 173, N° 00125896.

Al respecto se aprecia que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 00063784, la Administración solicitó al recurrente informar por escrito sobre los ingresos percibidos y devengados correspondientes a las rentas de primera a quinta categoría, rentas de fuente extranjera, así como las rentas inafectas y/o exoneradas, constando en el Resultado del Requerimiento (fs. 2287) que el recurrente indicó, respecto de las rentas de tercera categoría, haber recibido un pago en reconocimiento de servicios de consultoría realizados en la década de los ochenta, por la promoción comercial de productos de una empresa china

¹ Cabe indicar que mediante Oficio N° 148-01 de fecha 23 de marzo de 2001 (fs. 19796), el Procurador Ad Hoc Público del Estado José Ugaz Sánchez Moreno, solicitó a la Administración se inicie una fiscalización, entre otros, al precitado contribuyente al existir indicios de delito de defraudación tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

en el área de Latinoamérica, indicando que dicho pago se efectuó mediante el abono directo en su cuenta del Banco Hapoalim de Luxemburgo, precisando no haber declarado ese ingreso como renta gravada e indicando además no haber percibido ingresos por rentas de la cuarta categoría.

Posteriormente mediante el punto 2 del anexo 001 del Requerimiento N° 00015494 (fs. 2285) la Administración le solicita, entre otros aspectos, determinar el importe de la omisión por las comisiones pagadas por personas no domiciliadas en el país, respecto a las rentas no declaradas como ingreso gravado, constando en el Resultado del Requerimiento (fs. 2280) que el recurrente señaló que los honorarios recibidos corresponden al reconocimiento por sus servicios de consultoría y promoción comercial prestados en la década de los ochenta y que los ha declarado como rentas de la cuarta categoría en la declaración jurada rectificatoria presentada al efecto, precisando además que el importe del referido honorario percibido en 1999 asciende a S/1'522,076.57, reiterando que dicha renta ha sido incluida en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta de Personas Naturales presentada el 28 de junio de 2001 mediante formulario 173, N° 00125896, la misma que obra a folios 1990.

Habiéndose detectado la irregularidad prevista en el inciso (b) del artículo 81° del Código Tributario antes citado, resultaba procedente la ampliación de la fiscalización a cualquiera de los ejercicios no prescritos, como es el caso del ejercicio 1996 materia de pronunciamiento.

1. Ejercicio de la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta

Procede analizar, en primer término, el argumento expuesto por el recurrente en el sentido que la sociedad conyugal optó por atribuir a su cónyuge Lilia Troncoso Assen las rentas producidas por los bienes comunes de la sociedad conyugal, en virtud de la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, la que habría sido efectuada con ocasión del pago a cuenta del mes de enero del ejercicio gravable 1996 mediante la presentación del formulario 1082.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, de los textos aprobados por el Decreto Legislativo N° 774 y el Decreto Supremo N° 054-99-EF, en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges, sin embargo, éstos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

A su vez, conforme a lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 8° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, los cónyuges que opten por declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, aplicarán, entre otras, las reglas siguientes: (1) atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT, la opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio, igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto en el artículo 16° de la Ley, (2) el representante considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

De las normas glosadas se tiene que la regla en cuanto a la declaración y pago de rentas de bienes comunes de cargo de la sociedad conyugal, es la atribución de las referidas rentas por partes iguales a cada uno de los cónyuges, siendo que éstos pueden optar por atribuir las a uno solo de ellos a efectos de su declaración y pago, debiendo comunicar el ejercicio de tal opción a la Administración.

Ahora bien, ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su Reglamento establecen la forma en que debía ejercerse dicha opción, habiéndose precisado únicamente que la misma debía realizarse con ocasión del pago a cuenta del mes de enero.

Al no haberse establecido una forma en particular para el ejercicio de la opción, los contribuyentes tienen el derecho de ejercerla por cualquier medio en el que dejen constancia indubitada de su voluntad de atribuir la totalidad de las rentas comunes de la sociedad conyugal a uno de los cónyuges, sin resultar imprescindible la utilización de un formato en particular, bastando el empleo de una comunicación simple.

En el caso de autos se tiene que la cónyuge del recurrente, según manifiesta éste, habría comunicado a la Administración el ejercicio de la opción en comentario mediante la presentación del formulario 1082 – Recibo por Arrendamiento del mes de enero del ejercicio acotado (1996) (fs. 8086 – Expediente N° 2433-2003).

En autos obra copia del recibo de arrendamiento, formulario 1082, presentado por la cónyuge del recurrente, por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría de enero de 1996, del predio ubicado en Av. Javier Prado Oeste 1266, San Isidro.

De la revisión efectuada en la presente instancia al referido formulario, se aprecia que de éste no es posible inferir de manera indubitada la voluntad de la sociedad conyugal respecto a la atribución de la totalidad de las rentas comunes que perciben, en tanto el referido formulario no contiene una manifestación expresa en tal sentido (no existe un rubro o casillero para dejar constancia al respecto), por lo que en todo caso, sólo evidenciaría tal voluntad con respecto a las rentas de primera categoría percibidas por la sociedad conyugal, es decir a las rentas por arrendamiento de uno de los predios de propiedad de ésta, siendo que como se ha señalado, la opción debe ejercerse respecto de la totalidad de las rentas de bienes comunes que se produjeran, lo que comprendería tanto rentas de primera y segunda categoría como las rentas de fuente extranjera.

En ese orden de ideas no habiéndose ejercido la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta pertinente la atribución de rentas comunes por partes iguales al recurrente y su cónyuge efectuada por la Administración.

2. Reparación por Rentas de Primera Categoría.

Con relación al reparo por rentas de primera categoría se tiene que mediante los Requerimientos N°s 00015369 y 00021510 (fs. 2274 a 2276 y 2261 a 2268) se solicitó al recurrente informar acerca de, entre otras, sus rentas de primera categoría, así como el detalle de las propiedades inmuebles que posee la sociedad conyugal que integra con Lilia Troncoso Assen, precisando el valor del terreno y de la construcción, el uso o destino de cada predio, debiendo adjuntar los recibos de arrendamiento, así como los originales de los recibos de pago de los servicios públicos, constando en el Resultado del referido Requerimiento que el recurrente proporcionó el detalle de las propiedades que posee como sociedad conyugal y su uso, no adjuntando, sin embargo, recibos de arrendamiento, ni recibos de pago de los servicios públicos correspondientes a los predios informados.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

A su vez en el marco del proceso de fiscalización iniciado a la cónyuge del recurrente, con Orden de Fiscalización N° 010023037420 en atención al Oficio N°148-01/Procuraduría, se le solicitó mediante Requerimiento N° 00015349 (fs. 8889 – Expediente N° 2433-2003), informar por escrito los ingresos percibidos y devengados correspondientes, entre otros, a la renta de primera categoría y exhibir los documentos sustentatorios originales de los ingresos percibidos por dicho concepto, así como proporcionar el detalle de las propiedades inmuebles que posee la sociedad conyugal que integra con Víctor Joy Way Rojas, precisando el valor del terreno y de la construcción, el uso o destino de cada predio, debiendo adjuntar los recibos de arrendamiento, así como los originales de los recibos de pago de los servicios públicos de los predios.

Posteriormente mediante Requerimiento N° 00021703 (fs. 8924 – Expediente N° 2433-2003) se reiteró lo solicitado a la cónyuge del recurrente mediante el Requerimiento N° 00015349 respecto de los periodos 1996 a 1998, habiendo informado ésta, mediante carta de fecha 17 de diciembre de 2001, signada con el número 052924 (fs. 8529 a 8537 – Expediente N° 2433-2003), entre otros aspectos, haber percibido y declarado rentas de primera categoría (fs. 8524, 8525, 8527, 8528 – Expediente N° 2433-2003), por los predios que a continuación se indican, adjuntando copia de las declaraciones del Impuesto a la Renta presentadas, así como las hojas anexas de éstas (apreciándose discrepancias entre el contenido de la declaración de 1996 exhibida y la respuesta al Requerimiento) y del contrato de arrendamiento suscrito con Intartrade Perú S.A., entre otros documentos:

SEGÚN RESPUESTA AL REQUERIMIENTO

AÑO	CONCEPTO	UBICACIÓN DEL PREDIO	IMPORTE
1996	ALQUILER DE INMUEBLE	Av. Javier Prado Oeste 1266, San Isidro	S/. 92,528.00
	RENTA FICTA	Av. El Corregidor N° 598, La Molina	7,966.00
		Av. Pardo y Aliaga N° 616, Dpto. 704, San Isidro	2,264.00
TOTAL			S/. 102,758.00

SEGÚN DECLARACION

AÑO	CONCEPTO	IMPORTE
1996	PREDIOS ARRENDADOS O SUBARRENDADOS	S/. 102,758.00
	PREDIOS OCUPADOS (CEDIDOS GRATUITAMENTE O A PRECIO NO DETERMINADO) – RENTA FICTA	
TOTAL		S/. 102,758.00

Consta en el Resultado del Requerimiento N° 00063785 que Lilia Troncoso Assen se limitó a informar, a través de su cónyuge quien actuó como su representante, los ingresos percibidos por renta de primera categoría durante el ejercicio 1999 ascendentes a S/.152,484.00, exhibiendo como sustento copia simple del contrato de arrendamiento de fecha 1 de setiembre de 1996 celebrado con la empresa Intartrade Perú S.A., precisando que la merced conductiva fue de US\$ 3,000.00 por el inmueble ubicado en Av. Javier Prado Oeste N° 1266, San Isidro.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

Adicionalmente se indica en el precitado Requerimiento que Troncoso Assen proporcionó, a través de su representante, copia simple de las declaraciones de autoavalúo de los predios mencionados en los párrafos precedentes.

ANEXO II

A partir de la información presentada tanto por el recurrente como por su cónyuge, la Administración determinó la percepción de rentas de primera categoría por el arrendamiento de un predio, en base a los contratos y recibos por arrendamiento exhibidos, por el inmueble que se indica a continuación:

Arrendamiento de predio:

UBICACIÓN	ARRENDATARIO	MERCED CONDUCTIVA	PERÍODO ACOTADO	RENDA BRUTA DETERMINADA
Av. Javier Prado Oeste 1266, San Isidro	INTERTRADE PERU	US\$ 3,000.00	01/96 - 12/96	S/. 92,511.00

Asimismo determinó rentas fictas por predios ocupados o cedidos gratuitamente a terceros, al no haber acreditado el recurrente la desocupación de los predios, que se indican a continuación, de propiedad de la sociedad conyugal:

Renta Ficta:

UBICACIÓN	PERÍODO ACOTADO	RENDA BRUTA DETERMINADA
Av. La Alameda del Corregidor N° 598/Los Crisantemos 116, 118, La Molina	01/96 - 12/96	S/. 12,321.00
Av. Felipe Pardo y Aliaga 616, Dpto. 704, San Isidro	01/96 - 12/96	S/. 2,264.00
TOTAL		S/. 14,585.00

Consta en el Resultado del Requerimiento N° 00021510 (fs. 2250, 2251) que la Administración en base a la información proporcionada por la cónyuge del recurrente en respuesta al Requerimiento N° 00021703, determinó rentas de primera categoría de cargo de la sociedad conyugal por los predios que se indican en los anexos 1.7 y 1.7.1 del mismo, por un total de S/. 85,677.00 (renta neta).

Conforme a lo dispuesto por el inciso (a) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, de los textos aprobados por el Decreto Legislativo N° 774 y por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, son renta de primera categoría el producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente corresponda al locador, en caso de predios amoblados se considera como renta de esta categoría, el íntegro de la merced conductiva, precisándose además que en caso de arrendamiento de predios amoblados o no, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho que la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor del predio, salvo que ello no sea posible por aplicación de leyes específicas sobre arrendamiento, o que se trate de predios arrendados al Sector Público Nacional o arrendados a museos, bibliotecas o zoológicos.

Por su parte de acuerdo al inciso (d) del artículo precitado, constituye renta de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, la renta ficta será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial, precisándose en el último párrafo que se presume que los



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

De acuerdo a lo dispuesto por el numeral 1 del inciso (a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, para lo dispuesto en el inciso (a) del artículo 23° de la Ley, tratándose de arrendamiento o subarrendamiento de bienes, la renta bruta de primera categoría estará constituida por el total del importe pactado, sin incluir el Impuesto General a las Ventas que grave dicha operación, cuando corresponda.

Conforme al numeral 4.1 del inciso (a) del mencionado artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 23° de la Ley, el período de desocupación de los predios se acreditará con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT.

A su vez el numeral 5 del dispositivo en comentario, con la modificación introducida por el artículo 3° del Decreto Supremo N° 125-96-EF, señala que salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios o de bienes muebles, cuando se encuentren ocupados o en posesión de persona distinta al propietario, según sea el caso, siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento, precisándose en el último párrafo que se presume que la cesión indicada anteriormente se realiza por el total del bien, siendo de cargo del contribuyente la probanza de que la misma se ha realizado de manera parcial, en cuyo caso la renta ficta se determinará en forma proporcional a la parte cedida.

En el caso de autos la Administración determina renta ficta de primera categoría, por la cesión gratuita o a precio no determinado de los predios ubicados en Av. La Alameda del Corregidor N° 598/Los Crisantemos 116, 118, La Molina y Av. Felipe Pardo y Aliaga 616, Dpto. 704, San Isidro, alegando el recurrente que la Administración no habría probado el hecho base para la aplicación de la presunción, cual es la ocupación de los predios por terceros distintos al propietario, habiendo indicado, por su parte, la Administración en el Informe que sustenta la Resolución de Intendencia N° 026-4-13736/SUNAT que resuelve la impugnación interpuesta por el recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 a 2000 en los que se discute un reparo similar, que el hecho base de la presunción contenida en el inciso (d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, también está dado por la falta de sustentación de la desocupación del predio o de la ocupación del mismo por sus propietarios, hecho que no habría sido acreditado por el recurrente.

De las normas glosadas anteriormente se establece que éstas contienen una presunción, que tiene como hecho base o hecho cierto la acreditación de la existencia de un inmueble ocupado por un tercero en virtud a un título distinto al arrendamiento o subarrendamiento, presumiéndose que la totalidad del bien ha sido cedido gratuitamente o a precio no determinado por todo el ejercicio.

La prueba del hecho base, corresponde a la Administración Tributaria y una vez acreditado éste, se presume *juris tantum* que la cesión se realizó en forma gratuita por todo el ejercicio y por la totalidad del bien, debiendo calcularse en consecuencia, la renta ficta del 6% del valor del autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial, conforme a lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Cabe indicar que se produce la inversión de la carga de la prueba por efecto de la presunción, puesto que si ésta no existiera, la Administración tendría que probar que la totalidad del bien fue cedido gratuitamente o a precio no determinado, y que además la referida cesión se realizó por todo el ejercicio gravable, a efecto de aplicarle las consecuencias que de ello se desprendan, pero por efecto de la presunción se establece presuntamente todo ello como cierto, de forma tal que es el



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

contribuyente quien tiene que probar que esos hechos no se han producido a efecto de desvirtuar el hecho presunto.

Es así que, es la Administración quien primero debe probar que el inmueble ha sido ocupado por un tercero por una causa distinta al arrendamiento o subarrendamiento, para que se dé la consecuencia, esto es, que se considere que el predio ha sido cedido gratuitamente en su totalidad, de forma tal que, si no se verifica el antecedente o hecho cierto, no es posible establecer un vínculo con el hecho presunto.

En conclusión, la obligación de probar el hecho base es de la Administración, si ésta no cumple con ello no habrá presunción que pueda aplicarse, puesto que no cabría sostener que es el contribuyente quien está obligado a probar que el predio se encuentra desocupado, a efecto que no se le aplique la presunción, dado que ello implicaría una consideración distinta no prevista en la ley.

Se debe señalar que el criterio expuesto es el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante acuerdo aprobado en el Acta de Sala Plena N° 2003-17 de fecha 19 de agosto de 2003, estableciéndose que:

“Corresponde a la Administración probar que el predio ha estado ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso (d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio.”

En el caso de autos se aprecia que la Administración determina la renta ficta de los predios observados, sobre la base de estimar que el recurrente no ha probado la desocupación de los mismos, o la ocupación de éstos por parte de sus propietarios, lo que de acuerdo a lo indicado en los considerandos precedentes no resulta arreglado a ley, toda vez que ésta requería acreditar la ocupación de los predios en cuestión por parte de terceros bajo un título distinto al arrendamiento o subarrendamiento a fin que resultara procedente la aplicación de la presunción, así como la determinación de la renta ficta.

Adicionalmente, la Administración también ha determinado renta de primera categoría por el arrendamiento del predio ubicado Av. Javier Prado Oeste 1266, San Isidro a favor de Intertrade Perú S.A., conforme fluye del contrato de arrendamiento obrante a folios 712, de los recibos de arrendamiento de folios 8086, 8087, 8089 del Expediente N° 2433-2003 y 766 a 774 del Expediente N° 4234-2002 y de la respuesta de la cónyuge al Requerimiento N° 00021703 (fs. 718 a 726), siendo además que el recurrente no desvirtúa en esta instancia con los medios probatorios pertinentes la procedencia del reparo, por lo que corresponde confirmar el mismo.

En consecuencia, corresponde declarar fundada la apelación de la denegatoria ficta en el extremo de la renta ficta del ejercicio 1996 y mantenerla en lo referido a la acotación por rentas de primera categoría respecto al arrendamiento del predio ubicado Av. Javier Prado Oeste 1266, San Isidro.

3. Reparos a las Rentas Declaradas como de Cuarta Categoría.

En lo que respecta al reparo por rentas de cuarta categoría se tiene que con fecha 28 de junio de 2001 el recurrente presentó, entre otras, la rectificatoria de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, mediante el formulario 137 N° 00691426, (fs. 19894 – Expediente N° 2433-2003), en la que consignó información no indicada en su declaración original, formulario 137 N°



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

00104461 (fs. 19874 – Expediente N° 2433-2003), respecto a la percepción de rentas de cuarta categoría las mismas que originalmente omitió declarar, ascendentes a S/1'201,079.00 (1996), importe respecto del cual dedujo el 20% por concepto de gastos, conforme a lo establecido por el artículo 45° de la Ley del Impuesto a la Renta, equivalente a S/52,392.00.

Cabe mencionar que la referida declaración rectificatoria se presentó con posterioridad a la fiscalización iniciada al recurrente mediante Requerimiento N° 063784.

En atención a dicha rectificatoria, la Administración procedió a solicitar al recurrente en el punto 12 del anexo al Requerimiento N° 00021510 (fs. 2265), la documentación sustentatoria de cada uno de los rubros modificados, entre otras, en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, requiriéndole además, en el punto 5 del indicado Requerimiento, sustentar con documentación fehaciente la modalidad en que prestó el servicio, forma de pago de cada servicio de consultoría y promoción comercial, exhibir contratos, recibos, cheques, cartas comerciales u otros documentos que acrediten los servicios prestados.

Consta en el Resultado del Requerimiento N° 00021510 (fs. 2257 y 2259), que el recurrente en respuesta al punto 5 del mismo, indicó que no existían controles ni recibos de entrega o de recepción, sino las transferencias efectivamente recibidas en las que consta el origen del país y Corporación que las ejecutó, las mismas que acredita con las Cartas Constancias de seis Corporaciones Chinas que adjunta a su escrito del 19 de noviembre de 2001. Asimismo, en respuesta a lo solicitado en el punto 12, señala mediante escrito de fecha 10 de diciembre de 2001 (fs. 2198 a 2201) que presenta un cuadro en el que registra los ingresos de 1996 a 2001 tanto de fuente extranjera como de fuente peruana, precisando además en respuesta al punto 13, que la documentación que acredita los pagos realizados por las Corporaciones Estatales Chinas detallados en el punto 12, está constituida por las Cartas Constancia emitidas por cada una de dichas Corporaciones, adjuntando adicionalmente copia de los movimientos de la Cuenta N° 367090 del año 1999 del Banco Hapoalim de Luxemburgo en el que consta el origen y transferencia del dinero.

A folios 2118 a 2130 de autos, obra la carta de fecha 19 de noviembre de 2001 en respuesta al Requerimiento N° 00021510, a la que se adjunta, en el anexo 3 obrante a folios 2112 del indicado expediente, la relación de corporaciones chinas a las que el recurrente refiere haber prestado servicios de consultoría, como son: Shanghai Medicines and Health Products Import and Export Corporation, Guangdong Medicines and Health Products Import and Export Corporation, Shanghai Light Industrial Products Import and Export Corporation, China National Constructional and Agricultural Machinery Import and Export Corporation, China National Aero Technology Import and Export Corporation – Beijing Company, China North Industries Beijing Corporation, así como copia simple de las cartas constancia expedidas por éstas (fs. 2044 a 2056).

Asimismo a folios 2057 a 2109 del Expediente, obran copia simple del estado de la Cuenta N° 367090 consignando operaciones realizadas desde el 9 de julio de 1993 al 30 de diciembre de 1999, así como copia simple de un reporte de 17 páginas en el que se consignan créditos y débitos bancarios, los que de acuerdo al recurrente corresponden a la Cuenta N° 367090 del Banco Hapoalim Luxemburgo.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria, (a) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, (b) la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Por su parte el artículo 61° del Código Tributario antes mencionado señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está 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.

En ese sentido el segundo párrafo del artículo 62° del cuerpo de leyes en comentario establece que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, precisándose que para tal efecto dispone, entre otras, de la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes. Se indica además que también podrá exigir la exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas.

En concordancia con lo expuesto, el artículo 87° del Código mencionado precisa que los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán, entre otros, (a) permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas, (b) proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del propio contribuyente o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma y condiciones establecidas, (c) conservar los libros y registros, llevados en sistema manual o mecanizado, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, mientras el tributo no esté prescrito.

Análoga obligación fluye del segundo párrafo del artículo 66° de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a los textos aprobados por el Decreto Legislativo N° 774 y por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, el mismo que dispone que los contribuyentes del Impuesto a la Renta podrán mantener la documentación sustentatoria e información relativa a sus operaciones contables bajo el sistema de microfilmado en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

De otro lado conforme al artículo 88° del Código Tributario, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

A su vez el cuarto párrafo del indicado artículo precisa que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, podrá presentarse una declaración rectificatoria, la misma que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efecto si en un plazo de sesenta días hábiles siguientes a la presentación de la declaración rectificatoria, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio del derecho de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus atribuciones.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

De las normas glosadas se concluye que la determinación es el acto jurídico por el que se declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria, determinación que es dirigida a la Administración Tributaria y que se materializa a través de la declaración jurada presentada por el contribuyente.

Se concluye también que las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, en las que se determina la obligación tributaria, están sujetas a verificación o fiscalización por parte de la Administración.

Al respecto, César Talledo Mazú², refiriéndose a la determinación cuando ésta tiene lugar por el obligado indica que "... son fiscalizables y rectificables si son realizadas por el obligado." Precisa además que "La determinación por el obligado es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídico - tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal" ... "En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de la determinación se tiene por cierta provisionalmente. Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme dentro del plazo de prescripción."

Asimismo, el citado artículo 88° establece que las declaraciones determinativas de obligaciones tributarias pueden ser objeto de sustitución o rectificación, de lo que se colige que las declaraciones rectificatorias constituyen también actos de determinación de obligaciones tributarias, mediante las cuales se pretende enervar o modificar la determinación originalmente realizada, ya sea para disminuirla o aumentarla, y como tales están sujetas también a la verificación o fiscalización por parte de la Administración, siendo que la referida facultad de verificación o fiscalización no se ve restringida por tratarse de rectificatorias que aumenten o disminuyan las declaraciones determinativas originales, conforme se verifica de lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 88° del Código Tributario.

Es preciso señalar que el principio de presunción de veracidad en que se sustenta el procedimiento tributario y que subyace a la validez inmediata de las declaraciones rectificatorias que determinen una igual o mayor obligación que la original, contenido en el precitado dispositivo, no obsta a la verificación o fiscalización posterior de la Administración dado que la referida presunción admite prueba en contrario, conforme se establece en el numeral 1.7 del Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, debiendo entenderse que la eficacia inmediata de la declaración rectificatoria presentada, se mantendrá hasta que la Administración, haciendo uso de la facultad de verificación o fiscalización en comentario - en concordancia con el principio de privilegio de controles posteriores previsto en el numeral 1.16 de la Ley antes mencionada -, no proceda a modificarla al constatar omisiones o inexactitudes en la información proporcionada.

Ahora bien, a efecto de fiscalizar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, mediante la presentación de una declaración original o rectificatoria, la Administración goza de diversas facultades discrecionales, entre las cuales destaca el exigir la presentación de documentación sustentatoria relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, tales como documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, así como información sobre actividades realizadas por el propio contribuyente, siendo obligación de los deudores tributarios proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera.

² César Talledo Mazú. La Determinación como acto jurídico. En Cuadernos Tributarios. Asociación Fiscal Internacional Grupo Peruano. Junio 1999, N° 23. pp. 86 y 88.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

En base en la información y documentación que éstos proporcionen o ante la ausencia de la misma, la Administración puede modificar la determinación realizada por el deudor tributario, de constatar omisiones o inexactitudes en la referida información y/o documentación presentada, o de considerar la misma como insuficiente o no sustentatoria del extremo requerido, en cuyo caso emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, conforme se establece en el artículo 75° del Código Tributario.

En el caso de autos se tiene que presentada la rectificatoria de la declaración anual del Impuesto a la Renta de 1996 por parte del recurrente, en la que aumentaba la determinación originalmente efectuada por concepto de rentas de cuarta categoría de fuente peruana, la Administración procedió a verificar las mismas al amparo de la facultad prevista en el artículo 61° del Código Tributario. Con tal fin solicitó a aquél la exhibición de documentos y correspondencia comercial que sustentara que los ingresos declarados constituían rentas de cuarta categoría, a efecto de reconocerles la aplicación de la deducción del 20% de la renta bruta, así como el equivalente a siete unidades impositivas tributarias, previstas en los artículos 45° y 46° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En efecto, el artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio, o por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.

Asimismo, el artículo 45° de la referida Ley dispone que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20%) de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

Por su parte el artículo 46° del dispositivo en comentario, señala que de las rentas de cuarta y quinta categorías podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias, agregando que los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez.

Cabe indicar que el requerir la acreditación documental del origen de las rentas, no supone la inversión de la carga de la prueba, toda vez que de acuerdo a las disposiciones antes señaladas los deudores tributarios se encuentran obligados a proporcionar a la Administración, cuando ésta así lo requiera, los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, lo que en el presente caso estaba dado por la documentación que acreditara las prestaciones de servicios que habría efectuado el recurrente, de donde la propia ley imponía a éste la obligación de acreditar el origen de tales rentas, máxime si la categorización efectuada por el recurrente en su declaración rectificatoria como rentas de cuarta categoría de fuente peruana, permitía a aquél gozar de determinadas deducciones, sólo aplicables en tanto se acreditara que los ingresos consignados en sus declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, correspondían a la prestación en el país de servicios derivados del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, entre otros.

Como respuesta a lo solicitado por la Administración, el recurrente presentó copias simples de las cartas constancia expedidas por seis corporaciones chinas, así como copia simple del Estado de la Cuenta N° 367090 consignando operaciones realizadas desde el 9 de julio de 1993 al 30 de diciembre de 1999, así como copia simple de un reporte de 17 páginas en el que se consignan créditos y débitos bancarios, los que de acuerdo al recurrente corresponden a los depósitos efectuados en la Cuenta N° 367090 del Banco Hapoalim de Luxemburgo, por las referidas Corporaciones Chinas, siendo que a juicio de la Administración tal documentación no acreditaba lo



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

solicitado en este extremo, en tanto no sustentaba el origen de las rentas percibidas, entre otras cosas, por tratarse de copias simples que no contenían el detalle de los servicios que se habrían brindado, ni el lugar de prestación de los mismos, ni los importes exactos abonados; entre otras observaciones.

Ahora bien en cuanto a si las referidas pruebas acreditan que los ingresos declarados provienen de la prestación de servicios en el país de consultoría y promoción comercial a corporaciones chinas, se debe indicar que de la revisión efectuada en esta instancia a las cartas constancia presentadas (fs. 2044 a 2056), se aprecia que ellas constituyen manifestaciones escritas de representantes de las referidas Corporaciones Chinas. En dichas manifestaciones los representantes afirman haber sostenido tratos comerciales con el recurrente por un período variable entre las décadas de los ochenta y noventa, durante las cuales éste habría efectuado labores de promoción comercial que les habrían redituado ganancias, habiéndole abonado diversos montos por dichos servicios en la cuenta de éste del Banco Hapoalim.

Al respecto es preciso destacar que las referidas declaraciones, no precisan detalle en cuanto a los servicios brindados (actividades y área comercial en la que se habría desempeñado el recurrente como asesor y promotor comercial, teniendo en cuenta que el ámbito comercial de las corporaciones comprenden sectores tan diversos como el campo médico: equipos médicos, materia prima farmacéutica, materiales hospitalarios desechables; maquinarias: de construcción y agrícola; productos electrónicos y eléctricos; instrumentos y aparatos de alta tecnología; operaciones llave en mano en el sector industrial; productos de uso civil: instrumentos ópticos, máquinas de coser, instrumentos educativos, motocicletas, buses, camiones; así como, productos de la industria ligera); a las fechas en que se prestaron éstos y a los montos específicos pagados por concepto de los pretendidos servicios.

Las referidas declaraciones únicamente contienen, en la mayoría de los casos, montos globales por los períodos en que se habría mantenido vigente la relación comercial, no permitiendo establecer fehacientemente si los pagos que afirman haber efectuado constituyen rentas de fuente peruana de cuarta categoría.

Cabe indicar que adicionalmente el recurrente presentó como prueba un reporte en el que se apreciarían las entradas y salidas efectuadas en la Cuenta N° 367090 del Banco Hapoalim de Luxemburgo, entre otros, por las precitadas corporaciones chinas (fs. 2057 a 2074), así como copia simple del estado de la citada cuenta corriente (fs. 2075 a 2109).

En efecto, de la revisión realizada en la presente instancia se tiene que si bien, el estado de la referida cuenta corriente contiene el movimiento de la misma desde el 9 de julio de 1993 hasta el 30 de diciembre de 1999, consignando los débitos y créditos realizados, el saldo de la misma, así como la descripción de la operación realizada, no resulta posible establecer la identificación de quién realiza la operación, ni cruzarla con la información proporcionada en las cartas constancia antes analizadas.

De otro lado de la revisión del reporte de las entradas y salidas de la Cuenta N° 367090, se aprecia que el referido documento muestra créditos y débitos efectuados en fechas específicas y con la mención del solicitante del crédito o débito, constituyendo, en ese orden de ideas, un cuadro explicativo de los abonos y cargos realizados en la cuenta mencionada, el que únicamente da cuenta de abonos de dinero efectuados más no así del concepto por el que se realizaron, siendo que la única información cierta que se desprende del mismo, es que las corporaciones en él indicadas realizaron los abonos, más no el motivo por el cual los efectuaron.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Cabe indicar que de la revisión efectuada en esta instancia al Estado de la Cuenta N° 367090, se aprecia el depósito del 22 de enero de 1996 por el importe de US\$128,132.50, que figura bajo el concepto de "Tranfer", sin embargo, del reporte de entradas y salidas se evidencia que la transferencia fue realizada el 19 de enero de 1996 por China North Industries Beijing Corp. (fs. 2490); asimismo, de la verificación de la carta enviada por dicha empresa se tiene que no coincide la fecha de realización de la operación dado que la última transferencia se efectuó con fecha 6 de diciembre de 1995 (fs. 2482), apreciándose similares inconsistencias respecto a las demás transferencias.

En cuanto a las declaraciones de la representante legal de China Nacional Constructional & Agricultural Machinery Import and Export, ante la Comisión Investigadora del Congreso (fs. 21701 a 21731, 21553 a 21566 - Expediente N° 2433-2003), se debe señalar que ésta no proporcionó ninguna documentación que acreditara la manifestación efectuada en el mismo sentido de la constancia proporcionada, indicando únicamente que el servicio que brindaba el recurrente estaba referido a proporcionar informaciones de desarrollo político económico de los países latinoamericanos, situaciones o informaciones del mercado, sin ofrecer detalle alguno en torno a las acciones específicas realizadas por el recurrente, a los criterios adoptados para establecer los pagos efectuados precisados ante dicha Comisión Investigadora, a la correlación entre el servicio brindado y el pago efectuado, ni a la periodicidad con que proporcionaba las informaciones antes indicadas, señalando que éstas no se materializaron en documentos escritos.

En tal sentido, no habiéndose podido confirmar con alguna otra prueba el contenido de las cartas declarativas de las corporaciones chinas, ni corroborar las manifestaciones de algunos representantes de las mismas, se concluye que no ha quedado acreditado en autos que los ingresos declarados por el recurrente correspondan a servicios profesionales prestados por éste, que permitan calificar los ingresos recibidos como rentas de fuente peruana de cuarta categoría.

Ahora bien, en el caso de autos se tiene que la Administración Tributaria a fin de efectuar la determinación del incremento patrimonial no justificado del ejercicio 1996, no consideró como parte de la renta obtenida por el recurrente que permita justificar el patrimonio determinado (llamada "Renta Comparable"), la totalidad de las rentas declaradas consignadas como de cuarta categoría.

Al respecto, corresponde indicar que el artículo 52° de la norma citada establece que se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos, indicando además que los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente; tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

De otro lado, el artículo 92° de la misma ley dispone que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el Artículo 52° de esta ley.

Por su parte, el artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF señala que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los artículos 52°, 92° y 94° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, indicando que para el efecto, en su caso, se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia.

257



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

De lo dispuesto por los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como por el artículo 59° de su Reglamento, anteriormente citados, se desprende que el incremento patrimonial puede ser justificado por la renta declarada por el contribuyente, criterio que ha sido establecido por este Tribunal mediante Resolución N° 04761-4-2003 de 22 de agosto de 2003 que recoge el acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2003-17 de fecha 19 de agosto de 2003, citado precedentemente, que dispone que "los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado".

De lo expuesto se desprende que independientemente de cómo haya categorizado al recurrente la renta obtenida al presentar su declaración, ésta resulta deducible para efectos de la determinación del incremento patrimonial no justificado, al tratarse de una renta declarada.

Cabe indicar que de la determinación realizada por la Administración por el ejercicio acotado, se puede apreciar que al efectuar la liquidación del tributo y determinar la deuda tributaria correspondiente, ésta no ha considerado como renta gravable declarada el monto que el recurrente consignó indebidamente como renta de fuente peruana de cuarta categoría en su declaración.

Asimismo, al no haber considerado la Administración como renta gravable declarada el referido monto, tampoco lo dedujo del incremento patrimonial establecido, lo que implicó que el incremento patrimonial no justificado resultara mayor.

De acuerdo a las normas citadas, la Administración debió de un lado, acotar la renta declarada por el recurrente sin permitirle deducción alguna, toda vez que como se ha indicado no ha acreditado que corresponda a la categoría declarada por el recurrente, y de otro, estando a que se trataba de una renta declarada, debió deducirla del incremento patrimonial.

No obstante lo expuesto, el efecto en la determinación del Impuesto a la Renta a pagar es coincidente, siendo que no se reconoce la aplicación de las deducciones establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta para las rentas de fuente peruana de cuarta categoría al no haberse probado que los ingresos declarados correspondan a ésta, lo que se encuentra arreglado a ley.

En tal consideración resulta procedente declarar infundada la apelación contra la denegatoria ficta de la reclamación en este extremo.

Con relación a la solicitud del recurrente, reiterada mediante recurso ampliatorio de fecha 20 de agosto de 2003, en cuanto a que esta instancia al amparo de lo dispuesto en el artículo 126° del Código Tributario, oficie a la Corte Suprema de Justicia el envío del acta en la que se insertan las respuestas al pliego de veintisiete preguntas remitidas por exhorto a las Corporaciones Chinas, se debe señalar que de conformidad con lo previsto en el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, las manifestaciones deben ser valoradas conjuntamente con los documentos, la pericia y la inspección, por lo que en aplicación de la norma citada, las manifestaciones que el recurrente solicita que este Tribunal requiera deberían ser valoradas con los medios probatorios antes mencionados, no obstante lo cual, como se ha indicado anteriormente, el recurrente no ha presentado documento, pericia, ni solicitado inspección que pudiera sustentar la efectiva prestación del servicio, por lo que no resulta atendible lo solicitado por el recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

El mismo argumento resulta pertinente en cuanto a las declaraciones del representante de China Nacional Aerotechnology Import and Export Corporation Beijing ante la Comisión Investigadora de la Deuda Externa del Congreso de la República, que el recurrente cita en su alegato, no habiendo presentado copia del referido documento y siendo que el mismo no obra en autos.

4. Reparación por Rentas de quinta categoría.

El referido reparo fue establecido como consecuencia de la información proporcionada mediante el Oficio N° 397-2001-OM/CR y el Informe N° 161-2001-DT/CR (fs. 976, 966, 964), en los cuales se dan cuenta de los abonos efectuados al recurrente, los que difieren de los montos declarados por éste por el ejercicio gravable 1996 por rentas de quinta categoría, conforme se ha comprobado en esta instancia.

En efecto, conforme a lo dispuesto por el inciso (a) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 y por el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales. No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Teniendo en cuenta la información obrante en autos, el recurrente percibió ingresos que a tenor de la disposición glosada, constituyen rentas de quinta categoría gravadas con el Impuesto a la Renta, por lo que procede confirmar el reparo efectuado por la Administración, teniendo en cuenta adicionalmente que el recurrente no ha desvirtuado el referido reparo con medio probatorio alguno.

5. Reparación por Rentas de Fuente Extranjera.

En cuanto al reparo por rentas de fuente extranjera, se tiene que mediante el Requerimiento N° 00015369 (fs. 2274 a 2276) la Administración solicitó al recurrente proporcionar por escrito y exhibir documentos que sustenten los ingresos percibidos y devengados, entre otros, por rentas de fuente extranjera, así como el detalle de las cuentas bancarias, derechos y similares en el Perú y el extranjero exhibiendo los estados de cuentas bancarias y los documentos que acrediten la apertura de dichas cuentas, así como los movimientos efectuados por el período 1996, entre otros.

Consta en el Resultado del Requerimiento N° 00015369 relativo al ejercicio 1996, que el recurrente indicó por escrito el detalle de las cuentas bancarias en el extranjero N°s 367090 y 7201670 como titular, beneficiario y mancomunadas con su esposa, exhibiendo únicamente los estados de cuenta bancarios.

Posteriormente mediante Requerimiento N° 00021510 (fs. 2267), la Administración solicitó al recurrente exhibir los estados de cuenta bancaria y los documentos que sustentan las operaciones de cada una de las cuentas que posee en calidad de titular, beneficiario y/o mancomunada que se indican:

N° 367090 en el Banco Hapoalim de Luxemburgo.
N° 30079632 en el Banco Hapoalim de Miami.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

N° 165-14R26 en el Banco Merrill Lynch de New York
 N° 340189 en el Banco Merrill Lynch de Zürich
 N° 7201670 en el Banco Hapoalim de Zürich
 N° 7201671 en el Banco Hapoalim de Zürich
 Otras cuentas no especificadas por omisión al cierre del Requerimiento N° 00015494

Consta en el Resultado del Requerimiento que el recurrente sólo exhibió los estados de las Cuentas N°s 367090 y 7201670, no presentando la documentación que sustenta las operaciones de cada una de las cuentas bancarias solicitadas, indicándose, asimismo, que no exhibió los demás estados de cuenta solicitados, precisando que en el caso de la Cuenta N° 340189 la información sobre la misma fue obtenida del expediente de Denuncia Constitucional N° 149 remitido por el Vocal José Luis Lecaros.

De otro lado, mediante escrito de fecha 10 de diciembre de 2001 (fs. 2198 a 2201) en respuesta al Requerimiento N° 00021510, el recurrente presentó un cuadro en el que consignaba los ingresos desde 1996 al 2001, tanto de fuente extranjera como nacional:

CONCEPTO	1996 US\$	1997 US\$	1998 US\$	1999 US\$	2000 US\$	2001 US\$
FUENTE	(1) 128,132.50	(4) 15,000.00	(3) 965,158.20	(2) 433,378.10	(2) 137,652.00	0.00
EXTRANJERA	(2) 380,398.55	(2) 80,410.55	(3) 180,000.00		(2) 550,653.00	0.00
	(3) 299,997.60	(2) 200,000.00				0.00
SUB TOTAL	808,528.65	295,410.55	1,145,158.20	433,378.10	688,305.00	0.00
FUENTE	99,128.00	104,091.00	143,940.00	556,075.00	250,548.00	0.00
PERUANA						

- (1) Pagos realizados por China North Industries Corp. Beijing.
- (2) Pagos realizados por China Nacional Aerotechnology Import and Export Corporation.
- (3) Pagos realizados por China Nacional Constructional and Agricultural Import and Export Corp.
- (4) Pagos realizados por Shanghai Light Industrial Products Import and Export Corporation.

También indicó que los documentos sustentatorios para el caso de los ingresos de fuente extranjera están consignados en el reporte del Banco Hapoalim – Luxemburgo, Cuenta N° 367090, tanto en la versión expresada en el anexo N° 1 como en la versión detallada de débitos y créditos expresado en el anexo N° 2, adjuntos a su escrito del 19 de noviembre de 2001, mencionando además que dichas transferencias se confirman, adicionalmente, con las cartas constancia emitidas por las Corporaciones Estatales de la República Popular China, entregadas a la Administración mediante escrito de fecha 19 de noviembre de 2001.

Los estados de cuentas bancarias presentados por el recurrente mediante escritos de fecha 19 de noviembre y 10 de diciembre de 2001, son: (a) estado de cuenta del Banco Hapoalim, Luxemburgo, Cuenta N° 367090 (fs. 2075 a 2109), (b) estado de cuenta del Banco Hapoalim Suiza, Cuenta N° 7201670 Titular Tristar Trust "Statement of account" (fs. 2163 a 2186).

Cabe indicar que en respuesta al Requerimiento N° 00015494 (ejercicio 1999), el recurrente precisó, entre otras cosas, que los trust constituidos por él y en los que figura como beneficiario al igual que su esposa e hijas son: Trusts Tristar y Espuma del Mar, señalando que las cuentas bancarias cuyos titulares son estos últimos, eran la Cuenta N° 340189 Banco Merrill Lynch – New York, en el caso del Trust Espuma del Mar, y las Cuentas N°s 7201670 y 7201671 Banco Hapoalim – Suiza, en el caso del Trust Tristar.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Se aprecia del Resultado del Requerimiento N° 00021510 (fs. 2260), que de la evaluación y análisis efectuados a la documentación presentada por el recurrente, la Administración determinó depósitos no sustentados (intereses, dividendos y ganancias de capital) los cuales detalló en los anexos 1.4 y 1.5 del mismo.

Cabe señalar que conforme a lo dispuesto por el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara un renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada de acuerdo con los artículos 49° y 50° de esta Ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Asimismo de acuerdo al inciso (c) del artículo 57° de la precitada Ley, las demás rentas, exceptuadas las rentas de primera y tercera categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Por su parte el artículo 59° del cuerpo de leyes bajo comentario, establece que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

En el presente caso se tiene que la Administración ha establecido que el recurrente obtuvo rentas de fuente extranjera, a partir de considerar los ingresos que por concepto de intereses, dividendos y ganancias de inversión habrían sido abonados en las Cuentas N°s 367090 del Banco Hapoalim de Luxemburgo, 7201670 del Banco Hapoalim de Suiza y 340189 del Banco Merrill Lynch de New York, de acuerdo a la información obtenida de los estados de cuenta proporcionados por el recurrente durante la fiscalización, así como de los obtenidos por terceros y al no haber señalado las razones por las cuales no las incluyó en su declaración anual del Impuesto a la Renta de 1996.

5.1 Intereses abonados en las cuentas cuyo titular es el recurrente y su cónyuge

Al respecto se tiene que en el caso de la Cuenta N° 367090 ésta considera como titulares de la misma al recurrente y su cónyuge, conforme a la respuesta brindada por éste mediante escrito de fecha 19 de noviembre de 2001 (fs. 2128) al Requerimiento N° 00021510.

Se aprecia además de los estados de cuenta bancarios de la referida cuenta, así como de las cédulas obrantes a folios 2240 del Expediente N° 4234-2002 que en la misma se han abonado intereses por un monto ascendente a S/. 487,684.01 por 1996, por rentas de fuente extranjera, los mismos que no fueron declarados por el recurrente en su declaración anual del Impuesto a la Renta.

En cuanto a la Cuenta N° 367090, al encontrarse los intereses correspondientes abonados en la misma, éstos se entienden puestos a disposición de su beneficiario (en el presente caso del recurrente y su cónyuge), por lo que encontrándose acreditada la percepción de las rentas de fuente extranjera derivadas de la precitada cuenta del Banco Hapoalim, resulta procedente el reparo de la Administración, correspondiendo declarar infundada la apelación en este extremo.

5.2 Intereses, dividendos y ganancias de capital abonados en las cuentas de titularidad de los Trusts Tristar y Espuma del Mar:

Ahora bien en el caso de las Cuentas N°s 7201670 y 340189 se tiene, de acuerdo a los estados de cuenta bancarios obrantes en autos (fs. 2163 a 2186), a la información proporcionada por el recurrente (fs. 2125 a 2130), así como a la información proporcionada por la Oficina Federal de



Tribunal Fiscal

Nº 05229-4-2003

ANEXO II

Justicia del Departamento Federal de Justicia y Policía de la Confederación Suiza (fs.17208 a 17212 – Expediente Nº 2433-2003) relativa a las investigaciones penales seguidas en dicha Confederación, entre otros, contra el recurrente, que las mismas tienen como titulares al Tristar Trust y a Espuma del Mar Trust, respectivamente, siendo sus beneficiarios el recurrente y su cónyuge, y a la muerte de éstos, sus hijas.

A partir de ello, la Administración ha determinado rentas de fuente extranjera del recurrente, considerando los intereses, dividendos y ganancias de inversión abonadas en las cuentas antes referidas por importes ascendentes a S/. 172,560.14 en el caso de la Cuenta Nº 7201670, y S/. 7,236.87 en el caso de la Cuenta Nº 340189.

El recurrente alega que la determinación de rentas de fuente extranjera por las cuentas bajo análisis, constituye una atribución indebida de las mismas, en tanto los trusts constituyen un patrimonio autónomo a los cuales se integran los rendimientos generados por éstos, en el presente caso los intereses, dividendos y rendimientos de inversión, precisando que mientras ellos no sean atribuidos o percibidos por sus beneficiarios, mal puede la Administración determinar que ha percibido rentas de fuente extranjera, puesto que todos los intereses devengados en las diversas cuentas han sido imputados como renta aun cuando no se acreditó su efectiva percepción.

En consecuencia, corresponde en este punto analizar si se ha producido el supuesto de percepción de las rentas de fuente extranjera antes señaladas, a fin de proceder a su afectación a cargo del recurrente, por lo que resulta pertinente, en primer término, analizar la naturaleza jurídica de los trusts constituidos por aquél.

De manera general cabe indicar que según Max Arias Shereiber Pezet³, el trust está definido como "una relación fiduciaria con respecto a determinados bienes, por la cual una persona que los posee (trustee) está obligada en derecho de equidad a manejarlos en beneficio de un tercero (cestui que trust). Este negocio surge como resultado de un acto volitivo expreso de la persona que crea el trust (settlor)".

Por su parte de acuerdo a Santiago Puig i Viladomiu⁴ *el trust es un contrato – o mejor dicho dos actos jurídicos unilaterales – mediante el cual una persona – llamada "settlor" – transfiere a otra – llamada "trustee" – la propiedad de ciertos bienes – si bien dichos bienes no se integran en el patrimonio del "trustee" – manteniéndose de forma separada del resto de su patrimonio preexistente – pero con la finalidad de actuar en beneficio e interés de otras personas – llamadas "beneficiarios" – de acuerdo con las instrucciones dadas por el "settlor" al "trustee" en la escritura de constitución. Por supuesto el "settlor" puede establecer que él sea el único "beneficiario" del "trust".*

Destaca también el precitado autor español como una característica del trust, que ni crea ni tiene personalidad jurídica alguna.

Por su parte el artículo 2º del Convenio de la Haya del 1 de julio de 1985 sobre la ley aplicable al trust, establece que el término trust se refiere a las relaciones jurídicas creadas por actos inter vivos o mortis causa por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un trustee en interés de un beneficiario o con un fin determinado.

³ Arias Shereiber Pezet, Max. Contratos Modernos. Gaceta Jurídica Editores. 1999. p. 178.

⁴ Santiago Puig i Viladomiu. Protección de bienes: "Trusts" y fundaciones. Noviembre, 1999.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Dicho trust posee, entre otras, la característica que los bienes constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del trustee; el título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee el que tiene la facultad o la obligación de rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las obligaciones particulares que la ley le imponga.

De lo expuesto se tiene que son tres las personas que normalmente intervienen en el trust, el settlor o constituyente, el trustee o propietario legal de los bienes y el beneficiario. Explica Arias Shreiber, citando a los autores Jorge Serrano y José Manuel Villalonga Lozano, que "... el settlor o fideicomitente quien es el creador del trust expreso, y como tal es también llamado creador o trustor"

Generalmente una vez constituido el trust, desaparece la persona del settlor, a no ser que se reserve el derecho de intervenir impartiendo instrucciones al trustee. Así, señalan los autores antes citados "Puede reservarse el de dirigir al trustee en materia de inversiones, en todos sus aspectos, y el de vigilar los actos que a su juicio, lo precisen".

Se concluye también que el trustee se convierte en el titular legal del bien o derecho que se fideicomite, asumiendo el dominio de los bienes, lo que le permite el uso y disposición de éstos a efecto de administrar el patrimonio que le ha sido cedido en interés de los beneficiarios con la suficiente independencia y autonomía, en consonancia, no obstante, con las instrucciones impartidas por el settlor contenidas en el documento constitucional.

Por su parte el beneficiario es la persona en cuyo beneficio se constituye el trust y quien gozará de los bienes y derechos administrados, así como de sus frutos y productos, disponiendo de ellos como titular de éstos, una vez atribuidos los mismos. Cabe resaltar que es posible que el propio constituyente o settlor sea a su vez beneficiario del trust, supuesto operado en el caso de autos.

En cuanto a la situación legal de los bienes que conforman el patrimonio del trust, debe decirse que la referida institución característica del derecho inglés y angloamericano, se basa en el desdoblamiento de la titularidad del bien, separando la propiedad legal o formal de la propiedad material o bonitaria, la primera bajo la titularidad del trustee y sometida al common law, y la segunda bajo la titularidad del beneficiario y sometida al equity law.⁵

Al respecto cabe tener en consideración lo señalado por el autor Joaquín De Arespacochaga "... el trust constituye un patrimonio separado gobernado por un documento o escritura fundacional que, creado por el constituyente, es cedido a unos fiduciarios (trustees) con el fin de que sea administrado de acuerdo con las instrucciones del primero y a favor de uno o más beneficiarios (beneficial owners). El trustee (...) aún siendo titular jurídico de los bienes recibidos, no puede disponer de ellos sino con el objetivo de cumplir con la finalidad del trust y siguiendo las instrucciones del constituyente."

Lo expuesto nos permite concluir que si bien el trustee ejerce la propiedad legal de los bienes y/o derechos que conforman el fondo o patrimonio del trust, lo que le permite administrar, usar y disponer de éstos, no los incorpora a su propio patrimonio, debiendo realizar los referidos actos de administración, uso y disposición en beneficio e interés de los beneficiarios y en aras de cumplir con el encargo conferido por el constituyente.

⁵ De Arespacochaga Joaquín. "El trust, la fiducia y figuras afines".



Tribunal Fiscal

Nº 05229-4-2003

ANEXO II

En ese orden de ideas el trust brinda la posibilidad legal de entregar bienes a un tercero afectándolos al beneficio de alguien o a un fin determinado, siendo que esta cesión recae en empresas dedicadas a la administración de bienes, procurando el mejor manejo de éstos acorde a las instrucciones contenidas en el acta constitucional, lo que explica la necesidad de contar con las facultades inherentes a un propietario a efecto de llevar adelante el encargo conferido y que en esencia lo distingue de un propietario real.

Se debe indicar que el significado otorgado en la presente instancia a la propiedad que ejerce el trustee sobre los bienes, fondos y derechos del trust, no difiere de la contenida en la Ley de Jersey de 1984, la que según alega el recurrente corresponde aplicar en el caso de autos.

Ahora bien, la constitución del trust no da lugar al surgimiento de una persona jurídica, entendida ésta como aquel ente que tiene existencia distinta a la de sus miembros a partir de su inscripción en el registro, y en el que ninguno de éstos ni todos ellos tienen derecho al patrimonio de ella ni están obligados a satisfacer sus deudas, tratándose únicamente de un fondo que es administrado por el trustee, no habiéndosele reconocido tampoco dicha calidad para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que en ese orden de ideas, las mayores ganancias que se obtengan por el trust no tributan a nivel de éste.

En efecto, el inciso (f) del artículo 14º de la Ley del referido Impuesto, sólo otorga la calidad de persona jurídica, entre otros, a las entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana, toda vez que existiendo como nexo de vinculación con el Impuesto a la Renta Peruano el criterio fuente (rentas obtenidas en el país) y no el criterio domicilio del sujeto (entidad constituida en el exterior), resulta necesario considerar a tales entidades sujetos del impuesto, dándoles la calidad de persona jurídica a efecto de la Ley, a fin de establecer a la persona obligada al pago del impuesto por las referidas rentas de fuente peruana. Por el contrario, no existe disposición alguna que otorgue la referida calidad de persona jurídica, a aquellas entidades constituidas en el exterior que no obtienen rentas de fuente peruana, toda vez que no existe nexo alguno (fuente de la renta o domicilio del sujeto) que permita al fisco peruano proceder a gravar las rentas que éstas obtengan en el exterior.

En tal sentido no resulta atendible lo alegado por el recurrente respecto a que en general los trust constituidos en el extranjero son personas jurídicas para fines del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, en el curso de la fiscalización la Administración solicitó al recurrente, mediante el Requerimiento Nº 00021510 (fs. 2262 y 2263) exhibir la documentación sustentatoria detallada que acredite los bienes, derechos y obligaciones que posea en calidad de titular, socio y/o sociedad conyugal, dentro y fuera del país al 1 de enero y 31 de diciembre de 1996, entre otros, respecto a la constitución de patrimonios fideicometidos y otros, así como detallar y sustentar documentalmente las transferencias que hayan sido realizadas dentro y fuera del país, indicando los datos de identificación de las personas intervinientes y el valor monetario de cada una, no habiendo cumplido aquél con lo solicitado por la Administración conforme consta en el Resultado del Requerimiento antes indicado.

Sin embargo mediante escrito ampliatorio de apelación de fecha 7 de agosto de 2003 el recurrente se remite a su escrito ampliatorio de apelación del 20 de junio de 2003 (fs. 21688 a 21700 – Expediente Nº 2433-2003), el recurrente presenta copia legalizada del documento de constitución, únicamente, del Tristar Trust (fs. 21466 a 21539 – Expediente Nº 2433-2003), certificada en cada una de sus fojas, así como copia legalizada de la traducción oficial del referido documento de constitución (fs. 21372 a 21465 – Expediente Nº 2433-2003), ello al amparo del artículo 148º del Código Tributario, indicando que a fin de sustentar que la omisión



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

de la presentación de la respectiva prueba no se generó por su causa, ofrecía la copia legalizada de la constancia de recepción del servicio de courier DHL de fecha 20 de mayo de 2003, cuyo remitente es la firma de abogados Ogier & Le Marsurier del Trustee Tristar Trust, y como destinatario su abogado.

Agrega además que el contenido del documento de constitución del Trust evidencia la discrecionalidad de los poderes del trustee, lo cual dificultó que pudiera obtener oportunamente la información pertinente, señalando que no mantiene comunicación directa con el Trustee sino a través de sus abogados; lo cual acreditaría la dificultad para solicitar la información, y que ésta le ha sido procurada previa autorización de la Real Corte de Jersey.

Sobre la presentación como medio de prueba en esta instancia de la copia autenticada y traducción oficial del documento de constitución del Tristar Trust, y respecto a su admisión como medio de prueba en esta instancia, se debe indicar que de acuerdo a la carta de respuesta del director del Trust Tristar (fs. 21680, 21684- Expediente N° 2433-2003) la solicitud respecto al documento de constitución en comentario recién se produjo con fechas 25 de abril y 8 de mayo de 2003, en tanto que la solicitud acerca de detalles del Tristar Trust fue formulada con fecha 18 de junio de 2003, esto es en fechas posteriores al proceso de fiscalización y al requerimiento cursado al respecto, el que le fue notificado al recurrente el 29 de octubre de 2001.

Por lo expuesto, se tiene que no se encuentran acreditadas las razones por las cuales no se cumplió con tramitar oportunamente y por ende presentar los contratos de constitución de los Trusts, ni la precisión sobre las personas intervinientes, solicitados por la Administración en la oportunidad requerida por aquélla, más aun si se tiene en cuenta que se trataba de documentación que por su naturaleza debía constar en poder del recurrente al ser el constituyente de los Trusts, siendo que en la hipótesis de no contar con los mismos no ha acreditado que la demora en su presentación no se debió a la falta de diligencia de su parte, como ha quedado demostrado, por lo que no procede la admisión de la referida prueba por extemporánea, al amparo del artículo 148° del Código Tributario⁸.

Ante la imposibilidad de remitirnos al contenido de las actas de constitución de los trusts, corresponde tomar en consideración la información que sobre el particular fluye de autos, tales como respuestas a los requerimientos, estados de las Cuentas N°s 7201670 y 340189, así como a cruces de información con terceros efectuados por la Administración, a efectos de establecer si en el presente caso, dado que el recurrente es el constituyente y beneficiario de los Trust mencionados, tenía a su disposición los depósitos por intereses, dividendos y ganancias de capital abonados en las referidas cuentas.

De la revisión de los estados de la Cuenta N° 7201670, se aprecian diversos importes debitados en la referida cuenta durante 1996, bajo el concepto de "payment" (pago) tales como los de fecha 6 de febrero, 11 de abril y 4 de junio de 1996 por US\$ 25,015.00, US\$ 30,015.00 y US\$ 90,015.00, respectivamente.

De otro lado, de acuerdo a los resultados del cruce de información efectuado con la empresa Intertrade Perú S.A., de la cual el recurrente fue accionista hasta noviembre de 1992 -conforme a la información comunicada por la referida empresa a la Administración Tributaria, mediante

⁸ Artículo 148°: No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, será admitida si el deudor tributario prueba que la omisión no se generó por su causa o acredita la cancelación del monto impugnado actualizado a la fecha de pago."



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

escrito signado con el N° 3705753 (fs. 6855 a 6857 – Expediente N° 2433-2003)-, se tiene que del escrito presentado por la citada empresa de fecha 7 de diciembre de 2001 (fs. 165, 166), en respuesta al Requerimiento N° 00021701, ésta señala respecto del período 1996 "que todos los préstamos recibidos, depósitos y abonos en la cuenta de ahorros moneda extranjera, fueron realizados por transferencias de cuentas del señor Víctor Joy Way. No existe contrato alguno por dichos préstamos o su forma de pago".

Como prueba de lo afirmado la referida empresa exhibe los Partes de Diario (fs. 140, 136 y 132), así como los estados de la Cuenta N° 193-9374831-25 del Banco de Crédito del Perú (fs.139, 135 y 131) por los abonos recibidos de los préstamos efectuados durante el ejercicio 1996 por el recurrente a la aludida empresa.

Ahora bien de la revisión efectuada en esta instancia a la documentación antes señalada, así como a los estados de cuenta del Banco Hapoalim – Suiza Cuenta N° 7201670, se tiene que los montos y fechas de los abonos que se consignan en los estados de cuenta exhibidos, coinciden con los importes que aparecen debitados en la Cuenta N° 7201670 del Banco Hapoalim (deducidos los gastos bancarios por tales transferencias) y con las fechas de tales disposiciones.

Por otra parte de la revisión de los estados de la Cuenta N° 340189 (fs. 17461 a 17521– Expediente N° 2433-2003) se aprecian transferencias efectuadas a la Cuenta N° 165-14R26, de la que es titular la cónyuge del recurrente, tales como las de fecha 5 de febrero y 10 de setiembre de 1996 por US\$ 5,000.00 y US\$ 15,000.00, respectivamente.

De lo expuesto se evidencia, que el recurrente contaba a su disposición con los fondos abonados en las Cuentas N°s 7201670 y 340189, de los Bancos Hapoalim y Merrill Lynch, en su calidad de constituyente y beneficiario de los mismos, lo que le permitía impartir instrucciones a fin de efectuar transferencias a otras cuentas bancarias o realizar retiros en diversas oportunidades, no existiendo ninguna evidencia en autos que permita concluir que dicha facultad de disposición estuviera referida únicamente a los importes señalados en los párrafos precedentes, lo que permite concluir que el recurrente tenía facultad de disposición sobre todos los fondos abonados en las cuentas mencionadas.

La conclusión antes señalada se encuentra además corroborada por lo manifestado por el propio recurrente en diversos escritos presentados a la Administración.

En efecto, de la revisión del expediente se tiene que el recurrente en respuesta a los Requerimientos N°s 00063784 y 00021510, mediante escritos de fecha 14 de junio y 19 de noviembre de 2001 (fs. 1966, 2121 y 2126), informa haber efectuado retiros de los Trusts que constituyó, precisando además que los principales aportes para la adquisición de acciones de las empresas Marilú S.A. y Mineralis Cosmetics S.A. los realizó a través de las transferencias efectuadas desde los fondos del Trust Tristar en el Banco Hapoalim de Zurich, del cual su esposa y él son beneficiarios.

Señala además, en los precitados escritos, que se efectuaron transferencias a las Cuentas N°s 30079632 del Banco Hapoalim de Miami y 165-14R26 del Banco Merrill Lynch de New York, cuya titular en ambos casos es su cónyuge, sólo de fondos provenientes del Trust Tristar - Cuenta N° 7201670, en el caso de la Cuenta N° 30079632, y del Trust Espuma del Mar - Cuenta N° 340189, en el caso de la Cuenta N° 165-14R26, por instrucciones suyas en ambos casos como beneficiario de los referidos Trusts.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

De otro lado, en cuanto a lo alegado por el recurrente en relación a que los poderes otorgados al trustee conferían a éste discrecionalidad absoluta para realizar todo tipo de transacciones, incluidas las de pagar o transferir fondos a favor de los beneficiarios, se debe indicar, de un lado, que el recurrente no ha acreditado en autos que la discrecionalidad en el manejo de los Trusts por él constituidos, la tuvieran en exclusiva los trustees, siendo que como se ha señalado anteriormente resulta teóricamente posible que el constituyente se reserve la facultad de dar instrucciones al trustee sobre inversiones u otros aspectos del trust. De otro lado la pretendida discrecionalidad absoluta para realizar todo tipo de transacciones, incluidas las de pagar o transferir fondos a favor de los beneficiarios, que tendrían los trustees del Tristar Trust y Espuma del Mar Trust, se vería contradicha por las transferencias de fondos efectuadas por instrucción del recurrente, antes analizadas, conforme a lo admitido por éste, por lo que carece de validez lo alegado por el recurrente.

Asimismo, es pertinente indicar que no cabe emitir pronunciamiento respecto a lo alegado por el recurrente en cuanto a que el Trust no es un negocio que constituya una nueva apariencia jurídica, toda vez que como se ha indicado, en esta instancia no se niega la existencia del Trust, sino que asumiéndola se analiza su naturaleza jurídica.

De lo expuesto se concluye que en el presente caso, de acuerdo a la modalidad descrita, en la constitución de los trusts, si bien se habría producido la separación de fondos del patrimonio del recurrente en su calidad de constituyente, los cuales son entregados a los trustees a fin que éstos los administren y dispongan de ellos en la forma más adecuada al funcionamiento del trust, tales fondos no han sido incorporados al patrimonio de los trustees, por lo que debe considerarse que los mismos continúan siendo propiedad del recurrente, constituyente y beneficiario de los Trusts, siendo pertinente señalar además que la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el período acotado, no recoge tratamiento especial alguno respecto a la transferencia de bienes para la creación de los trust establecidos en el exterior, por lo que resulta arreglado a ley considerar para efectos de determinar el Impuesto a la Renta a cargo del recurrente, los dividendos, ganancias de capital e intereses abonados en las cuentas bancarias registradas a nombre de los Trusts Tristar y Espuma del Mar.

En este sentido corresponde analizar si los referidos conceptos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.

5.2.1 Dividendos:

El recurrente señala que en el caso de los dividendos atribuidos por la Administración a la sociedad conyugal, éstos no constituyen renta gravable, puesto que los dividendos gozaban de inafectación al amparo del artículo 25° de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en los períodos acotados.

Al respecto cabe señalar que el artículo 9° del Decreto Legislativo N° 774, norma que regula las rentas consideradas de fuente peruana, dispone que en general y sin importar la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: *"...Las producidas por capitales, bienes o derechos- incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27° - situados o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades."*



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

En concordancia con la norma antes glosada, la misma que se encuentra ubicada en el Capítulo II de la Ley "De la base jurisdiccional del Impuesto", el inciso (a) del artículo 25° del Decreto Legislativo N° 774, al establecer las rentas consideradas como de segunda categoría dispone que "no constituyen renta gravable los dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades", indicándose además que los perceptores de dividendos o utilidades de otras empresas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.

De la estructura de la Ley del Impuesto a la Renta y estando al contenido de las normas citadas se puede inferir que lo establecido en el referido artículo 25° debe entenderse, en estricta concordancia con el artículo 9° y consecuentemente, limitado exclusivamente a las rentas de fuente peruana.

En efecto, si realizamos una interpretación histórica, verificaremos que mediante la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Ley N° 25751 el inciso (a) del artículo 23° se consideraba como renta de segunda categoría a los dividendos. Por su parte el segundo párrafo del artículo 25° de la Ley en comentario estableció que las personas jurídicas que percibían dividendos, no los computarán para la determinación de su renta imponible.

Por su parte en el artículo 60° de la precitada Ley, se establecían las tasas del impuesto a ser aplicadas por las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, con tasas progresivas desde 6% a 37%, aplicables a la renta neta global. La norma en mención establecía en su tercer párrafo que tratándose de contribuyentes que a efectos de la determinación de su renta neta global hubieran computado dividendos de acuerdo con lo dispuesto en el inciso (a) del artículo 24° de la Ley, a fin de establecer el impuesto correspondiente al ejercicio gravable, deducirían del saldo no compensado con los créditos establecidos en el capítulo VII (deducciones personales por concepto de mínimo no imponible, cargas de familia y especial por rentas de trabajo), un importe equivalente al incremento originado en dicho saldo por la incorporación de los dividendos, el que no podría exceder del veintisiete por ciento (27%) de estos últimos.

De lo expuesto se tiene que dado que la Ley del Impuesto a la Renta gravaba, en el caso de las rentas de fuente peruana, tanto las rentas provenientes del capital como de la empresa, con tasas distintas, resultaba necesario establecer un mecanismo que permitiera de un lado, eliminar o atenuar la doble imposición que se producía por efecto de la afectación de las utilidades a nivel de empresa y a nivel de los accionistas (dividendos), y de otro, que en este último caso en el supuesto en que los accionistas estuvieran afectos a tasas mayores que la del 30%, esto es, a 37%, los dividendos paguen el diferencial en la tasa.

Es así como se ha señalado, el efecto del gravamen en ambos niveles, se eliminó, para el caso de rentas de fuente peruana, estableciéndose de un lado que, en el caso que los dividendos provenientes de una empresa domiciliada en el país eran percibidos por una persona jurídica, a efecto de eliminar la doble imposición dicha persona jurídica no los computaría para la determinación de su renta neta imponible (artículo 25°, segundo párrafo), y de otro, que si tales dividendos eran percibidos por una persona natural, ésta aplicaría un crédito contra el Impuesto a la Renta equivalente al incremento originado por la incorporación de los dividendos en el total de la renta no compensada con las deducciones personales. Igualmente, el efecto en la diferencia en la tasa de personas naturales y jurídicas, se eliminó al establecer que las personas naturales no podrían



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

aplicar un crédito que no podría exceder del veintisiete por ciento de dichos dividendos, de modo que si la persona natural estuviera en el tramo mayor, esto es, del 37% pagara la diferencia del diez por ciento (10%) restante.

Tratamiento distinto operaba para el caso de dividendos distribuidos por personas jurídicas no domiciliadas (renta de fuente extranjera), en el cual, los perceptores de éstos, sean personas naturales o jurídicas, aplicarían como crédito contra el impuesto calculado, el Impuesto a la Renta abonado en el exterior por tales rentas de fuente extranjera gravadas por la Ley (dividendos), conforme a lo previsto en el artículo 92º de la Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, no el impuesto efectivamente pagado en el exterior. Cabe señalar que tal procedimiento se aplicaba en la medida en que el Impuesto a la Renta del exterior hubiera gravado también las utilidades a nivel de accionistas, esto es los dividendos distribuidos, toda vez que en el caso contrario la afectación a nivel local no supondría una doble imposición de las rentas provenientes del capital.

De lo expuesto, se aprecia que en el caso de la Ley 25751 los procedimientos para evitar la doble imposición contenidos en los artículos 25º y 60º de la Ley, resultaban aplicables respecto de dividendos distribuidos por empresas domiciliadas, toda vez que el procedimiento para evitar la doble imposición internacional para el caso de las rentas de fuente extranjera gravadas por la ley peruana, se encontraba regulado en el artículo 92º de la misma, por lo que no cabía aplicar a estas rentas el mecanismo de los artículos antes referidos.

A partir de 1994 con la aprobación de la Ley del Impuesto a la Renta mediante el Decreto Legislativo N° 774, se dispuso que los dividendos no se encontrarían gravados, lo cual guarda coherencia con el hecho que la tasa máxima de personas naturales era igual a la de personas jurídicas (art. 53º), lo que hacía innecesario el mecanismo contenido en la Ley 25751 a efecto de gravar los dividendos por el diferencial en la tasa de personas naturales, requiriéndose únicamente, a efecto de evitar el doble gravamen, que no se graven los dividendos al ya haberse afectado las utilidades en cabeza de las empresas con la tasa del treinta por ciento (30%) que es la tasa máxima de personas naturales.

En el contexto indicado, resulta coherente las referencias contenidas en el artículo 9º y 25º de la Ley antes citados, los cuáles únicamente pueden considerarse referidos a los dividendos distribuidos por empresas domiciliadas a favor de personas naturales, considerando además que en el caso de los dividendos distribuidos por empresas no domiciliadas se continuó manteniendo el sistema de ateriación de la doble imposición internacional con la deducción de los Impuestos a la Renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera, como las provenientes del capital gravadas por el Impuesto a la Renta, conforme a lo establecido por el inciso e) del artículo 88º de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, que recogió lo establecido en el artículo 92º de la Ley 25751 antes comentada y no efectuó excepción alguna.

Estando a lo expuesto se considera que los dividendos provenientes de fuente extranjera percibidos por personas naturales o jurídicas consideradas como domiciliadas en el país se encuentran gravados, por lo que en tal sentido no resulta atendible el argumento expuesto por el recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

5.2.2 Ganancias de Capital

En cuanto a las ganancias de capital provenientes de la venta de valores, el recurrente señala que ellas resultan gravadas sólo en los supuestos de los artículos 2° y 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es cuando existe habitualidad en la venta de valores, por lo que resulta pertinente remitirnos al concepto de renta contenido en nuestra legislación.

Es así, que conforme a lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, el referido impuesto grava: (a) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, y, (b) las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de la referida Ley.

En concordancia con ello, los artículos 2° y 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, prevén los casos excepcionales en los que las ganancias y beneficios se considerarán gravados, consignándose entre los mismos: *“ Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes”* (inciso (c) del artículo 3°), precisándose al final del citado artículo que tratándose de empresas, constituirá renta gravada, *“cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado de la exposición a la inflación.”*

Por su parte, el artículo 4° precisa que sólo se presumirá que existe habitualidad, en la enajenación de bienes hecha por personas naturales, (inciso (b) tratándose de acciones y participaciones representativas del capital de sociedades, acciones del trabajo, bonos, cédulas hipotecarias y otros valores: cuando el enajenante haya efectuado en el curso del ejercicio, por lo menos diez operaciones de compra y diez operaciones de venta. Para esos fines tratándose de valores cotizados en bolsa, se entenderá como única operación la orden dada al Agente para comprar o vender un número de valores, aun cuando el Agente, para cumplir el encargo, realice varias operaciones hasta completar el número de valores que su comitente desee comprar o vender.

De las normas antes expuestas se infiere claramente que nuestra legislación acoge el criterio de renta producto en forma general, esto es, sin requerir establecer expresamente cada uno de los ingresos que constituyen renta bajo el criterio indicado, y excepcionalmente grava también los ingresos considerados como renta bajo el criterio de flujo de riqueza, siendo que en tal caso deben estar expresamente indicados en la norma, tal como los previstos en los citados artículos 2° y 3° de la Ley, lo que evidencia que no podría considerarse como gravado bajo este criterio un ingreso distinto a los contenidos en dicha Ley.

Una vez determinado esto, debe tenerse en cuenta en lo referido a los ingresos considerados como gravados previstos en el citado artículo 3°, que en el caso de las personas naturales, únicamente se gravarán los ingresos como renta en los supuestos expresamente previstos en la indicada norma.

Cabe mencionar, que nuestra Ley una vez determinado el concepto de renta, establece los criterios de vinculación, esto es, que nuestro país tenga o no la potestad de gravar los conceptos considerados como renta.

Los referidos conceptos no pueden variar en función al perceptor de la renta, sino que a efecto de su gravamen se requiere la existencia de uno de los criterios de vinculación,



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

esto es, fuente o sujeto, puesto que en el primer caso, únicamente podrán gravarse las rentas obtenidas en el territorio peruano, y en el segundo, la totalidad de las rentas.

Esto último implica que si un sujeto es domiciliado en el país puede estar gravado en éste por todas aquellas rentas que nuestra legislación haya calificado como tales, independientemente de si las mismas han sido obtenidas en el país o en el exterior, pero nunca podrá gravar como renta aquél concepto que nuestra legislación no haya calificado como tal (por ejemplo una donación o legado), únicamente por el hecho que la obtención del indicado ingreso haya sido realizado en el exterior, toda vez que ello implicaría que se gravara como renta ingresos que no califican como tales conforme a nuestra legislación, únicamente por calificar como renta para efectos doctrinarios, lo que sería contrario a todo principio de legalidad.

En el caso de autos, la Administración pretende considerar como renta gravada para un sujeto domiciliado en el país, un ingreso de fuente extranjera, por lo que en primer lugar debe analizarse si aquél califica como tal, de acuerdo al concepto de renta contenido en la ley, independientemente del lugar de su obtención, toda vez que de calificar como renta conforme a nuestra legislación, ésta se encontraría gravada en virtud al criterio de vinculación subjetiva.

Como se indicó anteriormente en el caso de autos la Administración determinó rentas de fuente extranjera por ganancias de inversión ascendentes a S/. 136,353.52 por 1996, sobre la base de atribuir al recurrente las aludidas ganancias obtenidas por el Trust Tristar, conforme al contenido de los estados de cuenta bancarios obrantes en autos, luego de establecer que el recurrente y su cónyuge tenían la disposición y dominio pleno sobre las ganancias generadas producto de la administración de los referidos trusts y no así sus titulares.

Sin perjuicio de la procedencia de la atribución de las rentas obtenidas por el Trust establecida por la Administración, sobre la base de las consideraciones antes expuestas, en efecto se verifica que en el presente caso ésta ha establecido que constituyen rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, el resultado de la enajenación de valores, procediendo en consecuencia analizar si ello es correcto de conformidad con las normas citadas.

Cabe señalar sobre el particular, que como se ha indicado, en el caso de personas naturales la norma únicamente hace referencia a que los ingresos provenientes del resultado de venta, cambio o disposición de bienes está gravado cuando existe habitualidad, de lo que se deduce claramente que en los demás casos el ingreso no califica como renta para efecto de nuestro impuesto.

De lo expuesto se infiere que únicamente de determinarse la existencia de habitualidad en las referidas ventas, los ingresos obtenidos por dichas operaciones resultan gravados con el indicado impuesto.

En el caso de autos, como ya se ha señalado, mediante el Requerimiento N° 00015369 (fs. 2274 a 2276) la Administración solicitó al recurrente proporcionar por escrito y exhibir documentos que sustenten los ingresos percibidos y devengados, entre otros, por rentas de fuente extranjera, así como el detalle de las cuentas bancarias, derechos y similares en el Perú y el extranjero exhibiendo los estados de cuentas bancarias y los documentos que acrediten la apertura de dichas cuentas, así como los movimientos efectuados por el



Tribunal Fiscal

Nº 05229-4-2003

ANEXO II

período 1996, entre otros, constando en los Resultados del mismo relativo al ejercicio 1996, que el recurrente indicó por escrito el detalle de las cuentas bancarias en el extranjero N°s 367090 y 7201670 como titular, beneficiario y mancomunadas con su esposa, exhibiendo únicamente los estados de cuenta bancarios.

Posteriormente mediante Requerimiento N° 00021510 (fs. 2267), la Administración solicitó al recurrente exhibir los estados de cuenta bancaria y los documentos que sustentan las operaciones de cada una de las cuentas que posee en calidad de titular, beneficiario y/o mancomunada, entre las que se encuentran aquéllas en las que constan los abonos por ganancias de capital de los Trusts; sin embargo, según consta en el Resultado del citado Requerimiento que el recurrente sólo exhibió los estados de las Cuentas N°s 367090 y 7201670, no presentando la documentación que sustenta las operaciones de cada una de las cuentas bancarias solicitadas.

En mérito a lo señalado, no cabe duda que el recurrente ha destinado fondos para la constitución de los Trusts mencionados y siendo que la finalidad de éstos es precisamente el administrar dichos fondos a fin que reditúen ganancias mediante, entre otros, la compra y venta de valores; y habiendo la Administración requerido al recurrente la presentación de la documentación que acreditara las operaciones de cada una de las cuentas de los Trusts, sin que aquél hubiera cumplido con lo solicitado, cabe concluir que en el caso de autos procede la atribución de habitualidad a que alude nuestra legislación, por lo que corresponde declarar infundada la apelación interpuesta en el presente extremo.

5.2.3. Intereses:

Respecto a los intereses obtenidos en el exterior, se debe señalar que conforme a lo dispuesto por el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada de acuerdo con los artículos 49° y 50° de dicha Ley, siendo que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

En tal sentido, no habiendo acreditado el recurrente ni la declaración ni el pago del impuesto por estas rentas de fuente extranjera, resulta procedente el reparo, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo, no resultando de aplicación la exoneración dispuesta por el inciso i) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma que sólo rige respecto de los intereses que se obtengan con ocasión de un depósito en el sistema financiero nacional conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

En relación a lo alegado por el recurrente en cuanto a que no se habría respetado el criterio de imputación previsto en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que todos los intereses devengados en las diversas cuentas han sido imputados como renta aun cuando no se acreditó su efectiva percepción, se debe señalar que conforme a lo dispuesto por el artículo 59° de la referida Ley, las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, hecho que como se ha desarrollado ampliamente en los párrafos precedentes, se encuentra plenamente acreditado, por lo que corresponde declarar infundada la apelación en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

En cuanto a la deducción que correspondería efectuarse a las rentas de fuente extranjera, se debe indicar que el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, establece que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera. La mención de la norma al término resultados permite inferir que deberá considerarse como renta gravable a dicho efecto, los ingresos obtenidos en el exterior netos de los gastos reales incurridos para generar dicha renta.

Cabe indicar que en el caso de autos, la Administración al determinar la renta de fuente extranjera bajo comentario, ha deducido los gastos incurridos para su generación, por lo que no resulta procedente lo alegado por el recurrente.

6. *Reparo por Incremento Patrimonial No Justificado.*

De acuerdo a los papeles de trabajo de fiscalización y a los anexos del valor impugnado, se tiene que la Administración reparó como incremento patrimonial no justificado, el importe de S/ 16'397,352.00, imputando el 50% del referido monto al recurrente y el 50% restante a su cónyuge, al estimar que éste no sustentó el origen de los fondos utilizados para efectuar las operaciones siguientes: (a) abonos no sustentados en cuentas bancarias del exterior y (b) adelantó para adquisición de casa de playa en Santa María del Mar.

Al respecto consta en autos que mediante Requerimientos N°s 00021510 (fs. 2263, 2267), la Administración solicitó al recurrente exhibir la documentación sustentatoria detallada que acredite los bienes, derechos y obligaciones que posea en calidad de titular, socio y/o sociedad conyugal, dentro y fuera del país, al 1 de enero y 31 de diciembre de 1996, entre otros, de acuerdo al detalle consignado en los referidos Requerimientos, solicitando además exhibir los estados de las cuentas bancarias que posee en calidad de titular, beneficiario y/o mancomunada y los documentos que sustentan las operaciones de cada una de las mismas, tales como:

- N° 367090 en el Banco Hapoalim de Luxemburgo
- N° 340189 en el Banco Merrill Lynch de Zürich
- N° 7201670 en el Banco Hapoalim de Zürich
- Otras cuentas no especificadas por omisión al cierre del Requerimiento N° 00015494

Consta en el Resultado del Requerimiento N° 00021510 que el recurrente exhibió los estados de las Cuentas N°s 367090 del Banco Hapoalim de Luxemburgo y 7201670 en el Banco Hapoalim de Zürich, de cuya evaluación y análisis la Administración determinó depósitos no sustentados. Se señala además que no exhibe los estados de la Cuenta N° 340189 en el Banco Merrill Lynch de Zürich, no obstante la misma fue obtenida del Expediente N° 18-2001-Denuncia Constitucional N° 149 remitida por el vocal José Luis Lecaros, de cuya evaluación y análisis la Administración determinó depósitos no sustentados.

Cabe indicar que con respecto a la Cuenta N° 367090 del Banco Hapoalim de Luxemburgo, el recurrente adjuntó a sus escritos de fechas 8 y 21 de febrero de 2002 una explicación manuscrita de cada abono de la cuenta mencionada, así como copias fotostáticas del Estado de Cuenta y de la Relación de Cargos y Abonos, pero no adjuntó documentación que sustente el origen de los depósitos e inversiones, y respecto al destino de los fondos adjuntó copias fotostáticas de Notas de Cargo y Abono describiendo la operación realizada. Montos que la Administración procedió a considerar para efectos de determinar el incremento patrimonial del ejercicio.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Asimismo, con respecto a la Cuenta N° 7201670 del Banco Hapoalim de Zúrich a nombre del Trust Tristar, adjunta a sus escritos de fecha 8 y 21 de febrero de 2002 una explicación manuscrita de cada uno de los abonos a la referida cuenta, así como copias fotostáticas de Notas de Cargo y Abono de cada operación, documentos que sustentan los abonos relacionados a intereses, dividendos, transferencias y venta de valores, esto es el origen de tales abonos. También adjuntó copias de los Estados de la Cuenta N° 7201670 en otras monedas, señalando que el Banco al interior de la cuenta precitada ha realizado operaciones financieras en distintas monedas, adjuntando las cuentas o movimientos registrados en sub-cuentas (en dólares canadienses N° 7201670/001.000124, en marcos alemanes N° 7201670/001.000.280, en francos suizos N° 7201670/001.000.756, en yenes japoneses N° 7201670/001.000.392, en ecos europeos N° 7201670/001.000.954). Se señala también que el recurrente no sustentó por escrito ni con la documentación correspondiente el destino de los fondos. A su vez, mediante escrito de fecha 21 de febrero de 2002 el recurrente señaló, respecto de la cuenta en comentario, que todos los fondos provienen de transferencias de la Cuenta N° 367090 del Banco Hapoalim de Luxemburgo, efectuadas a su vez por Corporaciones Estatales Chinas.

Con respecto a la Cuenta N° 340189 del Banco Merrill Lynch de Zúrich, el recurrente adjuntó a sus escritos del 8 y 21 de febrero de 2002, una explicación manuscrita de cada uno de los abonos de la cuenta bajo análisis, exhibiendo además copias de los estados de cuenta de los años 1997 a 1999 y de las notas de abono de cada operación de 1997 a 2000, documentos que sustentan los abonos relacionados a intereses, dividendos, préstamos y venta de valores, esto es el origen de dichos abonos. Se indica asimismo que el recurrente no sustentó por escrito ni con la documentación sustentatoria correspondiente, el destino de los fondos.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, así como por el texto aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF; se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por éstos, precisando, en su segundo párrafo, que dichos incrementos patrimoniales, no podrán ser justificados con donaciones que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente, y tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

De acuerdo al artículo 92° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52° de dicha norma.

El artículo 93°, incisos (b) y (c), de la Ley del Impuesto a la Renta señala los métodos que la Administración puede emplear a efecto de realizar la determinación sobre base presunta, tales como los signos exteriores de riqueza, que incluyen el alquiler de la casa-habitación, el valor estimado de la habitación y de las fincas de recreo o esparcimiento que posee la persona natural, los vehículos, embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, etc., y las variaciones o incrementos patrimoniales del contribuyente y cualquier otro elemento de juicio que obre en poder de la SUNAT o que obtenga de terceros, estableciéndose en el Reglamento el método de evaluación aplicable a dichos elementos.

Por su parte, el artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren, entre otros, los artículos 52° y 92° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales, la SUNAT determinará la renta imponible



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

mediante acotación de oficio, para lo cual adicionará a la renta declarada el incremento patrimonial no justificado.

Asimismo, el artículo 60° del referido Reglamento precisa que para efecto de lo previsto en los incisos (b) y (c) del artículo 93° de la Ley, la Administración podrá aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, que toma como base los ingresos percibidos y los gastos efectuados por el contribuyente en el ejercicio gravable sujeto a fiscalización.

Conforme se desprende de las normas glosadas, a efecto de la determinación sobre base presunta prevista en el artículo 92°, la Administración cuenta, como herramienta, con la utilización de cualquiera de los índices o criterios establecidos en el artículo 93° de la Ley, entre los cuales se tiene, según los precitados incisos (b) y (c), el de los signos exteriores de riqueza y el de las variaciones o incrementos patrimoniales, siendo que para efecto de tales índices la Administración se encuentra facultada a aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, el mismo que consiste en determinar el incremento patrimonial en base a los ingresos o rentas generados por el contribuyente en un ejercicio determinado y gastos efectuados en el mismo, entendiéndose por estos últimos todos aquellos indicadores de riqueza que se traducen en disposición de dinero por parte del contribuyente, tales como consumos⁷, egresos, desembolsos y/o pagos.

En consecuencia, a efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, la Administración podía verificar el mismo sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario del recurrente en los ejercicios sujetos a fiscalización, tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, llegando a establecer el incremento patrimonial y a partir de éste el importe que resulte no justificado.

De la verificación efectuada en la presente instancia, se tiene que el procedimiento empleado por la Administración para determinar el incremento patrimonial no justificado consistió, en identificar depósitos bancarios, adquisiciones de predios, inversiones realizadas, otorgamientos de créditos, amortizaciones de créditos, así como incremento de saldos en portafolios, lo que se ajusta al procedimiento descrito anteriormente.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Administración ha considerado dentro de ésta, abonos en cuentas bancarias cuya titularidad no corresponde al recurrente ni a su cónyuge sino a los Trusts Tristar y Espuma del Mar, en los que figuran como beneficiarios de éstos (Cuentas N°s 7201670 del Banco Hapoalim de Zürich a nombre del Trust Tristar y 340189 del Banco Merrill Lynch de Zürich a nombre del Trust Espuma del Mar), cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en el punto 5, en el presente caso, si bien se habría producido la separación de fondos del patrimonio del recurrente en su calidad de constituyente, los cuales son entregados los trustees a fin que éstos los administren y dispongan de ellos en la forma más adecuada al funcionamiento del trust, tales fondos no han sido incorporados al patrimonio de los trustees, por lo que debe considerarse que los mismos continúan siendo propiedad del recurrente, constituyente y beneficiario de los Trusts, siendo pertinente señalar además que la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el período acotado, no recoge tratamiento especial alguno respecto a la transferencia de bienes para la creación de los trust establecidos en el exterior, por lo que resulta arreglado a ley considerar para efectos de determinar el incremento patrimonial del recurrente los abonos efectuados en cuentas bancarias registradas a nombre de los Trusts Tristar y Espuma del Mar.

⁷ Los que se reflejan en la adquisición de bienes y servicios de uso y disfrute que satisfacen una necesidad, dentro de un período determinado.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

La conclusión anterior se ve corroborada por la acción dispuesta por la Fiscal de Distrito de Zürich, la que dispuso el bloqueo de las cuentas del Trust Tristar en Zürich y New York, en atención a las acciones penales iniciadas en el Perú contra el recurrente y en el marco de su propia investigación penal, la misma que no fue objetada por la Real Corte de Jersey, sino que por el contrario contó con su anuencia, conforme fluye de la carta remitida por el Director del Trustee del Tristar Trust, en la que reseña la orden de la aludida fiscal distrital de Zürich de fecha 23 de febrero de 2001 (fs. 21862 a 21872 – Expediente N° 2433-2003), así como de la comunicación remitida por la Oficina Federal de Justicia y Policía de la Confederación Suiza (fs. 17256 – Expediente N° 2433-2003).

6.1 Determinación del Incremento Patrimonial no Justificado

La Administración procedió a determinar el importe total de los incrementos patrimoniales del ejercicio 1996, considerando los siguientes conceptos, según se desprende del Anexo N° 4 del valor impugnado (fs. 2386):

Resumen del Incremento Patrimonial, según SUNAT - Ejercicio 1996

Conceptos	Parciales S/.	A nombre propio y/o de su Cónyuge
1. Depósitos en entidades bancarias del exterior		S/. 16'869,705.00
1.1 Depósitos en M.E.:		
- Banco Hapoalim Suiza - Cuenta N° 7201670	5,467,311.00	
- Banco Hapoalim Luxemburgo - Cuenta N° 367090	7,255,721.00	
- Merrill Lynch Bank - Cuenta N° 340189	4,146,673.00	
2. Predios		72,240.00
Inmueble: Adelanto para casa de playa en Santa María de US\$ 30 000,00 a T/C S/. 2.408 (04/06/96)	72,240.00	
Total General		S/. 16'941,945.00

De los cuadros antes detallados se aprecia que en esencia el procedimiento empleado por la Administración para determinar el incremento patrimonial no justificado consistió en identificar aquellos depósitos y adquisiciones de predios, cuyo origen de fondos no fue debidamente sustentado por el recurrente, sin considerar la variación patrimonial de los depósitos colocados en los bancos del exterior, toda vez que la misma se encontraba recogida en las adiciones conformadas por los depósitos en las referidas entidades del exterior, puesto que lo contrario habría supuesto una duplicidad en el reparo.

En cuanto al rubro observado por la Administración correspondiente a adiciones, se tiene que los abonos observados para cada una de las cuentas objeto de análisis fue el siguiente, tal como se puede advertir de los estados de cuenta que obran en el expediente, papeles de trabajo preparados por la Administración en la etapa de fiscalización y los anexos adjuntos a la resolución impugnada:



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

1. BANCO HAPOALIM – LUXEMBURGO CUENTA N° 0367090

Fecha de Operación	Titular de la Cuenta	Abonos US\$	Abonos S/.	Tipo de operación según Estados de Cuenta
04/01/1996	Victor Joy Way	612,555.25	1,429,091.40	RBT
11/01/1996	Victor Joy Way	298,878.32	703,260.69	RBT
11/01/1996	Victor Joy Way	509,853.71	1,199,685.78	RBT
22/01/1996	Victor Joy Way	128,132.50	298,804.99	Tranfer
01/03/1996	Victor Joy Way	139,576.88	328,145.24	RBT
05/03/1996	Victor Joy Way	380,396.55	893,936.59	Tranfer
04/06/1996	Victor Joy Way	172.50	415.38	Tranfer
26/06/1996	Victor Joy Way	200,000.00	489,000.00	RBT
26/06/1996	Victor Joy Way	400,000.00	978,000.00	RBT
28/11/1996	Victor Joy Way	62,640.00	161,987.04	LIQ OF FX-FUND
02/12/1996	Victor Joy Way	299,997.60	773,393.81	Entry
Total		3,032,205.31	7,255,720.93	

En la presente cuenta se aprecia que la Administración gravó tanto la venta de certificados temporales adquiridos en periodos anteriores (operaciones RBT), como los demás ingresos por concepto de transferencias (tranfer) y entradas (entry). En el primer caso, debido a que el recurrente no presentó documentación sustentatoria que explicara el origen de los fondos con los cuales se efectuaron tales adquisiciones; y en el segundo porque el recurrente no acreditó con la documentación pertinente los servicios de promoción que afirma haber efectuado en la década de los ochenta y que habrían dado lugar a los abonos y transferencias efectuadas por Corporaciones Chinas. Sobre el particular cabe remitirse a lo expuesto en el punto 3 del análisis de la presente Resolución.

2. BANCO HAPOALIM – SUIZA CUENTA N° 7201670 - TRISTAR TRUST

Fecha de Operación	Beneficiario de la cuenta	Abonos US\$	Abonos S/.	Tipo de operación según Estados de Cuenta
08/01/1996	Victor Joy Way	222,846.58	518,118.30	Tranfer
28/02/1996	Victor Joy Way	10,800.00	25,380.00	Tranfer
05/03/1996	Victor Joy Way	102,892.23	241,796.74	VCT/Bellsouth Telecom.
29/03/1996	Victor Joy Way	42,096.81	99,053.79	VCT/Woolworth Corp.
15/04/1996	Victor Joy Way	281,489.94	663,190.30	VCT/Bellsouth Telecom.
15/04/1996	Victor Joy Way	200,077.09	471,381.62	VCT/Credit Lyonnais S.
24/04/1996	Victor Joy Way	100,310.79	237,736.57	VCT/Hapoalim International
07/05/1996	Victor Joy Way	216,931.00	516,946.57	GBP/USD Outright

277



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

09/05/1996	Victor Joy Way	151,066.48	364,070.22	VCT/Hapoalim International
15/05/1996	Victor Joy Way	50,131.21	120,816.22	Treasury Corp.
28/05/1996	Victor Joy Way	11,610.69	27,935.32	CPS/Osaka Gas
10/06/1996	Victor Joy Way	332.03	806.17	Tranfer
18/06/1996	Victor Joy Way	232,103.33	565,171.61	VCT/Toyota Motor Cred.
25/06/1996	Victor Joy Way	176,122.20	430,442.66	RBT/CS Tiger Fund.
01/07/1996	Victor Joy Way	47,204.96	115,038.49	VCT/Goodyear Tire
03/07/1996	Victor Joy Way	52,993.80	129,410.86	VCT/General Electric
29/07/1996	Victor Joy Way	43,687.75	106,423.36	VCT/Sekisui House
20/08/1996	Victor Joy Way	763.14	1,873.51	Tranfer
20/08/1996	Victor Joy Way	1,788.34	4,390.37	Tranfer
20/08/1996	Victor Joy Way	1,081.84	2,655.92	Tranfer
20/08/1996	Victor Joy Way	187.16	459.48	Tranfer
28/08/1996	Victor Joy Way	84,352.10	208,265.33	RBT/CS Tiger Fund.
25/09/1996	Victor Joy Way	84,364.70	211,249.21	RBT/CS Tiger Fund.
27/09/1996	Victor Joy Way	61,397.36	153,554.80	Tranfer
29/11/1996	Victor Joy Way	66,079.68	170,617.73	VCT/UAP SA
29/11/1996	Victor Joy Way	31,187.39	80,525.84	Tranfer
Total		2,273,898.60	5,467,310.99	

De acuerdo con el seguimiento efectuado al movimiento de la cuenta, se observa que la Administración consideró como abonos no sustentados y gravados todas aquellas transferencias de fondos que no provienen de la Cuenta N° 0367090 del Banco Hapoalim Luxemburgo, ello debido a que el depósito que origina cada transferencia se gravó en la referida cuenta, hecho que ha sido comprobado en esta instancia.

En el caso de otras transferencias observadas por la Administración como depósitos no sustentados, el recurrente presentó diversa documentación, en la que se aprecia que en la mayoría de los casos los abonos provienen de fondos de la misma cuenta pero que se expresaban en otra moneda, tal como el caso del depósito del 28 de febrero de 1996 por la suma de US\$ 10,800.00, el contribuyente indica que proviene de la Cuenta N° 7201670/001.000756 (expresada en francos suizos) a la Cuenta N° 7201670/001.000.840 (expresada en dollars us), al tipo de cambio 1.1880 CHF/USD. Cabe indicar que esta explicación no representa mayor sustento, toda vez que no se ha acreditado el origen de dicho fondo.

Asimismo, tratándose de la transferencia del 8 de enero de 1996 por el importe de US\$ 222,846.58, en la que el recurrente señala que se debió a una transferencia de la cuenta del Banco Hapoalim de Luxemburgo, no obstante no se aprecia el número de la cuenta, descartándose que se trate de la Cuenta N° 367090; toda vez que no se aprecia el cargo correspondiente en dicha cuenta en la fecha indicada, no habiéndose acreditado, en todo caso, el origen de tal fondo.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Otro de los conceptos que implicaron abonos a esta cuenta son los que corresponden a la venta de inversiones con fecha de compra desconocida, las cuales se consideraron como parte del incremento patrimonial del ejercicio 1996, al haberse registrado en los estados de cuenta correspondientes un ingreso por venta de valores, no habiendo el contribuyente presentado documentación sustentatoria respecto a la existencia de dicho patrimonio en el ejercicio anterior.

3. MERRILL LYNCH BANK CUENTA N° 340189 - ESPUMA DEL MAR

Fecha de Operación	Beneficiario de la cuenta	Abonos US\$	Abonos S/.	Tipo de operación según Estado de Cuenta
08/01/1996	Victor Joy Way	534,086.58	1,241,751.30	Client loan
08/02/1996	Victor Joy Way	518,109.31	1,220,665.53	Client loan
07/05/1996	Victor Joy Way	103,785.72	247,321.37	Reimbursement
01/07/1996	Victor Joy Way	251,220.75	612,224.97	Reimbursement
14/10/1996	Victor Joy Way	92,889.30	238,353.94	Reimbursement
16/10/1996	Victor Joy Way	230,485.97	586,356.31	Reimbursement
Total		1,730,577.63	4,146,673.42	

De acuerdo al análisis de los estados de cuenta que obran en el expediente, se observa que la Administración considera como abonos no sustentados y por lo tanto como incremento patrimonial los importes detallados en el cuadro precedente.

Ahora bien, se aprecia que los abonos del 8 de enero y 8 de febrero de 1996 fueron recibidos por concepto de préstamo bancario, según se desprende del estado de cuenta bancario y admitido así por la propia Administración en el anexo 5.1.3.1 de la Resolución de Determinación N° 024-03-0009372 (fs. 2367 a 2369), situación que indicaría que tales ingresos no reflejan un incremento patrimonial del recurrente, puesto que se trata de una transferencia de dinero proveniente de terceros que el recurrente se encuentra obligado a reembolsar, lo que impediría considerarlos como parte del incremento patrimonial de éste. En consecuencia, la Administración deberá deducir dicho monto del incremento patrimonial del presente ejercicio.

Asimismo, se han gravado los ingresos por venta de valores al haberse registrado en los estados de cuenta correspondientes, no habiendo el contribuyente presentado documentación sustentatoria respecto a la existencia de dicho patrimonio en el ejercicio anterior, por lo que cabe entender que se trata de incremento patrimonial del ejercicio.

Finalmente se considera, a los efectos de la determinación del incremento patrimonial del ejercicio, el importe de las arras para la adquisición de la casa de playa en Santa María por S/. 72,240.00 (US\$ 30,000.00), las que de acuerdo a la minuta de compra (fs. 671, 672 - Expediente N° 2433-2003) fueron canceladas a la firma de la misma y cuyo origen no fuera sustentado por el recurrente, conforme al Resultado del Requerimiento N° 00021510.

De otro lado, cabe indicar que la Administración no ha considerado como parte del incremento patrimonial los intereses, dividendos y ganancias de capital obtenidos por el recurrente, calificados por la Administración como rentas de fuente extranjera, siendo que aun cuando se conozca el origen de tales abonos, los mismos forman parte del patrimonio del recurrente en



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

tanto representan un mayor flujo monetario a favor de éste, por lo que correspondía que aquélla los considerara a efecto de la determinación del incremento patrimonial.

Sin embargo, en la determinación del incremento patrimonial no justificado del presente ejercicio, si bien la Administración no consideró los montos señalados como parte del incremento patrimonial, tampoco los dedujo posteriormente como parte de la renta comparable, conforme se analizará a continuación, por lo que el efecto en el incremento patrimonial no justificado resulta neutro para el ejercicio 1996.

De lo expuesto se tiene que en el caso de autos, la Administración ha aplicado el método de flujo monetario privado, al amparo de lo establecido en los artículos 52°, 92° y 93° inciso (c) de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 60° del Reglamento, encontrándose arreglada a ley la determinación por ella efectuada, con excepción de los abonos por préstamos consignados en la Cuenta N° 340189 de fecha 8 de enero y 8 de febrero de 1996 antes referidos, correspondiendo estarse a lo indicado al respecto.

Con relación a los ingresos percibidos en el ejercicio materia de acotación que forman parte de los fondos disponibles de la sociedad conyugal, que permitirían sustentar el incremento patrimonial determinado en el ejercicio, la Administración ha considerado los siguientes conceptos:

RENDA GRAVADA Y PERCIBIDA (Renta declarada más reparos)

Concepto	Importe S/.
1. Renta gravada percibida generada por la sociedad conyugal	
1.1 Renta bruta de primera categoría por predios arrendados y/o subarrendados	107,096.00
2. Renta gravada percibida generada por Víctor Joy Way Rojas	
2.1 Renta bruta de cuarta categoría obtenida por el ejercicio individual	0.00
2.2 Renta bruta de quinta categoría obtenida por el ejercicio individual	99,128.00
(+) Reparos	20,660.00
3. Renta gravada percibida generada por Lilia Troncoso Assen	
3.1 Renta bruta de fuente extranjera	317,709.00
Total ingresos percibidos	544,593.00

Es pertinente indicar que dentro de la renta bruta de primera categoría obtenida por el recurrente, y tenida en cuenta como parte de la justificación del incremento patrimonial determinado, la Administración ha considerado tanto los ingresos obtenidos por el arrendamiento de predios, ascendente a S/. 92,511.00, como la renta ficta establecida por aquélla por predios cedidos gratuitamente o a precio no determinado, ascendente a S/. 14,585.00, conforme se desprende del anexo 7 de la Resolución de Determinación N° 024-03-0009372.

Al respecto es preciso señalar, que sin perjuicio que en esta instancia se está revocando el reparo por rentas fictas, al no haber acreditado la Administración que los predios respecto de los cuales se ha establecido la indicada renta, hayan estado ocupados por terceros, no procede



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

considerar, a efecto de la justificación del incremento patrimonial, una renta que no ha sido obtenida realmente, como es el caso de la referida renta ficta, de conformidad con el criterio adoptado por este Tribunal mediante acuerdo aprobado en el Acta de Sala Plena N° 2003-17 de fecha 19 de agosto de 2003 contenido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 04761-4-2003 de 22 de agosto de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la que establece que: *"la renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta"*, por lo que procede que la Administración excluya de la renta comparable la renta ficta antes señalada.

De otro lado, se comprueba que la Administración dedujo a efectos de determinar el incremento patrimonial no justificado el importe percibido por rentas de quinta categoría, lo que se encuentra arreglado a ley.

Es preciso indicar, en relación a lo alegado por el recurrente en cuanto a que debió considerarse como parte de las rentas que justifican el incremento patrimonial, el importe percibido por gastos operativos, que dicho concepto no ha sido gravado por la Administración como renta de quinta categoría, precisamente por la naturaleza del mismo, la que se refiere a que tal importe no es de libre disposición del trabajador, sino que por el contrario es otorgado para efectuar gastos específicos en el desempeño de sus propias funciones y sujetos a rendición de cuentas conforme a la precisión establecida en la Décimo Tercera Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporada por la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034, por lo que resulta correcto que la Administración no lo haya deducido a efectos de determinar el incremento patrimonial no justificado.

Asimismo, como se aprecia en el cuadro anterior, la Administración no ha deducido del incremento patrimonial establecido, la renta de fuente extranjera determinada por aquella como ingresos omitidos que constituyen renta gravada, sin embargo, como se ha indicado anteriormente, no habiéndose considerado en la determinación del incremento patrimonial dichas rentas, ello tiene un efecto neutro.

Adicionalmente, la Administración considera como parte de la renta gravada y percibida, deducible del incremento patrimonial establecido, la renta bruta de fuente extranjera declarada por la cónyuge del recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta – formulario 137 N° 00057471, rectificada mediante declaración N° 05003765, casilla 154 renta neta de fuente extranjera ascendente a S/. 317,709.00 (fs. 717 – Expediente N° 4234-2002 y fs. 8098 – Expediente N° 2433-2003), lo que resulta arreglado a ley.

7. *Atribución del Incremento Patrimonial No Justificado como Rentas de Bienes Comunes.*

El recurrente cuestiona en su recurso de apelación la atribución del incremento patrimonial no justificado como rentas de bienes comunes, en tanto su cónyuge habría ejercido la opción de declarar tales rentas como sociedad conyugal con ocasión del pago a cuenta del Impuesto a la Renta por rentas de primera categoría del mes de enero de los ejercicios 1996 a 2000, mediante la presentación de los formularios 1082 y 1083.

Con respecto al pretendido ejercicio de la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuado por la cónyuge del recurrente, corresponde remitirse a lo señalado por esta instancia en el numeral 1 del análisis de la presente Resolución.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Asimismo, con relación a que el incremento patrimonial no justificado es una mera presunción de generación de rentas que en su oportunidad no fueron declaradas, y que en el caso de autos está claro que ese nivel de rentas presunto sólo podría haber sido generado por actividades desarrolladas por él, por lo que no cabe atribuir el 50% de dicho incremento a su cónyuge, se debe señalar que en el presente caso el incremento patrimonial no justificado determinado por la Administración, proviene de la falta de sustento de los abonos en cuentas bancarias del exterior y (b) adelanto para adquisición del predio ubicado en el distrito de Santa María del Mar, cuya titularidad corresponde a la sociedad conyugal, y no de rentas obtenidas a partir del desarrollo de actividades realizadas por el recurrente como aquél lo sostiene. En tal sentido carece de sustento el alegato del recurrente.

8. *Infracciones imputadas en función al Incremento Patrimonial No Justificado.*

Alega el recurrente que el incremento patrimonial no justificado es una mera presunción de omisión de rentas, por lo que la Administración no puede basarse en dicha presunción para imputar infracciones.

Al respecto conforme a lo dispuesto por el artículo 164° del Código Tributario, toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, constituye infracción sancionable de acuerdo con lo establecido en el Título I Infracciones y Sanciones Administrativas.

A su vez de acuerdo al numeral 1 del artículo 178° del Código antes mencionado, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Por su parte de acuerdo al artículo 65° del cuerpo de leyes en comentario, la Administración Tributaria podrá aplicar la determinación en base, entre otras, a las presunciones listadas en los numerales 1 al 7 del artículo en mención, siendo posible, en consecuencia, aplicar las presunciones contenidas en otras disposiciones tales como la Ley del Impuesto a la Renta.

Señala a su vez el indicado artículo que la aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

En consecuencia resulta procedente la aplicación de infracciones efectuada por la Administración, sobre la base de la omisión de ingresos derivada, entre otros, de la determinación del incremento patrimonial no justificado.

9. *Acogimiento al SEAP.*

De otro lado cuestiona también el recurrente, que no se habría tenido en cuenta su acogimiento al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias (SEAP), y por consiguiente la aplicación del beneficio de extinción de multas establecido por el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 914, precisando que debía tenerse en cuenta que la rectificatoria del ejercicio 1996 la presentó antes de la notificación de la ampliación de la fiscalización a tales ejercicios.



Tribunal Fiscal

N° 05229-4-2003

ANEXO II

Al respecto cabe indicar que mediante Expediente N° 4514-2-2002 el recurrente ha impugnado la Resolución de Intendencia N° 023-4-82418/SUNAT que deniega el acogimiento de la multa del referido ejercicio al citado beneficio, por lo que encontrándose en trámite su resolución, corresponde que la Administración se esté a lo que se resuelva en los mencionados expedientes.

10. Resoluciones de Multa.

Finalmente, siendo que las multas aplicadas han sido emitidas al amparo del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de las omisiones determinadas como consecuencia del incremento patrimonial establecido y de los reparos a las rentas de primera, cuarta y quinta categorías y de fuente extranjera, los que han sido materia de análisis en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de los indicados valores, debiendo la Administración proceder a reliquidarlos en consecuencia, teniendo asimismo en consideración lo mencionado respecto a su acogimiento al SEAP.

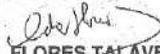
Que cabe dejar constancia que con fecha 5 de agosto de 2003, se llevó a cabo la diligencia de informe oral con asistencia de ambas partes, conforme a la certificación obrante a folios 2631 del Expediente;

Con los vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;

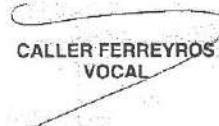
RESUELVE:

DECLARAR FUNDADA EN PARTE la apelación contra la denegatoria ficta de la reclamación interpuesta en cuanto a la renta ficta, dejándose sin efecto el referido reparo, debiendo la Administración reliquidar la acotación efectuada respecto al incremento patrimonial del ejercicio excluyendo el monto derivado de los abonos a la Cuenta N° 340189 correspondientes a préstamos bancarios, así como las multas correspondientes, conforme a lo indicado en la presente Resolución, e **INFUNDADA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
FT/CHS/mgp



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

EXPEDIENTE N° : 4977-2002
 INTERESADO : AMELIA ELVIRA DARUICH RICCI DE DUTHURBURU
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 17 de diciembre de 2003

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 026-4-12202/SUNAT emitida el 17 de julio de 2002 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-03-0009336 por el Impuesto a la Renta Personas Naturales del ejercicio 1996.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala lo siguiente:

1. Impugnación del procedimiento

Alega que la Administración Tributaria ha ampliado su examen a los ejercicios gravables no prescritos, sin haber tenido en cuenta lo establecido en el artículo 81° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, que señala las limitaciones de la SUNAT para la fiscalización.

Indica que no ha incurrido en omisiones a la presentación de la declaración de determinación de la obligación tributaria, puesto que tales declaraciones las asume y presenta en forma oportuna y adecuada, a nombre de la sociedad conyugal, su esposo el señor Luis Enrique Duthurburu Cubas, por lo que tal excepción a la fiscalización no le es aplicable.

Señala que su esposo ha presentado las declaraciones juradas con apego a las normas legales pertinentes, cumpliendo con incluir todas las partidas que tienen incidencia tributaria y sustentadas con sus respectivos libros y registros contables, los mismos que han sido exhibidos a la Administración, por lo que no existen irregularidades referidas a la determinación de la obligación tributaria en las declaraciones presentadas. Asimismo, afirma que la sociedad conyugal no tiene omisiones de pago en los tributos ni ha efectuado pagos posteriores a las notificaciones.

Sostiene que la Administración Tributaria hace una interpretación equivocada del artículo 81° del Código Tributario olvidando que el período fiscalizado es el ejercicio gravable 1996, indicando que su cónyuge no ha declarado ingresos de segunda categoría en el ejercicio 1999, añadiendo que como ya lo sostuvo su esposo en respuesta a los requerimientos correspondientes, de la empresa Hilandería Andina se percibieron ingresos, pero los mismos califican como de cuarta categoría de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, por lo que queda sustentado que la Administración tiene que suspender su facultad de verificación o fiscalización por los ejercicios no prescritos anteriores a 1999.

Además indica que al respecto, el Tribunal Fiscal ha emitido opinión a través de la Resolución N° 596-2-98 del 15 de julio de 1998, jurisprudencia de observancia obligatoria, la misma que la Administración no habría tomado en cuenta, inaplicando lo dispuesto por la Norma III del Código Tributario que considera a la jurisprudencia como fuente del derecho tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 07335-4-2003

ANEXO II

2. Reparación por rentas de primera categoría.

En cuanto al reparo por rentas de primera categoría, alega que la Administración fundamenta éste en el artículo 23º inciso d) del Decreto Legislativo Nº 774 Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo la sociedad conyugal que ella integra, propietaria del inmueble, no ha cedido el uso del mismo, afirmando además que el predio materia de acotación es un terreno sobre el cual en el año 1996 no existía edificación alguna.

Aduce además en escrito ampliatorio de apelación, que dicho inmueble fue adquirido en marzo de 1996, pero recién le fue entregado en junio del mismo año, habiendo solicitado la subdivisión del predio a la Asociación Casuarinas de Monterrico.

Asimismo, señala que con fecha 25 de junio de 1996, la referida Asociación le comunicó que para concederle dicha solicitud, previamente debía realizar obras civiles, como derribo y construcción de paredes, demolición de parte de la construcción existente, razón por la cual realizó los referidos trabajos, lo que demuestra que el inmueble se encontraba desocupado y que los consumos de agua se limitaban a lo utilizado en las obras civiles y en el riego de jardines.

3. Reparación por incremento patrimonial no justificado.

En cuanto al incremento patrimonial determinado por los saldos en los Bancos Sudamericano Cuenta Nº 7-0000245 y FINSUR Cuenta Nº 001-17-001600-5, afirma que tales importes son provenientes de actividades ilícitas que, conforme lo ha manifestado su esposo, tanto ante las Fiscalías Anticorrupción, en las cuales se ha acogido a los beneficios que otorga la Ley Nº 27378 de Colaboración Eficaz, así como a las Judicaturas respectivas, si bien estos fondos fueron recibidos por él, los mismos fueron distribuidos en su totalidad a diferentes personas, siendo que el dinero constituyó un capital revolvente utilizado en otras adquisiciones de bienes, los mismos que fueron devueltos al erario nacional a través de la Fiscalía o del Juzgado, con lo que demuestra fehacientemente cuál era el origen de los saldos que aparecen en las cuentas citadas. Además señala, que aquello que ha sido motivo de acogimiento a un beneficio reconocido por ley, el mismo que se encuentra en otro ámbito jurisdiccional, no es competencia de la Administración Tributaria; señalando además que tales montos no constituyen renta gravable de conformidad con los artículos 1º, 2º y 3º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En lo que se refiere al saldo del Banco de Comercio Cuenta Nº 210-02-0824705, indica que éste obedece a una repatriación de moneda extranjera que se hiciera al amparo del Decreto Supremo Nº 094-88-EF, no pudiendo la Administración exigir requisitos distintos a los mencionados expresamente en tal dispositivo legal, toda vez que la Norma VIII del Código Tributario no permite efectuar una interpretación extensiva de las normas. Señala además que el Tribunal Fiscal ha emitido opinión al respecto mediante las Resoluciones Nºs 1032-3-98 del 27 de noviembre de 1998 y 774-3-98 del 15 de setiembre de 1998, jurisprudencia de observancia obligatoria, la misma que la Administración no habría tomado en cuenta, inaplicando lo dispuesto por la Norma III del Código Tributario que considera a la jurisprudencia como fuente del derecho tributario.

En relación al incremento patrimonial determinado por cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 1996, afirma que se trata de una acotación injusta e ilegal, señalando que la Administración Tributaria para determinar incrementos patrimoniales no justificados debe confrontar ingresos reales y egresos reales, conforme lo establece reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

En lo que se refiere a los préstamos efectuados a las empresas Hilandería Andina S.A. y Cía Constructora e Inmobiliaria Dardú S.A., señala que no se ha tenido en cuenta el saldo inicial de



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

dinero en efectivo, fruto de los treinta años de empresario de su cónyuge, el mismo que éste no tenía obligación de declarar por pertenecer a ejercicios prescritos. Además afirma que dicho dinero fue entregado a sus hijos, por ser accionistas de las citadas empresas.

En cuanto a los predios que conforman el patrimonio del contribuyente al 31 de diciembre de 1996, sostiene que impugna la actualización de montos a través del Factor de Corrección Monetaria al cierre del ejercicio, lo que considera injusto, puesto que uno de los predios lo posee en Estados Unidos desde 1990 y el otro ubicado en Calle Cerros San Francisco en Santiago de Surco, fue adquirido con sus ahorros personales y por aporte de sus hijos.

Respecto a las inversiones en sociedades al 31 de diciembre de 1996 establecidas por la Administración, señala que las acciones de Finsur, Impar S.A. e Hilandería Andina S.A. las poseía desde el ejercicio prescrito 1994, siendo que respecto a las acciones de Telefónica del Perú S.A. y Luz del Sur no se ha tenido en cuenta su saldo inicial de dinero en efectivo, fruto de los treinta años de empresario de su cónyuge, que éste no tenía obligación de declarar por pertenecer a ejercicios prescritos.

En relación a las adiciones a la variación patrimonial, indica nuevamente que el monto referido a la Cuenta N° 210-02-0824705 del Banco de Comercio se sustenta en una repatriación de moneda extranjera que hiciera al amparo del Decreto Supremo N° 094-88-EF, y los saldos en los Bancos Sudamericano Cuenta N° 7-0000245 y FINSUR Cuenta N° 001-07-001600-5 provienen de actividades ilícitas. Asimismo, refiere que los saldos del Banco Continental Cuenta N° 0011-0100-0201000150 están conformados por el movimiento personal de los ingresos de cuarta y quinta categorías.

Respecto a los pagos efectuados por su esposo con tarjetas de crédito, señala que éstos obedecen a su movimiento personal, justificados con ahorros personales, repatriaciones de moneda e ingresos de cuarta categoría.

Finalmente, respecto al rubro de otras adiciones: ingresos no sustentados del ejercicio 1996, sostiene que al efectuar la acotación por las acciones de difusión masiva adquiridas a Telefónica del Perú S.A. y Luz del Sur no se ha tenido en cuenta su saldo inicial de dinero fruto de los treinta años de empresario de su cónyuge, que éste no tenía obligación de declarar por pertenecer a ejercicios prescritos. Asimismo indica que en el caso de la empresa Nuevo Mundo S.A. corresponde a la devolución de un monto facilitado por ellos mismos y que estaba pendiente de regularización, señalando además que los gastos por cuotas y mantenimiento, así como los pagos realizados a clubes y desembolsos por el predio ubicado en Calle Cerros San Francisco, distrito de Santiago de Surco, se encuentran plenamente justificados con sus ingresos de cuarta y quinta categorías y sus ahorros personales.

Que la Administración señala que:

1. Como consecuencia de la fiscalización de las obligaciones tributarias del cónyuge de la recurrente correspondientes a enero de 1999 a diciembre de 2000, iniciada mediante Carta N° 010023002170-1-SUNAT y Requerimiento N° 00063568, se detectó omisión de ingresos por rentas de segunda categoría no declaradas como renta afecta en la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, por lo que de acuerdo con lo dispuesto por los incisos a) y c) del artículo 81° del Código Tributario el área acotadora levantó la suspensión de la fiscalización de los periodos no prescritos, ampliando la auditoría al ejercicio 1996, entre otros, mediante Requerimiento N° 00021642.



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

2. Respecto a las rentas de primera categoría, se atribuyó 50% de las rentas provenientes de la cesión gratuita o a precio no determinado de un inmueble de propiedad de la sociedad conyugal, por cuanto en dicho predio se encontraba construida una casa residencial de dos plantas, no habiendo la recurrente desvirtuado que se encontrase ocupado (folios 737), sino por el contrario, de la documentación exhibida consistente en recibos cancelados de la Asociación Casuarinas de Monténrico se detectó fluctuaciones en el consumo de agua, por lo que se procedió a realizar la acotación, lo que se corrobora en el Resultado del Requerimiento N° 00021663 que obra a folio 330.
3. En cuanto al incremento patrimonial, la legislación les otorga una naturaleza presuntiva, que importa una visión dinámica del patrimonio, considerando las variaciones o fluctuaciones producidas en el lapso de un ejercicio, para efectos de determinar los incrementos, de tal manera que si el contribuyente no demuestra fehacientemente a la Administración el origen del patrimonio incrementado, así como las variaciones que hubiera podido experimentar el mismo, ésta puede presumir renta neta del contribuyente.
4. Los depósitos en el Banco Sudamericano Cuenta N° 7-0000245 y FINSUR Cuenta N° 001-17-001600-5 provienen de actividades ilícitas, según alega la recurrente, lo que no varía la determinación efectuada, ya que los incrementos patrimoniales no pueden justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.
5. La transferencia de moneda extranjera del exterior depositada en la Cuenta de Ahorros N° 210-02-0824705 del Banco de Comercio, ascendente a US\$ 999,770.20 ha sido considerada como incremento patrimonial y no como repatriación, por que el recurrente no acreditó en la etapa de fiscalización la titularidad del dinero supuestamente repatriado y no sustentó con comprobante alguno emitido por una entidad financiera del país, el ingreso de moneda extranjera en el sistema financiero nacional por concepto de repatriación por el referido importe.
6. Sobre las cuentas por cobrar, el recurrente no exhibió la documentación que acredite el importe de US\$ 134,127.00 al 1 de enero de 1996, correspondiente supuestamente a ahorros personales, por lo que el área acotadora no tomó en cuenta dicho importe al establecer el monto del incremento patrimonial no justificado.
7. El factor de corrección monetaria de 1.114 utilizado por el área acotadora para la actualización del inmueble ubicado en los Estados Unidos, es el factor anual para el año 1996 establecido por la Resolución N° 02 del Consejo Normativo de Contabilidad, que determina los factores de actualización para el ajuste integral de Estados Financieros por efecto de la inflación de los años 1990 a 2000. Además, respecto al predio ubicado en Calle Cerros de San Francisco N° 350 (Mz. A Lote 8) , Urb. Las Casuarinas- Surco, no exhibió documentación que acredite que el mismo fue adquirido con ingresos provenientes de sus ahorros y el aporte de sus hijos.
8. No se ha utilizado algún tipo de cambio para la cotización de las acciones de FINSUR al 31 de diciembre de 1996, ya que ésta era establecida en soles en la Bolsa de Valores de Lima, respecto a las acciones de Telefónica del Perú S.A. y Luz del Sur S.A., no se ha tomado en cuenta el saldo inicial de dinero en efectivo, por no haber acreditado tener el mismo.
9. El recurrente no ha acreditado que los saldos de la Cuenta N° 0011-0100-0201000150 del Banco Continental correspondan al movimiento personal de sus ingresos de cuarta y quinta categoría, por lo que carece de sustento lo alegado por ésta. Además, se ha obtenido información sobre abonos en la Cuenta N° 001-17-001600-5 de FINSUR, por lo que se modifica el monto de abonos en moneda extranjera no sustentados de bancos nacionales, lo que afecta el cálculo del incremento patrimonial.



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

10. Al no haber presentado el recurrente en la instancia de reclamaciones ni en la de fiscalización, medio probatorio alguno que acredite su afirmación de que los pagos efectuados con tarjetas de crédito están justificados con sus ahorros personales, repatriación de moneda y sus ingresos de cuarta y quinta categorías, deben mantenerse los importes establecidos por el área acotadora.
11. En relación a adiciones por otros ingresos, el recurrente no ha acreditado que las adquisiciones de acciones de Telefónica del Perú S.A. y Luz del Sur S.A., así como los gastos por mantenimiento y pagos a clubes se haya efectuado con el dinero que tenía al inicio del ejercicio 1996, provenientes de sus ahorros personales e ingresos de cuarta y quinta categorías, ni que la Cía. Industrial Nuevo Mundo S.A. le haya devuelto un préstamo, ni ha justificado la adquisición del predio ubicado en la Calle Cerros de San Francisco, Surco.
12. En base a nueva documentación se modifica el importe del saldo final de la cuenta de ahorros N° 001-17-001600-5 de FINSUR, lo que afecta el monto total de saldos finales de las cuentas bancarias nacionales y del incremento patrimonial.

Que de lo actuado se tiene que:

Mediante Requerimiento N° 00063796 (folios 359 a 365), emitido el 9 de noviembre de 2001 y notificado el 13 del mismo mes y año, la Administración solicitó a la recurrente documentación e información respecto del ejercicio 1996, materia de la presente acotación, indicándose en el referido Requerimiento que al amparo de lo dispuesto en los incisos a) y c), y último párrafo del artículo 81° del Código Tributario, se iniciaba la fiscalización de dicho ejercicio, dado que la recurrente no declaró ni pagó rentas de segunda categoría consistentes en intereses, derivados de préstamos efectuados a terceros en el ejercicio 1999 por la sociedad conyugal que integra con Luis Enrique Duthurburu Cubas.

Al respecto cabe indicar que conforme a lo dispuesto por el artículo 81° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la Administración Tributaria suspenderá su facultad de verificación o fiscalización, respecto de cada tributo, por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual o de los últimos doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectan: (a) omisiones en la presentación de la declaración de determinación de la obligación tributaria o presentaciones posteriores a la notificación para la verificación o fiscalización, (b) irregularidades referidas a la determinación de la obligación tributaria en las declaraciones presentadas, (c) omisiones en el pago de los tributos o pagos posteriores a la notificación mencionada, señalándose que en el caso de tributos de liquidación anual, la facultad de verificación o fiscalización se prorrogará hasta el sexto mes del período gravable siguiente a aquél en el que corresponda presentar la declaración. Asimismo, en su último párrafo indica que no se suspenderá la facultad de verificación o fiscalización por los ejercicios o períodos no prescritos, cuando la Administración encuentre en los referidos ejercicios o períodos indicios de delito tributario o compruebe la existencia de nuevos hechos que demuestren omisiones, errores o falsedades en los elementos que sirven de base para determinar la obligación tributaria.

Es preciso tener en cuenta, conforme al reporte de programación operativa obrante a folios 367, así como de lo indicado en el Informe General – Período 1996 – (fs. 408 a 421), que la fiscalización a la recurrente se inicia como resultado de la fiscalización a su cónyuge, Luis Enrique Duthurburu Cubas, la misma que, de acuerdo al Informe General de Fiscalización – Período 1996 – del contribuyente Luis Enrique Duthurburu Cubas (fs. 372 a 393), se inició con la Carta de Presentación N° 010023002170-1-SUNAT y el Requerimiento N° 063568 notificado el 24 de enero de 2001, por los períodos 1999 y 2000, períodos en los que la Administración detecta, según cruces de información efectuados, que Luis Enrique Duthurburu Cubas omitió declarar ingresos por rentas de segunda categoría, al percibir intereses producto de



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

préstamos efectuados a la empresa Hilandería Andina S.A., conforme a lo señalado en el Requerimiento N° 021522, y dado que tales rentas son atribuibles a la sociedad conyugal.

ANEXO II

Cabe indicar que Luis Enrique Duthurburu Cubas fue intervenido con motivo de la solicitud del Procurador Ad Hoc José Ugaz Sánchez Moreno, mediante Oficio de fecha 29 de noviembre de 2000, en el que solicitaba se le inicie una fiscalización, entre otros, al precitado contribuyente, al existir indicios de delito de defraudación tributaria.

En la citada fiscalización la Administración detectó y acotó rentas de segunda categoría constituidas por los intereses percibidos por el señor Luis Duthurburu Cubas, originados en los préstamos efectuados a Hilandería Andina S.A. y en la venta de acciones de FINSUR a la Caja de Pensiones Militar Policial por las sumas de S/.30,405.00 y S/.114,565.00 respectivamente.

Con relación a los intereses pagados por Hilandería Andina S.A., se tiene que los mismos habrían sido informados por la propia empresa, mediante el escrito de fecha 11 de julio de 2001 (folios 885 a 889), presentado en respuesta al Requerimiento N° 00015179 (folios 890 y 891), emitido por la Administración a efecto de realizar el cruce de información respectivo; siendo que en el mencionado escrito Hilandería Andina S.A. señaló que los pagos se realizaron a través de cheques y en efectivo.

De conformidad con lo dispuesto por el literal a) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo N° 774, son rentas de segunda categoría los intereses originados en la colocación de capitales, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.

De acuerdo a lo expuesto, los intereses pagados por Hilandería Andina S.A. corresponden a rentas de segunda categoría y no a rentas de cuarta categoría declaradas por su cónyuge como sostiene la recurrente en su apelación, careciendo de sustento su alegato.

En consecuencia, se establece que la fiscalización iniciada a la recurrente se origina como resultado de las omisiones establecidas por cruce información con su cónyuge, en el que se detectaron omisiones por rentas de segunda categoría atribuibles a la sociedad conyugal, por lo que la Administración se encontraba facultada a efectuar la fiscalización de los ejercicios o períodos no prescritos de la recurrente en aplicación de lo dispuesto en los literales a) y c) del artículo 81° del Código Tributario antes glosado.

De otro lado, cabe indicar que la Resolución de Tribunal Fiscal N° 596-2-98 del 15 de julio de 1998, citada por la recurrente, señala que de conformidad con el artículo 81° del Código Tributario, la Administración suspenderá su facultad de verificación o fiscalización, respecto de cada tributo, por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual o de los últimos doce meses tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detecten, entre otras, irregularidades referidas a la determinación de la obligación tributaria de las declaraciones presentadas; señalando además, que el citado artículo 81° no exige que tales irregularidades consten en una resolución de determinación para efecto que la Administración pueda continuar fiscalizando los períodos no prescritos. Criterio que de modo alguno se contrapone al procedimiento efectuado por la Administración Tributaria en el caso de autos.

I. Atribución de las rentas determinadas a la sociedad conyugal.

De acuerdo a lo consignado en el Informe General y en el valor impugnado (folios 414, 783 a 808) el monto de los reparos a las rentas de primera categoría y por incremento patrimonial no justificado equivalen al 50% del total reparado por dichos conceptos a la sociedad conyugal Duthurburu Cubas-Daruich Ricci, reparos que se atribuyen en partes iguales a la recurrente y a su cónyuge Luis Enrique



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

Duthurburu Cubas, ya que la sociedad conyugal se encuentra bajo el régimen patrimonial de sociedad de gananciales y los cónyuges no ejercieron la opción de atribuir las rentas comunes a uno de ellos, para efectos de la declaración y pago del Impuesto a la Renta.

Es así que los reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 efectuados al recurrente son iguales a los reparos que por dichos conceptos y tributo se realizaron a su cónyuge, los que se encuentran contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-03-0009337.

En cuanto a la atribución a la recurrente en su calidad de cónyuge, del 50% de las rentas reparadas, cabe señalar que conforme con lo establecido por el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas, así como las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista por el artículo 16° de la Ley.

El artículo 16° de la citada Ley, dispone que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, y las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges, sin embargo, éstos podrán optar por atribuirlos a uno sólo de ellos para efecto de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Además, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que los cónyuges que opten por declarar y pagar el impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT, la opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio, igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto en el artículo 16° de la ley. Además, el representante de la sociedad conyugal considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.

Sobre este extremo es preciso anotar que las normas citadas al no establecer la forma en que debe ejercerse dicha opción, dejan a los contribuyentes en la libertad de ejercer la misma por cualquier medio en el que conste fehacientemente su voluntad de atribuir la totalidad de las rentas comunes de la sociedad conyugal a uno de los cónyuges.

Considerando que en el ejercicio 1996 ya existía la sociedad conyugal Duthurburu Cubas- Daruich Ricci¹ y dado que la recurrente confirmó en respuesta a los numerales 19 y 7 de los Requerimientos N°s 00063796 y 00021675 (fs. 352 y 313), respectivamente, que la sociedad conyugal se regía por el régimen de sociedad de gananciales y no acreditó haber ejercido la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta con la documentación pertinente, pese a habersele solicitado mediante los Requerimientos antes mencionados, en el supuesto de existir rentas provenientes de bienes comunes, éstos debían atribuirse por partes iguales a cada uno de los cónyuges.

Respecto a la existencia de rentas producidas por bienes comunes, cabe indicar que el Código Civil en la Sección Segunda del Libro III regula la sociedad conyugal, estableciendo en el artículo 301° que en el régimen de sociedad de gananciales puede haber bienes propios de cada cónyuge y bienes de la sociedad, indicándose taxativamente en el artículo 302° cuáles son los bienes que califican como

¹ Luis Enrique Duthurburu Cubas y Elvira Amelía Daruich Ricci contrajeron matrimonio civil en la Municipalidad de San Isidro el 16 de agosto de 1963, según consta en el Acta de Matrimonio que obra en folio 245.



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

propios de cada cónyuge², y en el artículo 310³, cuáles constituyen los bienes sociales, considerando como tales los que no son bienes propios. Asimismo, el artículo 311³ del referido Código establece que todos los bienes se presumen sociales, salvo prueba en contrario.

En consecuencia, en el caso materia de autos, al no haberse acreditado que los bienes que producen las rentas reparadas califican como bienes propios, éstos se presumen sociales, procediendo que el 50% de dichas rentas se atribuyese a la recurrente debido a que la sociedad conyugal no ejerció la opción a que se refiere el artículo 16³ de la Ley del Impuesto a la Renta, como se mencionó anteriormente, por lo que la atribución efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

Cabe indicar que respecto a este punto mediante Resolución de Tribunal Fiscal N° 07300-2-2003 del 17 de diciembre de 2003, que resolvió la acotación efectuada por Resolución de Determinación N° 024-03-0009337 sobre el Impuesto a la Renta del período 1996 al señor Luis Enrique Duthurburu Cubas, se ha fallado en el mismo sentido.

II. Reparación por Rentas de Primera Categoría.

Mediante la Resolución de Determinación N° 024-03-0009336 (folio 804), la Administración atribuyó a la recurrente rentas de primera categoría respecto del ejercicio 1996 por la suma de S/.1,042.00, equivalente al 50% de la renta que por dicho concepto se atribuyó a la sociedad conyugal Duthurburu Cubas- Darulich Ricci correspondiente a un predio cedido gratuitamente o a precio no determinado.

El predio materia del reparo se encuentra ubicado en la Calle Cerros de San Francisco N° 530 (Mz. A Lote 8), Urbanización Las Casuarinas, Surco, y fue adquirido en el año 1996 por la sociedad conyugal en copropiedad con Francesca Sinjoc Pacheco, de acuerdo a la copia del testimonio de Escritura Pública de Compra Venta obrante a folios 235 a 241, habiendo determinado la Administración la renta ficta sobre la base de aplicar la tasa del 6% sobre el 50% del valor de autoavaloú del referido predio del ejercicio 1996, ascendente a S/.208,407.00.

La Administración detectó una variación en el consumo de agua del referido inmueble, por lo que concluyó que había sido ocupado por terceros por el período junio a setiembre de 1996, generándose renta ficta en virtud del inciso d) del artículo 23³ de la Ley de Impuesto a la Renta.

² Artículo 302³ del Código Civil.- "Son bienes propios de cada cónyuge:

- 1.- Los que aporte al iniciarse el régimen de sociedad de gananciales.
- 2.- Los que adquiera durante la vigencia de dicho régimen a título oneroso, cuando la causa de adquisición ha precedido a aquélla.
- 3.- Los que adquiera durante la vigencia del régimen a título gratuito.
- 4.- La indemnización por accidentes o por seguros de vida, de daños personales o de enfermedades, deducidas las primas pagadas con bienes de la sociedad.
- 5.- Los derechos de autor e inventor.
- 6.- Los libros, instrumentos y útiles para el ejercicio de la profesión o trabajo, salvo que sean accesorios de una empresa que no tenga la calidad de bien propio.
- 7.- Las acciones y las participaciones de sociedades que se distribuyan gratuitamente entre los socios por revaluación del patrimonio social, cuando esas acciones o participaciones sean bien propio.
- 8.- La renta vitalicia a título gratuito y la convenida a título oneroso cuando la contraprestación constituye bien propio.
- 9.- Los vestidos y objetos de uso personal, así como los diplomas, condecoraciones, correspondencia y recuerdos de familia."

³ Artículo 310³ del Código Civil.- "Son bienes sociales todos los no comprendidos en el artículo 302³, incluso los que cualquiera de los cónyuges adquiera por su trabajo, industria o profesión; así como los frutos y productos de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. También tienen la calidad de bienes sociales los edificios construidos a costa del caudal social en suelo propio de uno de los cónyuges, abonándose a éste el valor del suelo al momento del reembolso."



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

La Administración señala en la Resolución apelada que en dicho predio se encontraba construida una casa residencial de dos plantas, y que la recurrente no ha desvirtuado que se encontrara ocupado (folios 751), sino por el contrario, de la documentación exhibida consistente en recibos cancelados de la Asociación Casuarinas de Monterrico se detectó fluctuaciones en el consumo de agua, por lo que se procedió a realizar la acotación, lo que se corrobora en el Resultado del Requerimiento N° 00021663 que obra a folio 330.

Cabe señalar que el inciso d) del artículo 23° de la Ley de Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo N° 774, establece, entre otros, que constituye renta de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, la que será equivalente al seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto al Valor al Patrimonio Predial (entiéndase Impuesto Predial). Asimismo, esta norma establece que se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que se establezca en el Reglamento.

Por su parte, el numeral 4 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 23° de la ley, el período de desocupación de los predios se acreditará con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua, o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT, y el estado ruinoso se acreditará con la Resolución Municipal que así lo declare o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT.

De conformidad con el criterio establecido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04761-4-2003 del 22 de agosto de 2003, que tiene carácter de precedente de observancia obligatoria, la obligación de probar el hecho base corresponde a la Administración.

En el caso de autos, la Administración presenta como prueba de la ocupación del predio las Boletas de Venta N°s. 001-04400, 001-04650, 001-04903 y 001-05155 emitidas por la Asociación Casuarinas de Monterrico a nombre del cónyuge de la recurrente, por concepto de consumo de agua (folios 892 y 901 a 903) en donde se evidencia la fluctuación en el consumo de agua del predio materia de acotación (55 m3 en el mes de junio de 1996, 3 m3 en julio de 1996, 161 m3 en agosto de 1996 y 70 m3 en setiembre de 1996).

Cabe señalar al respecto que de los consumos de agua efectuados en los meses de junio, agosto y setiembre, se evidencia la ocupación del predio en mención respecto de los referidos períodos, sin embargo, en aplicación del numeral 4 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, con la disminución en el consumo del servicio de agua en el mes de julio a 3 m3 se encuentra acreditada la desocupación del predio en dicho período, por lo que debe dejarse sin efecto la acotación de renta ficta de primera categoría realizada por la Administración por el período de julio de 1996.

En cuanto a lo alegado por la recurrente en relación a que dicho inmueble es un terreno sobre el cual no existía edificación alguna, cabe indicar que de conformidad con lo consignado en la cláusula primera de la Escritura Pública de Compra Venta de fecha 15 de marzo de 1996, otorgada ante Notario Público Dr. Jaime A. Murguía Cavero, en el inmueble ubicado en Calle Cerros de San Francisco N° 530 (Mz. A Lote 8), Urbanización Las Casuarinas, Surco se encuentra construida una casa residencial de dos plantas y un sótano cuyas áreas, linderos y medidas perimétricas y su correspondiente distribución constan de su respectiva inscripción en el Registro de Propiedad Inmueble de Lima, por lo que queda desvirtuado el alegato de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 07335-4-2003

ANEXO II

En relación a que el inmueble fue adquirido en marzo de 1996, pero recién le fue entregado en junio del mismo año, cabe indicar que efectivamente de la cláusula octava de la referida Escritura Pública se evidencia que el vendedor se comprometió a la entrega del inmueble, completamente desocupado, en la fecha que ambas partes suscriban la correspondiente Escritura Pública, lo que ocurrió el 14 de junio de 1996.

En consecuencia, se encuentra probado que al no habersele entregado el inmueble a sus adquirentes entre los cuales se encuentra la sociedad conyugal compuesta por la recurrente y Luis Enrique Duthurburu Cubas hasta el 14 de junio de 1996, resultaba imposible que cedieran el mismo antes de esa fecha, por lo que corresponde dejar sin efecto la acotación efectuada por el período de junio de 1996 en la proporción correspondiente del 1 al 13 de junio de 1996.

De otro lado, cabe señalar que la recurrente en escrito ampliatorio de apelación presentado ante este Tribunal el 14 de noviembre de 2003, alega que el predio ubicado en Calle Cerros de San Francisco Nº 530 (Mz. A Lote 8) Las Casuarinas se encontraba desocupado habiendo solicitado la subdivisión del predio a la Asociación Casuarinas de Monterrico. Añade además, que con fecha 25 de junio de 1996, la referida Asociación le comunicó que para concederle dicha solicitud, previamente debía realizar obras civiles, como derribo y construcción de paredes, demolición de parte de la construcción existente, razón por la cual realizó los referidos trabajos, lo que demuestra que el inmueble se encontraba desocupado y que los consumos de agua se limitaban a lo utilizado en las obras civiles y en el riego de jardines. Presenta con su escrito de ampliación copia de las cartas dirigidas sobre el particular a la Asociación Casuarinas de Monterrico, así como de las Cartas de respuesta de dicha Asociación.

Al respecto cabe indicar que mediante Requerimiento Nº 00021663 notificado el 23 de noviembre de 2001, Anexo 1 (folio 325), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición de las Declaraciones de Autoavalúo presentadas a las autoridades municipales durante el período 1996 – 1997 y precisar el uso o destino del inmueble ubicado en Calle Cerros de San Francisco Nº 530 (Mz. A Lote 8) las Casuarinas, asimismo, sustentar mediante documentación original y entregar fotocopia de las rentas producidas y los gastos generados por dicho predio, tales como agua, luz, teléfono, junta de propietarios y otros similares.

Del resultado del mencionado requerimiento (folio 330), se observa que la recurrente no precisó el uso o destino del citado inmueble, asimismo no sustenta mediante documentación original y no entrega fotocopia de las rentas producidas y los gastos generados por los predios, tales como agua, luz, teléfono, junta de propietarios ni otros similares.

En consecuencia, en aplicación del artículo 148º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que establece que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal, la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, y dado que la recurrente no acreditó que la omisión no se generó por su causa ni la cancelación del monto impugnado actualizado a la fecha de pago; no procede admitir las pruebas presentadas por la recurrente con su escrito de ampliación.

Sin embargo, a título ilustrativo cabe señalar que la carta enviada por la Asociación Casuarinas de Monterrico al cónyuge de la recurrente, en la que señala que debe demolerse parte de la construcción existente, es de fecha 26 de julio de 1996, de donde se colige que en el mes de junio no se había efectuado demolición alguna; siendo además que de la carta remitida por el cónyuge de la recurrente de fecha 11 de setiembre de 1996, recibida por la Asociación Casuarinas con fecha 12 del



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

mismo mes y año, se aprecia que la demolición efectuada sólo fue de parte del frontis del inmueble, lo que no prueba su imposibilidad de habitación, como lo pretende la recurrente.

De lo expuesto se tiene, que procede confirmar la apelada respecto a la acotación efectuada por renta ficta de primera categoría del predio ubicado en Calle Cerros de San Francisco N° 530 (Mz. A Lote 8) Las Casuarinas, en el extremo correspondiente a los períodos de agosto y setiembre de 1996 y a la proporción correspondiente a los días 14 al 30 de junio de 1996, debiendo revocarse respecto a los días 1 al 13 de junio y al mes de julio de 1996. Por lo que corresponde modificar la acotación por rentas de primera categoría de S/.1,042.00 a la suma de S/.669.00.

III Incremento Patrimonial No Justificado

1. Con relación al incremento patrimonial no justificado, según se observa del valor impugnado la Administración sustenta dicho reparo en los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 59° de su Reglamento.

Al respecto, el artículo 91° de la referida Ley dispone que sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serán de aplicación las presunciones establecidas por los artículos siguientes, estableciéndose en el artículo 92° que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52° de dicha norma.

El mencionado artículo 52° señala que se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos, precisando, en el segundo párrafo, que dichos incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente, y tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

El artículo 92° de la Ley de Impuesto a la Renta establece que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52° de esta Ley.

Por su parte, el artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta prevé los métodos que la Administración puede emplear a efecto de la determinación sobre base presunta tratándose de incremento patrimonial no justificado, regulándose en el inciso b) del anotado artículo el correspondiente a los signos exteriores de riqueza, como es el caso del alquiler de la casa-habitación, el valor estimado de la habitación y de las fincas de recreo o esparcimiento que posee la persona natural, los vehículos, embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, etc., y en el inciso c) del mismo, las variaciones o incrementos patrimoniales del contribuyente y cualquier otro elemento de juicio que obre en poder de la SUNAT o que obtenga de terceros, disponiéndose respecto de este último que el Reglamento establecerá el método de evaluación aplicable a dichos elementos.

El artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados a que se refieren los artículos 52° y 92° de la ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, para lo cual adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado.



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

Asimismo, el artículo 60° del referido Reglamento precisa que a efecto de lo previsto por los incisos b) y c) del citado artículo 93°, la Administración podrá aplicar, entre otros métodos de valuación, el método del flujo monetario privado, que toma como base los ingresos percibidos y los gastos efectuados por el contribuyente en el ejercicio gravable sujeto a fiscalización.

Conforme se desprende de las normas glosadas, a efecto de la determinación sobre base presunta prevista por el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración cuenta, como herramienta, con la utilización de cualquiera de los criterios establecidos por el artículo 93° de la Ley, entre los cuales se tiene, según los citados incisos b) y c), el de los signos exteriores de riqueza y el de las variaciones o incrementos patrimoniales, siendo que para efecto de tales índices la Administración se encuentra facultada a aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, el mismo que consiste en determinar el incremento patrimonial en base a los ingresos o rentas generados por el contribuyente en un ejercicio determinado y gastos efectuados en el mismo, comprendiéndose dentro de estos últimos todos aquellos indicadores de riqueza que se traducen en disposición de dinero por parte del contribuyente, tales como consumos, egresos, desembolsos y/o pagos.

En consecuencia, a efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, la Administración podía verificar el mismo sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario del recurrente en el ejercicio sujeto a fiscalización, tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, llegando a establecer el incremento patrimonial y a partir de éste el importe que resulte no justificado.

2. Según se observa del cuadro de Determinación de Incremento Patrimonial No Justificado elaborado por la Administración (folio 686), el incremento patrimonial del ejercicio 1996 se obtiene de la comparación del patrimonio final al 31 de diciembre de 1996 con el patrimonio inicial al 1 de enero de 1996, patrimonio que comprende los rubros de dinero en efectivo, cuentas bancarias en moneda extranjera, cuentas por cobrar, predios, terrenos y otras cuentas del activo (folio 801 y 802).

La referida variación patrimonial asciende a S/2'877,439.46, suma a la que se adicionó abonos bancarios no sustentados en moneda nacional y extranjera por S/1,840.36 y S/2'806,796.43, y otras adiciones por S/371, 779.68.

Como resultado de la variación patrimonial y de las referidas adiciones, la Administración determinó un incremento patrimonial del ejercicio 1996 equivalente a S/6'057,856.00, antes de la deducción de los fondos disponibles o renta comparable, así como de otros ingresos no gravados percibidos. Cabe indicar que la Administración ha cuidado de eliminar el efecto de duplicidad en los reparos que podría haberse producido al considerar algunos de los índices de flujo monetario antes descritos tanto en la variación patrimonial como en las adiciones, a través de su deducción en el rubro Incremento por Actualización (ACM), el mismo que forma parte de la deducción de otros ingresos no gravados percibidos, procedimiento que se encuentra arreglado a ley.

3. Respecto a los argumentos de la recurrente cabe señalar lo siguiente:

- a) Depósitos Bancarios en el Sistema Bancario Nacional

Dicha adición está conformada por S/1,840.36 por depósitos en moneda nacional (Cuenta N° 0011-0100-0201000150 del Banco Continental) y S/2'806,796.43 en moneda extranjera (Cuenta N° 210-02-0824705 del Banco de Comercio, Cuenta N° 001-17-001600-5 de FINSUR y Cuenta N° 7-0000245 del Banco Sudamericano), colocados en el Sistema Financiero Nacional.



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

La recurrente sostiene que el monto de los depósitos efectuados en el Banco Sudamericano y FINSUR provienen de actividades ilícitas, y que si bien fueron recibidos por su cónyuge, posteriormente fueron distribuidos a diferentes personas, asimismo fue utilizado en la adquisición de bienes que fueron devueltos al Erario Nacional a través de la Fiscalía o Juzgado, con lo que, según refiere, acredita el origen de dichos fondos.

El artículo 52° de la Ley de Impuesto a la Renta señala que *"se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por éstos"*, y que *"los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente; tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas"*.

Cabe indicar que en el supuesto que los bienes en cuestión, que la recurrente aduce provienen de actividades ilícitas, hubieren sido devueltos por su cónyuge al Erario Nacional como lo sostiene ésta, la mencionada devolución habría acontecido posteriormente al ejercicio 1996 materia de acotación, lo que no enerva el hecho de que en dicho ejercicio se ha producido un incremento patrimonial a favor de la sociedad conyugal Duthurburu Cubas- Daruich Ricci, no habiéndose probado además que tales bienes fueran los mismos o producto del incremento patrimonial detectado en el citado ejercicio 1996 materia de acotación.

Asimismo, es preciso indicar que el citado artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta establece expresamente que el incremento patrimonial detectado por la Administración no podrá justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas, por lo que carece de sustento el alegato de la recurrente.

De otro lado, el mencionado artículo 52° permite que ante la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, la Administración pueda presumir que tales incrementos constituyen renta neta no declarada por éstos, y efectuar la determinación respectiva, por lo que carece de sustento el alegato de la recurrente respecto a que tales montos no constituyen renta gravable.

En relación a las Resoluciones de Tribunal Fiscal N°s 1032-3-98 y 774-3-98 citadas por la recurrente, cabe indicar que la primera señala que *"en relación a la calificación que le fuera otorgada por la Administración Tributaria a la empresa recurrente (...), debe indicarse que de acuerdo a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, sólo por ley se puede, entre otros supuestos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, designar al deudor tributario, etc.; en consecuencia, la Administración Tributaria al otorgar a la recurrente tal calidad, está transgrediendo dicha norma, puesto que por vía interpretativa está dando una denominación no prevista en la ley"*; siendo que la segunda Resolución citada señala que tratándose *"de una norma que regula un beneficio, o sea una excepción al Régimen General, debe ser interpretada en forma estricta y teniendo en cuenta el principio de legalidad que informa al derecho tributario"*; criterios que no son aplicables en el caso de autos, toda vez que como ya se ha señalado es el propio artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo N° 774, que permite a la Administración considerar como renta gravada los incrementos patrimoniales no justificados, no pudiendo éstos sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

En cuanto al depósito de US\$999,770.20 (equivalente a S/.2'582,406.43) efectuado en el Banco de Comercio y que según la recurrente correspondería a una repatriación, cabe señalar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 07300-2-2003 del 17 de diciembre de 2003, no procede la aplicación del beneficio de repatriación de moneda extranjera,



Tribunal Fiscal

Nº 07335-4-2003

ANEXO II

pues conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 0021671 del 13 de diciembre de 2001 (folio 47) el recurrente *"No acreditó documentariamente, con el comprobante original que otorga el Banco Banex, Banco a través del cual se habría realizado el ingreso de moneda extranjera en el sistema financiero nacional por concepto de Repatriación, el importe abonado de US\$ 999,770.20 en la Cuenta de Ahorros Nº 210-02-0824705 del Banco de Comercio."*

Finalmente, respecto a la Cuenta en el Banco Continental, que según la recurrente estaría conformada por el movimiento personal de los ingresos de cuarta y quinta categorías de su cónyuge, cabe indicar que dichos ingresos si han sido considerados por la Administración al calcular la renta comparable, la que se ha deducido del incremento patrimonial, como se observa a folio 600 de autos.

b) Cuentas por cobrar

La recurrente afirma que para determinar incrementos patrimoniales no justificados deben confrontarse ingresos y egresos reales, y que debe tenerse en cuenta el dinero en efectivo que tenía su cónyuge al inicio del ejercicio proveniente de sus 30 años de empresario, el mismo que éste no tenía obligación de declarar por pertenecer a ejercicios prescritos.

Tal como se observa a folio 838, cuando la recurrente se refiere a ahorros personales de su cónyuge hace alusión a los saldos de ejercicios anteriores ya prescritos que obraban en poder de éste y en efectivo, como lo reconoce el apoderado⁴ de aquél en respuesta al numeral nueve del Requerimiento Nº 00021664, mediante el escrito del 29 de noviembre de 2001 (fs. 492 a 498).

De autos no se ha acredita que al inicio del ejercicio 1996 la recurrente o su cónyuge contasen con ahorros personales en su poder y mucho menos el monto de los mismos, habiéndose confrontado el incremento patrimonial con los ingresos cuya existencia y monto ha sido acreditado en autos.

c) Predios

La recurrente impugna los montos que han sido actualizados a través del factor de corrección monetaria al cierre del ejercicio y aduce que el inmueble ubicado en Calle Cerros de San Francisco Nº 530 (Mz. A Lote 8), Urb. Las Casuarinas - Surco, fue adquirido con ingresos provenientes de sus ahorros y el aporte de sus hijos.

En cuanto a la actualización impugnada, del Anexo 3 del valor materia de autos (folios 803, 783 y 784) se observa que la Administración dedujo del incremento patrimonial la suma de S/2'499,780.37 por incremento por actualización, que comprende entre otros el citado predio, por lo que al haberse neutralizado el efecto de dicha actualización carece de sustento lo afirmado por la recurrente.

En relación al origen de los fondos utilizados en la adquisición del referido inmueble, cabe indicar que en el Resultado del Requerimiento Nº 00021664 del 4 de diciembre de 2001 (folio 82), al referirse a la inversión inmobiliaria del predio ubicado en calle Cerros de San Francisco Nº 530 (Mz. A Lote 8), Urb. Las Casuarinas - Surco, inversión ascendente a US\$250,000.00, se consigna que el cónyuge de la recurrente *"No exhibió ninguna documentación donde acredite lo otorgado por los hijos Srs. Rafael, Daniel y Diego Duthurburu Daruich ascendente a US\$ 150,000.00 y lo*

⁴ A folios 904 obra el nombramiento de Bernardo Fernández Corvetto como representante del cónyuge de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

otorgado por el recurrente US\$ 100,000.00 para la adquisición del inmueble", por lo que al no haberse justificado dicha adquisición procede mantener el reparo.

d) Inversiones

La recurrente impugna los montos que han sido actualizados al cierre del ejercicio con un tipo de cambio, siendo que para determinar el incremento patrimonial deben confrontarse los ingresos y egresos reales, y que las acciones de Telefónica del Perú S.A. y Luz del Sur S.A. fueron adquiridas con dinero en efectivo producto de la actividad empresarial de su cónyuge.

En cuanto a la actualización impugnada, del Anexo 3 antes citado (fs. 803) se observa que la Administración dedujo del incremento patrimonial la suma de S/.2'499,780.37 por incremento por actualización, que comprende entre otros, las cotizaciones en Bolsa de las inversiones efectuadas (fs. 783), por lo que al haberse neutralizado el efecto de dicha actualización carece de sustento lo afirmado por la recurrente.

En cuanto a las acciones de Telefónica del Perú S.A. y Luz del Sur S.A., para cuya adquisición se habrían utilizado los ahorros de su cónyuge provenientes de su actividad como empresario, cabe indicar que no se ha acreditado en autos que al inicio del ejercicio 1996 éste contase con ahorros personales en su poder y mucho menos el monto de los mismos, que se hubieran consumido durante el ejercicio fiscalizado, habiéndose confrontado el incremento patrimonial con los ingresos cuya existencia y montos han sido acreditados en autos, por lo que procede confirmar el reparo.

e) Tarjetas de Crédito

La recurrente reconoce que el monto de consumos obedece al movimiento personal de su esposo, aduciendo que se encuentra justificado con los ahorros personales, repatriaciones de moneda y los ingresos de cuarta y quinta categorías de su cónyuge; sin embargo no ha acreditado la existencia de esos ahorros y repatriaciones como se ha mencionado anteriormente, y las rentas de cuarta y quinta han sido consideradas por la Administración como fondos disponibles, por lo que carece de fundamento lo alegado por aquélla.

f) Otras adiciones

La recurrente afirma que el pago proveniente de la Cía. Industrial Nuevo Mundo S.A. constituye una devolución, que estaba pendiente de regularización; que los gastos por mantenimiento del inmueble ubicado en Calle Cerros San Francisco, así como los pagos realizados a clubes se encuentran acreditados con los ingresos por rentas de cuarta y quinta categorías y ahorros personales.

Sin embargo, mediante escrito de fecha 10 de diciembre de 2001, el apoderado del cónyuge de la recurrente señala que "...a Cía. Industrial Nuevo Mundo S.A. no se le efectuaron préstamos, ni aportes ni otra liberalidad" (folio 45), y en el punto 7 .1 del Resultado del Requerimiento N° 00021654 del 4 de diciembre de 2001 se deja constancia que el cónyuge de la recurrente no informó sobre el préstamo efectuado a dicha empresa, ni sobre los intereses cobrados y no exhibió documentación sustentatoria alguna (folio 119), por lo que el monto recibido de la mencionada empresa no constituiría una devolución.



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

Además, de autos no se ha acreditado que al inicio del ejercicio 1996 la recurrente contase con ahorros personales en su poder ni el monto de los mismos, habiendo la Administración cumplido con deducir del incremento patrimonial determinado, aquellos ingresos cuya existencia y monto han sido sustentados por la recurrente.

Asimismo, las rentas de cuarta y quinta categorías han sido consideradas por la Administración como renta comparable y deducidas del incremento patrimonial como se observa del Anexo 3 y 3.3 del valor impugnado, por lo que resulta infundado lo alegado por la recurrente.

4. En cuanto a los fondos disponibles de la sociedad conyugal, según se observa del cuadro de Determinación de Incremento Patrimonial No Justificado elaborado por la Administración (folio 686), ésta determinó el incremento patrimonial no justificado del ejercicio 1996 deduciendo del incremento patrimonial equivalente a S/6'057,856.00, la renta comparable e ingresos no gravados percibidos, ascendentes a S/86,463.00 y S/2'505,368.86 respectivamente.

La renta comparable determinada por la Administración comprende las rentas declaradas de cuarta (declaración rectificatoria) y quinta categoría percibidas por el cónyuge de la recurrente, deducidos los impuestos retenidos y los descuentos efectuados según boletas de remuneraciones (folio 896). Mientras, que los ingresos no gravados percibidos se refieren a intereses financieros generados por cuentas bancarias nacionales en moneda nacional y extranjera, ingresos por ventas de acciones e incremento por actualización (folios 894 a 897).

Al respecto, cabe precisar que por fondos disponibles deben entenderse los ingresos de la sociedad conyugal que justifican los gastos efectuados en el ejercicio 1996, así la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, estableció que *"los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado"*.

Conforme a este criterio, se permite justificar el incremento patrimonial detectado por la Administración con las rentas no declaradas por el deudor cuyo origen ha sido verificado por aquélla, a fin de evitar una doble afectación o gravamen en la determinación de la obligación tributaria, ya que la renta omitida detectada en el procedimiento de fiscalización debe formar parte de la renta imponible y estar sujeta a tributo. Así los fondos disponibles son los que permiten justificar el incremento patrimonial determinado por la Administración, y que está conformado tanto por las rentas declaradas como por las rentas de procedencia conocida detectadas mediante fiscalización, y también por ingresos que no califican como rentas, siempre que no se traten de fondos provenientes de actividades ilícitas y donaciones que no consten en documento de fecha cierta o escritura pública, conforme lo establece el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, estos fondos deben comprender ingresos reales y no ficticios, como se ha establecido también en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04761-4-2003, ya que sólo los ingresos reales incrementan el patrimonio del contribuyente y pueden sustentar una adquisición o gasto que éste hubiese realizado, y que es calificado por la Administración como incremento patrimonial⁵.

⁵ Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, se estableció que *"La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta."*



Tribunal Fiscal

N° 07335-4-2003

ANEXO II

En tal sentido, en el caso de personas naturales debe entenderse que los fondos disponibles son las rentas brutas (declaradas o no) menos el impuesto pagado o retenido respecto a éstas, así como otros ingresos no contenidos en la restricción del citado artículo 52°.

Asimismo, es necesario indicar que tratándose de un reparo a la sociedad conyugal, al calcularse los fondos disponibles deben considerarse las rentas y/o ingresos de ambos cónyuges (tanto los provenientes de la sociedad conyugal como los obtenidos a título personal), a fin de establecer el monto de fondos disponibles que puedan justificar en todo o en parte el incremento patrimonial detectado por la Administración.

En tal sentido, la Administración determinó correctamente los fondos disponibles, al considerar las rentas brutas de cuarta y quinta categorías (deducido el impuesto retenido y otros descuentos) correspondientes al cónyuge de la recurrente, intereses exonerados, ingresos inafectos por venta de acciones, y al no considerar la renta ficta de primera categoría, siendo que si bien no debió incluir el incremento por actualización por no constituir un ingreso real de la sociedad conyugal, ésta neutralizó la actualización que había efectuado de predios e inversiones, como se ha indicado en los puntos c) y d) del numeral 3.

IV. Determinación de la Deuda Tributaria

1. Con relación a la determinación del Impuesto a la Renta, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta.

Consecuentemente, la renta imponible estará constituida por las rentas declaradas, las detectadas mediante fiscalización cuya procedencia es conocida, y el incremento patrimonial no justificado. Ello encuentra sustento en lo previsto por el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Si bien la norma reglamentaria, esto es, el artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los artículos 52°, 92° y 94° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, indicando que para el efecto, en su caso, "se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia", debe entenderse que esta última parte del citado artículo 59° está referida a establecer que el incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta imponible, esto es, que aun cuando no se ha justificado la procedencia de los ingresos omitidos, éstos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta y de ningún modo a establecer que los ingresos omitidos determinados en la fiscalización, cuya procedencia es conocida, no se encuentran gravados.

En tal sentido, resulta arreglado a ley que la Administración al determinar el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996, haya considerado las rentas declaradas, así como las rentas omitidas de declarar por la recurrente y su cónyuge (reparo por rentas de primera categoría, que en el presente caso se han confirmado en parte), conjuntamente con el incremento patrimonial.



Tribunal Fiscal

Nº 07335-4-2003

V. Informe Oral

Cabe indicar que el informe oral solicitado por la recurrente con fecha 22 de octubre de 2002 resulta extemporáneo, de conformidad con el plazo previsto por el artículo 150º del Código Tributario.

Finalmente, cabe indicar que todos los criterios expuestos en la presente Resolución han sido recogidos por la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 07300-2-2003 del 17 de diciembre de 2003, mediante la que se resuelve la impugnación de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009337 emitida a cargo del cónyuge de la recurrente por el mismo tributo y período materia de autos.

Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Espinoza Bassino, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 026-4-12202/SUNAT del 17 de julio de 2002 en el extremo referido a la acotación por renta ficta de primera categoría correspondiente al período del 1 al 13 de junio de 1996 y al mes de julio de 1996; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

En consecuencia, prosígase con la cobranza de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0009336 por el Impuesto a la Renta Personas Naturales de 1996, que como consecuencia de lo resuelto en la presente Resolución se rectifica:

De la suma de:

Resolución de Determinación Nº 024-03-0009336 S/. 1'361,150.00

A la suma de:

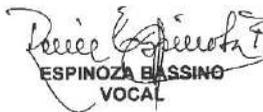
Resolución de Determinación Nº 024-03-0009336 S/. 1'344,960.00 *

* Importe que incluye los intereses a la fecha de emisión de la Resolución de Intendencia apelada de acuerdo a los Anexos 1 a 3 adjuntos.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
MP/ZD/mgp

ANEXO II

ANEXO 1**Determinación de la renta ficta de 1era Categoría**

Ubicación del Predio: Calle Los Cerros de San Francisco N° 350 - Santiago de Surco
Autoavalúo del Predio: S/. 104 204,00

MES / 1996	Procedimiento empleado, según Tribunal	Importe Sg. Tribunal	Importe Sg. SUNAT
Junio	S/. 104 204 / 12 ms * 6% / 30 ds * 17 ds	295	521
Julio		0	521
Agosto	S/. 104 204 / 12 ms * 6%	521	521
Setiembre	S/. 104 204 / 12 ms * 6%	521	521
Total		1,337	2,084
Participación de cada cónyuge (50%) en nuevos soles		669	1,042

ANEXO II

ANEXO 2

Determinación del Impuesto a la Renta 1996

Concepto	R.I. N° 026-4-12202	
	Según SUNAT	Según TRIBUNAL
PRIMERA CATEGORIA		
Predios arrendados y/o subarrendados	1042	669
Total Renta Bruta	1042	669
Deducción	-208	-134
Total Renta Neta de Primera Categoría	834	535
RENTA NETA GLOBAL DE FUENTE PERUANA	834	535
DEDUCCIONES (pérdidas extraordinarias y de ejercicios anteriores)	0	0
TOTAL RENTA NETA DE FUENTE PERUANA	834	535
INCREMENTO PATRIMONIAL NOJUSTIFICADO	3,466,024	3,466,024
RENTA NETA IMPONIBLE	3,466,858	3,466,559
IMPUESTO A LA RENTA		
Hasta 54 UIT, 15%; exceso 30%	1,022,375	1,022,285
Créditos sin derecho a devolución		
Crédito por Impuesto a la Renta de Fuente Extranjera	0	0
Crédito sin derecho a devolución por donaciones	0	0
Otros créditos sin derecho a devolución	0	0
Créditos con derecho a devolución		
Impuesto retenido sobre rentas de cuarta categoría	0	0
Impuesto retenido sobre rentas de quinta categoría	0	0
Otros créditos con derecho a devolución	0	0
TRIBUTO A PAGAR	1,022,375	1,022,285
Tributo Declarado según Formulario 137 N° 0573881 del 01.04.1	0	0
Omisión del contribuyente	1,022,375	1,022,285

ANEXO II



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

ANEXO II

EXPEDIENTE Nº : 2168-00
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 3 de setiembre de 2003

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] contra la Resolución de Intendencia Nº 076-4-00569 de 31 de marzo de 2000, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 074-03-0000807 a 074-03-0000831, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a julio de 1997 y de octubre a diciembre de 1997, por pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 y de marzo a junio de 1998 y contra las Resoluciones de Multa Nºs. 074-02-0001635 a la 074-02-0001645, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. Los faltantes y sobrantes de inventario se generan en una equivocada apreciación del auditor de la SUNAT sobre los comprobantes de ventas (facturas y boletas) que al contener deficiencias en la descripción del artículo vendido (siendo éste el origen del asunto) ha conllevado a suponer que se trata de ventas de productos diferentes a los contenidos en ellos. Esto último puede ser una omisión de lo dispuesto por el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero no puede llevar a que se le impute una deuda inexistente.
2. La Administración en la apelada ha incrementado la deuda, sin embargo no especifica los motivos de ello, por lo que debe declararse su nulidad al igual que de los valores en aplicación del numeral 2) del artículo 109º del Código Tributario.
3. Habiendo fallecido la contribuyente señora María Leonila Llanos Gastelo de Samamé el 28 de marzo de 1998, procede dejar sin efecto las sanciones impuestas al amparo de lo dispuesto por el artículo 167º del Código Tributario.

Que la Administración señala:

1. Mediante el requerimiento de fecha 13 de abril de 1999, solicitó a la recurrente diversa documentación contable y tributaria para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, girándose los valores impugnados, haciéndose una determinación sobre base presunta en aplicación del artículo 69º del Código Tributario, al existir una diferencia de inventario.
2. En la instancia de reclamación, haciendo uso de su facultad de reexamen, efectuó un nuevo examen, analizando los papeles de trabajo elaborados en la fiscalización liquidando una deuda mayor, que no ha sido desvirtuada por la recurrente.
3. De otro lado, se ha detectado una omisión en el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los periodos de agosto y setiembre de 1997 por las sumas de S/. 2 454,00 y S/. 20 986,00, respectivamente, por los cuales no se ha emitido ningún valor, lo que se está informando a la división de fiscalización para sus fines



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

Que de lo actuado se tiene:

La controversia en el presente caso se centra en establecer si la determinación sobre base presunta efectuada por la Administración, al haber detectado diferencias de inventario, se encuentra de acuerdo a ley.

Cabe precisar que las Resoluciones de Determinación N.ºs. 074-03-0000807 a 074-03-0000816 han sido giradas como consecuencia de la determinación sobre base presunta del Impuesto General a las Ventas de enero a julio y de octubre a diciembre de 1997, la Resolución de Determinación N.º 074-03-0000817 fue girada por el Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio gravable 1997 igualmente sobre base presunta, las Resoluciones de Determinación N.ºs. 074-03-0000818 a 074-03-0000827 fueron giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 como consecuencia de la presunción realizada para la determinación anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría y las Resoluciones de Determinación N.ºs. 074-03-0000828 a 074-03-0000831 fueron emitidas por la variación del coeficiente para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 1998, realizada también como consecuencia de la nueva determinación de los ingresos gravables en el año 1997 sobre base presunta.

Las Resoluciones de Multa N.ºs. 074-02-0001635 a 074-02-0001644 tienen su sustento en las determinaciones del Impuesto General a las Ventas sobre base presunta y la Resolución de Multa N.º 074-02-0001645 se encuentra vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 y han sido emitidas en virtud del numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario.

Previamente al análisis del asunto controvertido cabe determinar si la Administración ha actuado correctamente al momento de fiscalizar los períodos materia de acotación.

El artículo 81º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N.º 816¹ señalaba que la Administración Tributaria suspendería su facultad de verificación o fiscalización respecto de cada tributo, por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual, o de los últimos doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectaban algunos de los hechos que expresamente señalaba la referida norma.

A su vez, en su tercer párrafo establecía expresamente como excepción que *"En el caso de tributos de liquidación anual, la facultad de verificación o fiscalización se prorrogará hasta el sexto mes del período gravable siguiente a aquél en el que corresponda presentar la declaración."*

Según lo señalado por este Tribunal en la R.T.F. N.º 05847-5-2002 de 11 de octubre de 2002, publicada con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria el 23 de octubre del mismo año en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el mencionado artículo 81º, tratándose de tributos de liquidación anual como es el Impuesto a la Renta, hasta el mes de junio del año en que se realizaba la fiscalización se consideraría como último ejercicio, para efectos de la fiscalización, el año precedente al anterior.

En cuanto a los tributos de liquidación mensual, como es el caso del Impuesto General a las Ventas, la norma era clara en cuanto a que la fiscalización sólo podía comprender los últimos doce (12) meses, salvo las excepciones que el propio artículo 81º contenía.

En el presente caso, mediante el Requerimiento N.º 990071004600-001 notificado el 16 de abril de 1999, se dispuso la fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente correspondiente de marzo de 1998 a febrero de 1999 para efecto del Impuesto General a las Ventas y del ejercicio 1997 para efecto del

¹ Artículo derogado por la Ley N.º 27786, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 2002, vigente a partir del día 26 del mismo mes y año.



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

ANEXO II

Impuesto a la Renta, debiendo precisarse que en lo que respecta al Impuesto General a las Ventas, no obstante estar el requerimiento referido a tales periodos, se procedió a fiscalizar también el ejercicio 1997, habiéndose emitido los valores materia de impugnación.

De acuerdo con lo dispuesto por el referido artículo 81° del Código Tributario, la Administración, en lo que concierne al Impuesto General a las Ventas, sólo estaba facultada para fiscalizar los últimos doce (12) meses, esto es, desde marzo de 1998 a febrero de 1999 y no así los meses de enero a julio y de octubre a diciembre de 1997 puesto que al no haber encontrado reparos en el periodo fiscalizable, tal como se observa en el folio 199, no podía ampliar la fiscalización a periodos anteriores, por lo que son nulas las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000807 a 074-03-0000816 emitidas por Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a julio de 1997 y de octubre a diciembre de 1997 y las Resoluciones de Multa N°s. 074-02-0001635 a 074-02-0001644 vinculadas a ellas.

En lo correspondiente al Impuesto a la Renta, la fiscalización es conforme al estar referida al ejercicio 1997; sin embargo, de acuerdo con lo establecido por la R.T.F. N° 2600-5-2003 publicada el 12 de junio de 2003 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, la suspensión de fiscalización regulada por el artículo 81° del Código Tributario rige también en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta puesto que se regulan por las normas aplicables para los tributos de periodicidad anual, por lo que las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000828 a 074-03-0000831 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 1998 también son nulas, toda vez que la Administración no se encontraba facultada a fiscalizar el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1998.

En consecuencia, únicamente queda por establecer si la Resolución de Determinación N° 074-03-0000817 girada por Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio gravable 1997 así como las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 como consecuencia de la determinación anual sobre base presunta del ejercicio 1997 y la Resolución de Multa N° 074-02-0001645, se encuentran arregladas a ley.

1.- Resolución de Determinación N° 074-03-0000817

Como ya se ha señalado, con fecha 16 de abril de 1999, la Administración notificó el Requerimiento N° 990071004600-001 (folio 227), en el que solicitó a la recurrente la presentación de las declaraciones de autorización de impresión de los comprobantes de pago, declaraciones juradas pago mensuales IGV-RENTA, los libros y registros contables, declaración jurada del ejercicio 1997, comprobantes de pago originales tanto de compra como de venta, estados de cuenta corriente y de ahorro, documentación sustentatoria de gastos administrativos, de ventas y otros que figuren en la declaración jurada anual, papeles de trabajo de ajuste de los estados financieros y registro de control de activos.

Por medio del Requerimiento N° 990071004600-03, notificado con fecha 26 de julio de 1999 (folio 225), la Administración hizo llegar a la recurrente – entre otros – seis (6) anexos sobre el seguimiento a los inventarios realizados con la documentación contable presentada por el ejercicio 1997, así como siete (7) anexos en donde se aprecia el consolidado de las diferencias de inventario valorizado, citando como base legal el numeral 2) del artículo 64° y el artículo 69° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, por lo que solicitó a la recurrente sustentartas.

Dando respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el 2 de agosto de 1999, un escrito signado con el N° 014538 (folio 76), en el que señaló respecto de las diferencias de inventarios encontradas, que la Administración no realizó un minucioso análisis sobre ventas o salida de mercaderías artículo por artículo.

Adicionalmente, la recurrente manifestó que la titular del negocio de compraventa de insumos para la confección de sandalias era la Sra. María Leonila Llanos Gastelo de Samamé, quien falleció en un



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

ANEXO II

accidente el 28 de marzo de 1998, habiéndose realizado compras de mercaderías sólo en los meses de enero, marzo, mayo y agosto de 1998. Asimismo, señaló que mediante el escrito del 30 de abril de 1999 (folio 68), explicó que solamente había podido elaborar un análisis de compras en detalle, mas no de ventas debido a que, como se había podido observar en los comprobantes, no se había tomado en cuenta el control de salida artículo por artículo.

Al respecto, el artículo 63° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 establece que *"durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación."*

Asimismo, de acuerdo con lo señalado por los numerales 2) y 3) del artículo 64° del mencionado Código Tributario, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando detecte que *"La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario."* y *"El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración"*, respectivamente.

De los hechos expuestos, se advierte que la recurrente no cumplió con presentar diversa información en la fiscalización, como el detalle de las cuentas del pasivo corriente y otras cuentas que figuraban en la declaración jurada del Impuesto a la Renta, de acuerdo con las características exigidas en el Requerimiento N° 000787-99, asimismo, en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de 1997, declaró montos mayores a los sustentados en la cuenta mercadería y proveedores, configurándose así las causales antes señaladas para hacer la determinación sobre base presunta.

Según se aprecia en los papeles de trabajo elaborados en la fiscalización y en la Instancia de reclamos, la Administración empleó el procedimiento establecido en el artículo 69° del Código Tributario que en su sexto párrafo dispone que *"cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias. Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho período."*

Comúnmente, este procedimiento implica añadir al saldo inicial de las existencias, las compras (así como todo concepto por el cual ingresen mercaderías, tales como devoluciones de ventas, bonificaciones, entre otros, debidamente sustentado), correspondientes al período requerido, y deducir las ventas efectuadas en el mismo período (y cualquier otro concepto que implique la salida de mercadería como devoluciones de compra, bonificaciones otorgadas, entre otros), de tal manera que se establezca el saldo final de existencias. Conviene indicar que dentro de los documentos sustentatorios requeridos para la aplicación de este procedimiento, están los comprobantes de pago de ventas y de compras, notas de contabilidad, guías de remisión, registro de inventarios permanentes valorizado y/o físico, registros de compras y de ventas, libro de inventarios y balances, libros mayor y diario, y en todo caso cualquier otro documento fehaciente que acredite el ingreso o la salida de existencias.

En la fiscalización, la Administración determinó la omisión por diferencias de inventario del ejercicio 1997 (folios 212 al 218), tomando en unidades, el saldo inicial de las existencias y la tabulación, tanto de las



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

ANEXO II

compras como de las ventas, obteniendo de esa manera el saldo final según SUNAT, el que fue comparado con el saldo final según contribuyente. De dicha comparación, detectó diferencias de inventario en unidades, a las cuales, según el tipo de producto, les aplicó un valor de venta promedio (folios 382 al 396). Según este procedimiento, se detectaron omisiones por el ejercicio 1997, que ascendían a la suma de S/. 1 136 801,00.

Posteriormente, en la etapa de reclamación y en virtud de su facultad de reexamen, procedió a aplicar el mismo procedimiento seguido en la fiscalización, reexaminando los papeles de trabajo elaborados en la primera etapa y el íntegro de los comprobantes de pago, determinando una nueva omisión, ascendente a S/. 2 008 405,00.

Cabe precisar que el argumento presentado por la recurrente en la reclamación (folios 332 al 335), se basa en el hecho que en las facturas y boletas de venta no se consignaron con precisión los productos vendidos, y para ello adjunta un análisis técnico – contable en el cual se muestra el movimiento real de existencias; sin embargo, no precisa la base sobre la cual lo efectuó, pues adjunta simplemente cuadros que muestran los movimientos que han tenido algunas de sus existencias por el ejercicio 1997, pero que no cuenta con documentación sustentatoria y fehaciente que lo respalde. Asimismo, dichos cuadros de análisis únicamente cubren una parte de los productos que comercializó y no todos los artículos que fueron observados por la Administración.

En la apelación, la recurrente alega que no existen faltantes ni sobrantes de inventario y que más bien los comprobantes de pago de ventas contienen deficiencias en la descripción del artículo vendido, lo cual llevaría a suponer que se trata de ventas de productos diferentes a los adquiridos y contenidos en las facturas de compras (aunque no especifica exactamente cuál es la imperfección), sin embargo no adjunta pruebas de ello, pues vuelve a presentar los movimientos de inventarios, presentados en la etapa de reclamación, los cuales como se ha manifestado, no contienen información sustentatoria que los ampare más aún si el artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT, señala como uno de los requisitos mínimos que se detalle el "*bien vendido, cadido en uso, descripción o tipo de servicio prestado indicando la cantidad, unidad de medida, número de serie y/o número de motor si se trata de un bien identificable, de ser el caso.*"

Bajo este antecedente, corresponde mantener el reparo practicado por la Administración, toda vez que la determinación de las ventas omitidas por diferencias de inventario, se ha efectuado de acuerdo a ley.

2.- Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827

Las indicadas resoluciones de determinación fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 como consecuencia de la determinación anual sobre base presunta del ejercicio 1997 referida en los párrafos precedentes.

En tal sentido, el tema en controversia es dilucidar si resulta procedente atribuir a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual del tributo.

Al respecto, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04184-2-2003 de 22 de julio de 2003 y publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha dispuesto que "*no procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual.*"

En consecuencia, en aplicación de la jurisprudencia de observancia obligatoria, que es vinculante para todos los vocales de este Tribunal según el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de fecha 17 de setiembre



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

de 2002, corresponde que se dejen sin efecto las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827.

ANEXO II

3- Resolución de Multa N° 074-02-0001645.

La presente resolución de multa se emitió como consecuencia de la expedición de la Resolución de Determinación N° 074-03-0000817, al haberse detectado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 17B° del Código Tributario.

El artículo 167° del Código Tributario establece que debido a su naturaleza personal las sanciones por infracciones tributarias no son transmisibles a los herederos y legatarios, en este sentido, al haberse acreditado el fallecimiento de la contribuyente María Leonila Llanos Gastelo de Samamé, ocurrido el 28 de marzo de 1998, corresponde dejar sin efecto la citada resolución de multa, toda vez que la sanción no proviene de operaciones propias de la recurrente sino más bien, de omisiones detectadas por operaciones realizadas por la contribuyente fallecida.

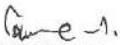
Finalmente corresponde indicar que de haberse emitido valores por los meses de agosto y setiembre de 1997 por el Impuesto General a las Ventas, la recurrente tiene expedito su derecho para interponer los recursos impugnativos respectivos.

Con los vocales Chau Quispe, Olano Silva y Arispe Villagarcía, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

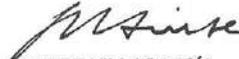
RESUELVE:

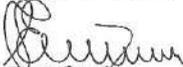
REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 076-4-00569 de 31 de marzo de 2000, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827 y la Resolución de Multa N° 074-02-0001645, **CONFIRMARLA** en cuanto a la Resolución de Determinación N° 074-03-0000817 y declararla **NULA** respecto de las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000807 a 074-03-0000816 y 074-03-0000828 a 074-03-0000831 y Resoluciones de Multa N°s. 074-02-0001635 a 074-02-0001644.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lambayeque de la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
 VOCAL PRESIDENTA


OLANO SILVA
 VOCAL


ARISPE VILLAGARCÍA
 VOCAL


Ezeta Carpio
 Secretarío Relator
 CHQ/EC/FN/RR/njt



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

EXPEDIENTE N° : 2539-2003
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 15 de enero de 2004

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 026-4-13618/SUNAT, emitida el 21 de marzo de 2003 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431, sobre Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000, y las Resoluciones de Multa N°s. 024-02-0042979, 024-02-0042981 y 024-02-0042983, giradas por incurrir en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que:

1. En todos los ejercicios cumplió con el pago del impuesto correspondiente a rentas de primera categoría, por lo que ha pagado un impuesto que no ha sido reconocido por la Administración únicamente por el hecho de no haber sido declarado conforme a lo dispuesto por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, resulta procedente su solicitud de devolución de pago indebido y la atribución a cada uno de los cónyuges de lo que les corresponda, luego de la compensación de oficio que se realice conforme lo establece el artículo 40° del Código Tributario.

Sobre la cesión en forma gratuita o a precio no determinado de inmuebles, manifiesta que los predios cuya renta ficta se le atribuye estaban desocupados, por lo que mal puede atribuírsele ingresos por dichos inmuebles.
2. En cuanto a las rentas de segunda categoría, supuestamente obtenidas durante los ejercicios 1997 y 1998, señala que las mismas fueron declaradas por un error de su contador al momento de llenar las declaraciones juradas, por lo que sólo existe una incorrecta declaración.
3. En relación a las rentas de cuarta categoría, la Administración desconoce los ingresos percibidos en los ejercicios 1997 y 1998 al considerar que se tratan de operaciones inexistentes, no obstante haber presentado pruebas como los recibos por honorarios profesionales y las constancias de retenciones, cumpliendo las empresas a las que prestó el servicio con contabilizar en sus libros contables los desembolsos respectivos. Es cuestionable que se desconozca tales ingresos por no contar con contratos de locación de servicios o informes técnicos, toda vez que no existe obligación que los referidos contratos de locación de servicios consten por escrito para que tengan validez o para que los ingresos sean categorizados como de cuarta categoría.
4. De otra parte, se le atribuye la percepción de renta de fuente extranjera por los intereses generados en cuentas bancarias en moneda extranjera en los Bancos Citibank, Pacific Industrial Bank, National Bank, American Express Financiera A., Bank of America y BBVA Privanza (Suiza), información que fue obtenida ilegalmente del Sexto Juzgado Penal Especial y del Internal Revenue Service de Estados Unidos de América.

La Administración ha efectuado reparos por el Impuesto a la Renta, en parte, contando con la información y manifestaciones obtenidas en la etapa de investigación en el proceso penal seguido contra su persona, el cual según el artículo 73° del Código de Procedimientos Penales tiene carácter reservado, y que nadie ajeno al proceso puede tener acceso a ella, por lo que al no ser la Administración parte en el proceso dichas pruebas son ilícitas. Además, se ha interferido con la función jurisdiccional reservada a los jueces, por lo que constituye un acto de avocamiento indebido.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

El derecho al debido proceso y de defensa han sido vulnerados durante la fiscalización, al no poder acceder a la documentación que ha sido obtenida ilícitamente por la Administración Tributaria.

ANEXO II

- En cuanto al incremento patrimonial no justificado determinado por la Administración menciona que se debe tener en cuenta el principio de realidad económica de los hechos imponibles, debiendo confrontarse los ingresos reales y no reales, conforme con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

El incremento del patrimonio de la sociedad conyugal conforme se ha acreditado en la fiscalización, corresponde a adquisiciones y/o inversiones realizadas con fondos provenientes de actividades profesionales y otros ingresos como la percepción de utilidades de empresas del Grupo Venero y del exterior.

Para determinar los incrementos patrimoniales no justificados, la Administración debe determinar fehacientemente el Patrimonio inicial (que se ha efectuado parcialmente en su caso) y patrimonio final, respecto de cada período materia de análisis, siendo la fórmula a aplicar: Patrimonio Final – Patrimonio Inicial = Incremento Patrimonial.

Las eventuales actividades ilícitas que tuvieren los contribuyentes no califican como renta, con arreglo a la legislación del Impuesto a la Renta, por cuanto no proceden de una fuente permanente, razón por la cual el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta impide la justificación del incremento patrimonial con ingresos provenientes de actividades ilícitas.

Ha efectuado la devolución al Estado Peruano de la suma de US\$ 14'134,700.00, monto que no ha sido deducido por la Administración al determinar el incremento patrimonial, sólo por el hecho de haber efectuado dicha devolución con posterioridad a los ejercicios controvertidos, lo que no es equitativo, ya que estaría tributando sobre algo que no tiene en su poder, ni como renta ni como patrimonio.

- No ha existido omisión alguna en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, por lo que procede dejar sin efecto las resoluciones de multa emitidas en virtud del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que la Administración señala que:

- Respecto a los reparos de renta neta de primera categoría, según se aprecia del autoavalúo de los inmuebles y fichas registrales, los bienes inmuebles han sido adquiridos por Víctor y Luz por lo que dichos bienes deben ser considerados como bienes comunes de la sociedad conyugal, y por tanto al no haberse ejercido la opción prevista en el artículo 16º de la Ley del Impuesto a la Renta es correcta la atribución al recurrente del 50% de las rentas provenientes de los inmuebles que califican como bienes comunes.

Carece de sustento el argumento del recurrente respecto a que sólo ha existido una incorrecta declaración al no haberse efectuado ésta a nombre de la sociedad conyugal, por lo que tampoco procede se devuelva el importe pagado tal como lo solicita en base a lo dispuesto por el artículo 40º del Código Tributario.

De los Resultados de los Requerimientos se ha constatado que la Administración solicitó en forma reiterada al recurrente que demuestre el estado, uso y situación de los predios cedidos a terceros gratuitamente o a precio no determinado, sin embargo, éste no cumplió con acreditar documentariamente la desocupación de los predios. En conclusión, estando a que corresponde al contribuyente demostrar que los predios se encontraban desocupados, lo cual no ha sucedido, se mantienen los reparos efectuados en la etapa de fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

2. Las Resoluciones de Determinación N.ºs. 024-03-0010426 y 024-03-0010428 en el extremo correspondiente a las rentas de segunda categoría fueron emitidas en base a lo consignado en la Declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 1997 y 1998; conforme a las cuales declaró por concepto de intereses por colocación de capitales las sumas de S/. 80,195.00 y S/. 138,379.00 respectivamente. A la fecha el recurrente no ha presentado declaraciones rectificatorias ni ha desvirtuado la validez de sus declaraciones juradas originales.

3. Respecto de los ejercicios 1997 y 1998 se efectuaron reparos a las rentas de cuarta categoría declaradas por el recurrente, al considerarse que los recibos por honorarios girados por este concepto corresponden a operaciones no reales.

El hecho de emitir recibos por honorarios y registrarlos, que se le hayan efectuado las retenciones correspondientes, y se hayan declarado como rentas de cuarta categoría, no acredita la prestación de servicios profesionales. El área de fiscalización en reiteradas oportunidades solicitó al recurrente que sustente documentariamente la naturaleza y realización de los servicios prestados sin embargo, éste no cumplió con absolver lo solicitado.

4. Las ganancias obtenidas producto de las cuentas bancarias del recurrente, califican como renta neta de fuente extranjera en virtud de lo dispuesto por los artículos 6º y 51º de la Ley del Impuesto a la Renta y por una interpretación del inciso i) del artículo 19º de dicha ley, sustituido por el artículo 1º de la Ley N.º 26731.

Se ha verificado que si bien el recurrente no es titular de las cuentas por las que se acotaron intereses, es beneficiario de ellas, asimismo que no se pueden acotar intereses generados por cuentas de los dividendos y/o ganancias de capital pagados por empresas off shore a su favor, provienen del capital depositado por el recurrente en sus cuentas bancarias, lo cual constituye renta de fuente extranjera gravada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 1º, 6º y 51º de la Ley del Impuesto a la Renta.

5. En el procedimiento de fiscalización se ha acreditado fehacientemente, a través de documentación obtenida del propio contribuyente y de terceros, los incrementos o variaciones patrimoniales experimentadas en su patrimonio; asimismo, el recurrente no ha probado con documentación sustentatoria la procedencia de la renta que motiva el incremento patrimonial no justificado.

El procedimiento de fiscalización, mediante el cual se determina la deuda tributaria no declarada por el recurrente, y el proceso penal en el que se determina la responsabilidad penal, son independientes, por lo que a fin de resolver la reclamación no era relevante el pronunciamiento del Poder Judicial.

6. El recurrente ha presentado solicitudes a la Administración Tributaria y expedientes administrativos dando respuesta a los requerimientos administrativos emitidos por el Departamento de Fiscalización, y presentó escritos en los cuales adjunta documentación adicional, por lo que carece de sustento lo alegado respecto a que su derecho de defensa estuvo limitado al encontrarse privado de libertad.

Que de lo actuado se tiene que:

I. Derecho de Defensa

1. En cuanto a la limitación del derecho de defensa del recurrente por encontrarse privado de la libertad, cabe indicar que de acuerdo con los numerales 2 y 23 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, toda persona tiene derecho, entre otros, a la igualdad ante la ley y a la legítima defensa; asimismo, el numeral 3 del artículo 139º establece el derecho a la observancia del debido proceso.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

De conformidad con lo dispuesto por el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Considerando que la violación del principio del debido procedimiento o garantía de defensa, acarrea la nulidad del acto administrativo así emitido¹, procede verificar si durante el procedimiento de fiscalización se observó este principio.

En lo que se refiere al derecho a exponer sus argumentos, también denominado derecho a ser oído, que consiste en posibilitar al administrado a exponer los fundamentos de su pretensión y defensa antes de la emisión de los actos que afectan sus intereses y derechos, a interponer recursos y a ser patrocinado, cabe señalar que según se observa de autos (folios 42532 a 42542, 42684, 42685, 42714, 42768, 42769, 42770, 42771 a 42773, 42922, 42945, 42947, 45282 a 45292, 45333 a 45335, 45345, 45404 a 45405, 45457, 45462, 45463 a 45465, entre otros), durante el procedimiento de fiscalización el recurrente expuso sus argumentos a través de diversos escritos firmados por él, o su asesor contable, mediante los cuales cuestionó las conclusiones de la Administración respecto al tributo y períodos fiscalizados.

Por su parte, el derecho de ofrecer y actuar pruebas reside en presentar material probatorio, exigir que la Administración produzca y actúe los ofrecidos por el administrado en tiempo hábil, y a contradecir aquellos que terceros o la Administración consideren relevantes para resolver el asunto, así como la facultad de controlar el ofrecimiento y producción de la prueba y contestarla oportunamente, cuando ello convenga a sus intereses.

Mediante los Requerimientos N.ºs. 00040564, 00015293, 00015307, 00015308, 00012889, 00012892, 00012891, 00012893, 00012916, 00012917, 00012929, 00012934, 00012935 y 00012936 (folios 40912, 40900, 40678, 42989, 37684, 40838, 46142, 37679, 46158, 43219, 46026, 43103, 40752 y 37597) se solicitó al recurrente la presentación de diversa documentación e información relacionada con el tributo y ejercicios controvertidos, de conformidad con lo establecido por el artículo 62º del Código Tributario, otorgándole la oportunidad de presentar las pruebas respectivas, así como aquellas que desvirtuaran los reparos efectuados por la Administración, por lo que se garantizó el derecho del recurrente a ofrecer pruebas, habiendo tenido la posibilidad de presentar los medios probatorios pertinentes y desvirtuar las pruebas obtenidas por la Administración como resultado del cruce de información con terceros.

El derecho a obtener una decisión motivada y fundada consiste en que las decisiones de las autoridades se encuentren sustentadas en argumentos de hecho y de derecho, pronunciándose sobre las cuestiones propuestas por los administrados. Tal como se observa de los valores impugnados, éstos consignan los motivos que dieron lugar a su emisión, así como las normas que sustentan los reparos correspondientes, por lo que se encuentra acreditado que se cautelo el derecho del recurrente.

2. En cuanto a la obtención de pruebas, cabe señalar que conforme lo establece el artículo 59º del Código Tributario, por el acto de determinación de la obligación tributaria, la Administración verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

¹ MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2001. p. 29.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

Cuando el acto de la determinación de la obligación tributaria se inicia por la Administración Tributaria, ésta puede ser por propia iniciativa o denuncia de terceros, para cuyo efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias, como establece el artículo 60º del citado Código.

Así, en el caso de autos, la Administración inició la fiscalización en virtud de la denuncia efectuada por la Procuraduría Pública Ad Hoc del Estado, como consta en las cartas del 6 y 29 de noviembre de 2000 (folios 46674 a 46676, y 46654 a 46657).

A fin de llevar a cabo la referida fiscalización, que implica la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, la Administración podía ejercer las facultades discrecionales previstas en el artículo 62º del Código Tributario. Además este artículo señala que ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios y en cumplimiento del artículo 96º del citado Código los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los servidores públicos, notarios y fedatarios, están obligados a comunicar y proporcionar a la Administración las informaciones relativas a hechos generadores de obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

En igual sentido, el artículo 9º del Decreto Legislativo N° 813 dispone que *"La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 7º y 8º del presente Decreto Legislativo"*².

En el caso de autos, la Administración acudió a todas las fuentes que tuvieran información respecto a la realización del hecho generador de la obligación tributaria, a la identidad del deudor tributario y monto de la base imponible. Así, según se aprecia de autos, la Administración emitió diversos requerimientos al recurrente, y realizó cruces de información con personas naturales y jurídicas vinculadas a éste (folios 1 a 19009), obteniendo diversa documentación sobre los hechos gravados³.

También durante la fiscalización la Administración obtuvo manifestaciones del recurrente, en virtud del artículo 125º del Código Tributario, modificado por la Ley N° 27335, habiendo éste entregado documentación durante dicha diligencia (folios 44215 a 44217 y 45852)⁴.

Asimismo, obtuvo información de entidades públicas y privadas, tales como entidades bancarias y financieras nacionales⁵ quienes informaron sobre las cuentas bancarias cuya titularidad correspondía al recurrente y su cónyuge; de la Procuraduría Pública Ad Hoc del Estado, que remitió información

² El artículo 7º del Decreto Legislativo N° 813 señala que *"El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo"*, y el artículo 8º establece que: *"El Órgano Administrador del Tributo para los efectos señalados en el Artículo 7 del presente Decreto Legislativo, realizará la correspondiente investigación administrativa cuando presuma la comisión del delito tributario. El Órgano Administrador del Tributo, en la etapa de investigación administrativa, podrá contar con el apoyo de cualquier dependencia de la Policía Nacional"*.

³ A folios 45131 a 45211 obra documentación proporcionada directamente por el recurrente durante la fiscalización respecto a las cuentas bancarias a nombre de Greco Business LTD.

⁴ En la manifestación prestada el 15 de junio de 2001 y en el Acta de Entrega de Documentos, el recurrente dejó constancia que entregó tres volúmenes anillados sin foliar en fotocopias simples correspondientes a reportes de cuentas bancarias en el exterior, entre ellas, las cuentas a nombre de Greco Business LTD., Muchi Investments y Wilborn International Corp.

⁵ Mediante Resolución N° Uno del 24 de julio de 2001, el Juez Penal de Turno declaró procedente el pedido de levantamiento del secreto bancario formulado por SUNAT respecto a Víctor Alberto Venero Garrido, a fin que las entidades del sistema y financiero nacional informen sobre la existencia de cuentas bancarias durante los ejercicios 1997 a 2000 (folios 45113 a 45116), y por Resolución N° 01 del 11 de octubre de 2001, el Juez del Vigésimo Primer Juzgado Penal levantó el secreto bancario respecto a su cónyuge, Luz Elena Nazar Loayza (folios 44551 a 44552).



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

sobre propiedades mobiliarias e inmobiliarias del recurrente, entre otros (folios 43428, 46644 a 46653); de CONASEV que informó sobre las acciones a nombre de la cónyuge del recurrente (folios 44413 a 44420); de Registros Públicos que informó sobre las propiedades registradas a nombre del recurrente (folios 38413 a 38788); del Congreso de la República, que informó y remitió documentación sobre los fondos del recurrente en el sistema financiero nacional, las manifestaciones prestadas, los fondos identificados en el Distrito de La Florida y Distrito Central de California, fondos en Suiza, entre otros (folios 43377 a 43418); del Internal Revenue Service que remitió documentación sobre la visa de turista del recurrente y otras personas, así como de los intereses recibidos por el recurrente respecto a las cuentas bancarias en el Bank of America (folios 44025, 44026, 44347 a 44368); y del Poder Judicial que remitió información relacionada con la fiscalización (folio 44109, 44346).

De lo expuesto se tiene que la Administración Tributaria determinó la deuda tributaria en base a la documentación obtenida durante el procedimiento de fiscalización proporcionada por el recurrente, diversas personas y entidades, siendo una de éstas y no la única el Poder Judicial, por lo que dicho procedimiento se llevó a cabo de conformidad con el principio del debido procedimiento, careciendo de sustento lo alegado por el recurrente en este extremo.

II. Procedimiento de Fiscalización

1. Como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado al recurrente mediante Carta Nº 000021166830-1-SUNAT y Requerimiento General Nº 00040564, notificados el 27 de diciembre de 2000, por el ejercicio 1999 (folios 47110 y 47114) y ampliado por los Requerimientos Nºs. 00015308 y 00012889 a los ejercicios 1997, 1998 y 2000 (folios 37684 y 42989), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nºs. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431, sobre Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000, efectuando reparos a las rentas de primera categoría, segunda categoría⁶, cuarta categoría, de fuente extranjera y por incremento patrimonial no justificado, según se observa de los folios 48235, 48362, 48475 y 48567.
2. Respecto a la facultad de la Administración para fiscalizar los ejercicios 1997 a 2000, es necesario indicar que mediante carta del 6 de noviembre de 2000 (folios 46674 a 46676) la Procuraduría Pública Ad Hoc del Estado solicitó a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria que iniciara una investigación contra Vladimiro Montesinos Torres, así como contra los que resultaran responsables por el delito de defraudación tributaria en agravio del Estado, al haberse descubierto cuatro cuentas bancarias abiertas en tres entidades del Cantón de Zürich a nombre de Montesinos Torres, las cuales fueron bloqueadas en el marco de la investigación penal abierta por sospecha de lavado de dinero.
3. Posteriormente, mediante carta del 29 de noviembre de 2000 la citada Procuraduría solicitó iniciar la investigación de personas jurídicas y naturales, entre las que se encontraban comprendidas el recurrente y su cónyuge (folios 46654 a 46657), a fin de determinar la existencia de delito de defraudación tributaria.

En tal sentido, teniendo en cuenta la existencia de indicios de delito de defraudación tributaria, era de aplicación la excepción contemplada por el último párrafo del artículo 81º del Código Tributario⁷, por lo que la Administración se encontraba facultada a verificar los ejercicios o períodos no prescritos, como ocurrió en el caso de autos.

⁶ Las rentas de segunda categoría fueron declaradas por el recurrente, quien alega haberlas declarado por error.

⁷ El último párrafo del artículo 81º señalaba: "No se suspenderá la facultad de verificación o fiscalización por los ejercicios o períodos no prescritos, cuando la Administración encuentre en los referidos ejercicios o períodos indicios de delito tributario o compruebe la existencia de nuevos hechos que demuestren omisiones, errores o falsedades en los elementos que sirven de base para determinar la obligación tributaria."



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

III. Sociedad Conyugal

- De acuerdo con lo consignado en el Informe General y en los valores impugnados (folios 46840, 46841, 48223, 48224, 48229, 48232, 48351, 48352, 48356, 48359, 48447, 48463, 48470, 48563, 48564 y 48566) el monto de los reparos a las rentas de primera categoría, segunda categoría, de fuente extranjera y por incremento patrimonial no justificado equivalen al 50% de total reparado por dichos conceptos a la sociedad conyugal _____, reparos que se atribuyen en partes iguales al recurrente y a su cónyuge Luz _____, ya que la sociedad conyugal se encuentra bajo el régimen patrimonial de sociedad de gananciales y los cónyuges no ejercieron la opción de atribuir las rentas comunes a uno de ellos, para efecto de la declaración y pago del Impuesto a la Renta.

Es así que los reparos del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 a 2000 efectuados al recurrente son iguales a los reparos que por dichos conceptos y tributo se realizaron a su cónyuge, los que se encuentran contenidos en las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439.

- En cuanto a la atribución al recurrente en su calidad de cónyuge del 50% de las rentas reparadas, cabe señalar que conforme con lo establecido por el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas, así como las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista por el artículo 16° de la ley.

El artículo 16° de la citada ley, dispone que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, y las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges, sin embargo, éstos podrán optar por atribuirlos a uno sólo de ellos para efecto de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Además, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que los cónyuges que opten por declarar y pagar el impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT, la opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio, igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto en el artículo 15° de la ley. Además, el representante de la sociedad conyugal considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.

Sobre este extremo es preciso anotar que las normas citadas al no establecer la forma en que debe ejercerse dicha opción, dejan a los contribuyentes en la libertad de ejercerla por cualquier medio en el que conste fehacientemente su voluntad de atribuir la totalidad de las rentas comunes de la sociedad conyugal a uno de los cónyuges.

No obstante ello, no puede entenderse que la sociedad conyugal ejerció dicha opción con la presentación de los recibos de arrendamiento⁶, pues éstos no permiten conocer de forma inequívoca la voluntad de la sociedad conyugal respecto al ejercicio de la opción, ya que ninguno de los casilleros se refiere a ella y dicho formulario sólo comprende a las rentas de primera categoría, mientras que la opción debe comprender la totalidad de las rentas producidas por los bienes comunes, que en el presente caso incluye a las rentas de primera categoría y de fuente extranjera.

⁶ Según la información consignada en los Formularios 1083, Recibos por Arrendamiento que obran a folios 35483 a 35494, 39854 a 39876, 42885 a 42888, y 43997 a 44020, el recurrente y su cónyuge presentaron recibos por arrendamiento mensuales correspondientes a los ejercicios 1997 a 2000.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

En tal sentido, si bien en los ejercicios 1997 a 2000 ya existía la sociedad conyugal, no existe evidencia que la misma hubiera optado por atribuir a uno de los cónyuges las rentas producidas por los bienes comunes, por lo que en el supuesto de existir rentas provenientes de bienes comunes, éstas debían atribuirse por partes iguales a cada uno de los cónyuges.

ANEXO II

3. Respecto a la existencia de rentas producidas por bienes comunes, cabe indicar que el Código Civil en la Sección Segunda del Libro III regula la sociedad conyugal, estableciendo en el artículo 301⁹ que en el régimen de sociedad de gananciales puede haber bienes propios de cada cónyuge y bienes de la sociedad, indicándose taxativamente en el artículo 302¹⁰ cuáles son los bienes que califican como propios de cada cónyuge¹⁰, y en el artículo 310¹¹, cuáles constituyen los bienes sociales, calificando como tales los que no son bienes propios. Asimismo, el artículo 311² del referido Código establece que todos los bienes se presumen sociales, salvo prueba en contrario.

En consecuencia, en el caso materia de autos, al no haberse acreditado que los bienes que producen las rentas reparadas califican como bienes propios, éstos se presumen sociales, procediendo que el 50% de dichas rentas se atribuyese al recurrente debido a que la sociedad conyugal no ejerció la opción a que se refiere el artículo 16^o de la Ley del Impuesto a la Renta, como se mencionó anteriormente, por lo que la atribución efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

IV. Rentas de Primera Categoría

1. En cuanto a los reparos a la renta de primera categoría, la Administración acotó las sumas de S/. 36,677.00, S/. 23,399.00, S/. 31,684.00 y S/. 3,501.00 por los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000, respectivamente, que comprende el 50% de los reparos por predios arrendados declarados y predios cedidos gratuitamente o a precio no determinado.
2. Respecto a las rentas por predios arrendados cabe señalar que el inciso a) del artículo 23^o de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774 y el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N°054-99-EF, establece que son rentas de primera categoría el producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente corresponda al locador.

⁹ Víctor y Luz contrajeron matrimonio civil en el Concejo Distrital de Pueblo Libre el 19 de mayo de 1972, según consta en el Acta de Matrimonio que obra en el folio 43229.

¹⁰ Artículo 302^o del Código Civil.- "Son bienes propios de cada cónyuge:

1.- Los que aporte al iniciarse el régimen de sociedad de gananciales.

2.- Los que adquiera durante la vigencia de dicho régimen a título oneroso, cuando la causa de adquisición ha precedido a aquélla.

3.- Los que adquiera durante la vigencia del régimen a título gratuito.

4.- La indemnización por accidentes o por seguros de vida, de daños personales o de enfermedades, deducidas las primas pagadas con bienes de la sociedad.

5.- Los derechos de autor e inventor.

6.- Los libros, instrumentos y útiles para el ejercicio de la profesión o trabajo, salvo que sean accesorios de una empresa que no tenga la calidad de bien propio.

7.- Las acciones y las participaciones de sociedades que se distribuyan gratuitamente entre los socios por revaluación del patrimonio social, cuando esas acciones o participaciones sean bien propio.

8.- La renta vitalicia a título gratuito y la convenida a título oneroso cuando la contraprestación constituye bien propio.

9.- Los vestidos y objetos de uso personal, así como los diplomas, condecoraciones, correspondencia y recuerdos de familia."

¹¹ Artículo 310^o del Código Civil.- "Son bienes sociales todos los no comprendidos en el artículo 302^o, incluso los que cualquiera de los cónyuges adquiera por su trabajo, industria o profesión; así como los frutos y productos de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. También tienen la calidad de bienes sociales los edificios construidos a costa del caudal social en suelo propio de uno de los cónyuges, abonándose a éste el valor del suelo al momento del reembolso."



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

Según se observa de los anexos de los valores impugnados (folios 48231, 48358, 48465, 48470 a 48472 y 48566), la Administración determinó dichas rentas en base a los recibos de arrendamiento que obran en el registro de SUNAT, presentados por el recurrente o su cónyuge, por lo que al haber sido declaradas por éstos, dichas rentas se han calculado conforme a ley.

Cabe señalar que el monto pagado por concepto de Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de primera categoría no ha sido desconocido por la Administración, pues ha sido considerado como un crédito con derecho a devolución para la cónyuge del recurrente (Resoluciones de Determinación N.ºs. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439), por lo que carece de sustento la solicitud de compensación y/o devolución del recurrente (folios 38340, 38431, 38559 y 38684 del Expediente N.º 2538-2003).

- Respecto al reparo por rentas referidas a predios cedidos gratuitamente o a precio no determinado, el recurrente aduce que los inmuebles no fueron utilizados por terceras personas y se encontraban desocupados; mientras que la Administración considera que los inmuebles que se señalan en los Anexos 2 de las Resoluciones de Determinación N.ºs. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431 se encuentran ocupados por terceros, ya que pese a los reiterados requerimientos cursados al recurrente para que informe sobre el uso de esos predios, éste no cumplió con acreditar documentariamente la desocupación de los mismos.

Cabe señalar que el inciso d) del artículo 23º de la Ley de Impuesto a la Renta, establece, entre otros, que constituye renta de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, la que será equivalente al seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto al Valor al Patrimonio Predial (entiéndase Impuesto Predial). Asimismo, esta norma establece que se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que se establezca en el Reglamento.

Por su parte, el numeral 4 del inciso a) del artículo 13º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 23º de la ley, el período de desocupación de los predios se acreditará con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua, o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT, y el estado ruinoso se acreditará con la Resolución Municipal que así lo declare o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT.

De otro lado, el numeral 5 del citado artículo 13º, modificado por el Decreto Supremo N.º 125-96-EF, señalaba que *"salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios o de bienes muebles, cuando se encuentren ocupados o en posesión de persona distinta al propietario, según sea el caso; siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento. En el caso de predios respecto de los cuales exista copropiedad, no será de aplicación la renta presunta cuando uno de los copropietarios ocupe el bien"*.

De lo expuesto, se desprende que las normas antes citadas prevén una presunción, que tiene como hecho base o hecho cierto la acreditación de la existencia de un inmueble ocupado por un tercero en virtud a un título distinto al arrendamiento o subarrendamiento (cesión a título gratuito o a precio indeterminado), presumiéndose que el bien ha sido cedido gratuitamente o a precio no determinado por todo el ejercicio.

La prueba del hecho base corresponde a la Administración Tributaria y una vez acreditado éste, se presume *juris tantum* que la cesión se realizó por todo el ejercicio y/o la totalidad del bien, debiendo calcularse en consecuencia, la renta ficta de 6% del valor del autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial, conforme con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

Cabe indicar que por efecto de la citada presunción, se produce la inversión de la carga de la prueba, pues lo contrario implicaría que la Administración tuviera que probar que la totalidad del bien fue cedido, y que éste además, fue cedido por todo el ejercicio gravable a título gratuito o a precio no determinado, a efecto de aplicarle las consecuencias que de ello se desprendan, pero por efecto de la presunción, se establece presuntamente todo ello como cierto, de forma tal que, es el contribuyente quien tiene que probar que esos hechos no se han producido, a fin de desvirtuar el hecho presunto.

En tal sentido, en primer lugar la Administración debe probar el hecho cierto, esto es, que el inmueble ha sido ocupado por un tercero por una causa distinta al arrendamiento o subarrendamiento, para que se dé la consecuencia, esto es, que se considere que el predio ha sido cedido gratuitamente, de modo que, si no se verifica el antecedente o hecho cierto, no es posible establecer un vínculo con el hecho presunto.

Así es con posterioridad a la acreditación del hecho cierto, que el contribuyente tiene la posibilidad de probar que el bien sólo fue cedido parcialmente o que fue cedido por un plazo menor al ejercicio, por lo que de no acreditarse el hecho base no se puede aplicar la presunción bajo análisis, no existiendo por tanto renta ficta.

En conclusión, la obligación de probar el hecho base corresponde a la Administración, si ésta no cumple con ello no habrá presunción que pueda aplicarse, puesto que no cabría sostener que es el contribuyente quien está obligado a probar que el predio se encuentra desocupado a efecto que no se le aplique la presunción, dado que ello implicaría una consideración no prevista en la ley.

Debemos señalar que este criterio ha sido establecido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4761-4-2003 del 22 de agosto de 2003, que tiene carácter de precedente de observancia obligatoria.

4. La Administración efectuó el reparo por renta ficta de primera categoría por los ejercicios 1997 a 2000, al considerar que durante dichos años la sociedad conyugal había cedido gratuitamente a terceros los predios ubicados en Mz. Lote - Urbanización Las Totoritas (Mala - Cañete), Parcela y - El Salitre (Mala - Cañete), Parcela - El Salitre - San Pedro (Mala - Cañete), dos terrenos agrícolas en Barcelona Bujama Baja (Mala - Cañete), " " y " " Pampa Barcelona (Mala - Cañete), Parcela Sector Barcelona Baja (Mala - Cañete), Mz. Lotes 0 , 0 , 0 y 0 El Parque de Monterrico, Jr. Paruro Nºs. y (Lima Cercado), Calle Las Camelias Nº (La Molina), una parcela y dos terrenos agrícolas en Salitre-Bujama Pampa Barcelona (Mala-Cañete), Mz. N Lote Totoritas (Cañete), Jr. Gamarra Nº (La Victoria), Calle Soto Bermeo Nº 00 (Surco), Calle Roma Nº (Miraflores), Jr. Ucayali Nº (Lima), Jr. Aricota Nº (Surco), Jirón Paruro Nº stand y Salitres y Bujama Nº 11843 (Mala)¹² al no haber el recurrente acreditado que los mismos se encontraban desocupados en los periodos consignados en los valores impugnados, cuando como se ha expuesto anteriormente, la probanza del hecho cierto correspondía a la Administración; en consecuencia, corresponde dejar sin efecto el reparo en este extremo.

V. Rentas de Segunda Categoría

En las Resoluciones de Determinación Nºs. 024-03-0010426 y 024-03-0010428 se reparan las rentas de segunda categoría, en base a lo consignado en la Declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta - Personas Naturales de los ejercicios 1997 y 1998.

¹² Cabe precisar que en cada uno de los ejercicios citados se comprende sólo algunos de estos predios, y no todos ellos, como se puede observar de los anexos de las Resoluciones de Determinación Nºs. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

Según se observa de las referidas declaraciones, en el ejercicio 1997 el recurrente declaró mediante Formulario 169 con N° de Orden 00676885 la suma de S/. 80,195.00 por concepto de intereses por colocación de capitales en el casillero 124 (folio 45758), y en el ejercicio 1998 consignó en la casilla 105 del Formulario 171 con N° de Orden 00185430 la suma de S/.138,379.00 por el mismo concepto (folio 42743).

Conforme con lo establecido por el artículo 88° del Código Tributario la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Además, en virtud de dicha norma y del artículo 92° del citado Código el recurrente estaba facultado a rectificar sus declaraciones juradas, corrigiendo los errores en que habría incurrido su contador al declarar rentas inexistentes como aduce en la apelada; sin embargo, de la información que obra en autos no se observa que el recurrente haya presentado declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta correspondientes a los ejercicios 1997 y 1998, por lo que la Administración al considerar las rentas de segunda categoría en base a las declaraciones originales presentadas por el recurrente ha actuado conforme a ley.

VI. Rentas de Cuarta Categoría

1. Del Anexo 4 de la Resolución de Determinación N° 024-03-0010426 y Anexo 3 de la Resolución de Determinación N° 024-03-0010428 (folios 48228 y 48355) se aprecia que la Administración efectuó reparos a las rentas de cuarta categoría declaradas por el recurrente en los ejercicios 1997 y 1998, al considerar que los recibos por honorarios profesionales emitidos a las empresas Vidriera 28 de Julio S.A.C., DEBRE S.A., Hinostriza Dongo y Asociados S.R.L., Inmobiliaria y Constructora Malecón Cisneros S.A., y Representaciones Generales Lucky S.A., no corresponden a esta categoría.
2. De acuerdo con lo establecido por el artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio, o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, y por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.

Asimismo, el artículo 45° de la referida ley dispone que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, veinte por ciento (20%) de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

3. De lo dispuesto por los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como por el artículo 59° de su Reglamento, anteriormente citados, se desprende que el incremento patrimonial puede ser justificado con la renta declarada por el contribuyente, criterio que ha sido establecido por este Tribunal mediante la Resolución N° 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria y dispone que *"los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado"*.

Es así que independientemente de cómo el recurrente haya categorizado en su declaración la renta obtenida, ésta resulta deducible para efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, al tratarse de una renta declarada.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

Sin embargo, de la determinación efectuada por la Administración para los ejercicios 1997 y 1998 puede apreciarse, que se acotó un monto mayor como incremento patrimonial no justificado al no haber deducido los importes de S/. 469,800.00 y S/. 466,000.00 declarados como renta de cuarta categoría por el recurrente (folios 48142 y 48275), y al adicionar esta suma al incremento patrimonial (folios 48223 y 48351), se dejó de acotar dicho monto como renta de cuarta categoría (folios 48228 y 48355). En ese sentido, el efecto final en la determinación del impuesto efectuada por la Administración es que no reconoce la deducción de 20% establecida por la Ley del Impuesto a la Renta para las rentas de cuarta categoría, por lo que corresponde verificar si las rentas declaradas por el recurrente corresponden a dicha categoría.

4. De lo consignado en los Resultados de los Requerimientos N°s. 00015308 y 00012916 (folios 47637, 47647 a 47651) se tiene que el recurrente acreditó lo siguiente:
 - Que emitió los recibos por honorarios profesionales N°s. 000083, 000085 a 000088, 000090, 000092 a 000096, 000098, 000099, a las empresas Vidriería 28 de Julio S.A.C., DEBRE S.A, Hinostriza Dongo y Asociados S.R.L., Inmobiliaria y Constructora Malecón Cisneros S.A., y Representaciones Generales Lucky S.A. (folios 42721 a 42734, 45370 a 45377).
 - Que registró dichos comprobantes de pago en su Libro de Ingresos y Gastos Profesionales (folios 42715 a 42717, 45358 a 45360)
 - Que las referidas empresas efectuaron las retenciones de cuarta categoría como consta en los Certificados de Retención respectivos (folios 42650, 45306, 45307, 45336, 45364 y 45365).

De esta información y de lo consignado en el Informe General (folios 46987 a 46991 y 47076 a 47082) se tiene que en los ejercicios 1997 y 1998 Víctor percibió ingresos por los montos de S/. 469,800.00 y S/. 466,000.00, sin embargo, tal como señala la Administración en la apelada (folios 48633 a 48636) éste no sustentó documentariamente la naturaleza y realización de los servicios prestados a las referidas empresas al no presentar documentación que acreditara la prestación de los servicios, tales como contratos de locación de servicios e informes técnicos emitidos respecto del tipo de consultoría profesional realizada, lo que consta en los Resultados de los Requerimientos N°s. 00012891 y 00012912 (folios 46065 y 46263).

Por lo que se concluye que no se encuentra debidamente acreditado que los ingresos percibidos y declarados en los ejercicios 1997 y 1998 por Víctor correspondan a servicios generadores de rentas de cuarta categoría, en tal sentido la Administración debió considerar dichas rentas sin deducción alguna, dentro de las declaradas, estando a que habían sido declaradas por el recurrente. No obstante que la Administración las consideró como un incremento patrimonial, el efecto en la liquidación del impuesto es el mismo, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

VII. Rentas de Fuente Extranjera

1. En cuanto a las rentas de fuente extranjera, según se observa en las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431 (folios 48224, 48352, 48463 y 48564), la Administración reparó las sumas de S/.1'592,634.45, S/.1'358,229.00, S/.6'722,722.69 y S/.5'087,771.00 en los ejercicios 1997, 1998, 1999, 2000, respectivamente, atribuyendo el 50% a cada uno de los cónyuges de la sociedad conyugal
2. El artículo 6° de la Ley de Impuesto a la Renta dispone que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

El artículo 7° de la referida ley señala que se consideran domiciliadas en el país, entre otras, las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común, y el artículo 8° prescribe que las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable.

Conforme con lo dispuesto por el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada de acuerdo con los artículos 49°¹³ y 50° de dicha ley, siendo que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

3. El recurrente alega que se le atribuye la percepción de renta extranjera por los intereses generados en cuentas bancarias en moneda extranjera en los Bancos Citibank, Pacific Industrial Bank, National Bank, American Express Financial A., Bank of America y BBVA Privanza (Suiza), que la Administración le acota por intereses provenientes de cuentas que se encuentran a nombre de terceros, siendo él solo apoderado o beneficiario de las empresas off shore titulares de las mismas, por lo que la totalidad de los fondos en dichas cuentas no le corresponden.
4. Por su parte, la Administración indica que si bien algunas de las cuentas bancarias estaban a nombre de terceras personas como Muchi Investments, Cheryle Mangino Díaz, Greco Business LTD. y Wilborn Internacional Corp., el beneficiario era Víctor

Además señala que en la fiscalización, se ha comprobado que el beneficiario de los fondos depositados en las empresas off shore es el recurrente, lo que se aprecia del informe de las cuentas bancarias del exterior.

5. En cuanto a las rentas de fuente extranjera provenientes de las cuentas bancarias en moneda extranjera (Cuentas N°s. 74079821 y 90004586 en el CITIBANK, N°s. 147198 y 1040-15037-06 en Pacific Industrial Bank, N°s. 1706-300-461, 1706-100-462 1706-900-463 y 034-4073-6069 en el Bank of America)¹⁴ en que el titular de las mismas era Víctor el recurrente no cuestiona el monto de las rentas reparadas ni niega haber percibido las mismas, por lo que procede mantener el reparo en este extremo.
6. Respecto a las rentas de fuente extranjera provenientes de cuentas bancarias a nombres de terceras personas, la Administración atribuye al recurrente las rentas generadas en las Cuentas N°s 01-021053.6.12 (Euros y Francos) y 01-021053.6.1 en el BBVA Privanza Suiza a nombre de Wilborn Internacional Corp., N°s. 0034-4073-1033, 17062-00844 y 17067-02205 en National Bank N.A a nombre de Muchi Investments, N°s.70850549 y 3290226044 en el CITIBANK a nombre de Greco Business LTD, y N°s. 0011-3737-1597-5-002 y 0013-1737-1597-3-002 en el American Express Financial A. a nombre de Cheryle Mangino Díaz (folios 47233, 47345, 47454 y 47565).¹⁵

¹³ El artículo 49° de la Ley de Impuesto a la Renta señala que: "Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta peruana, con excepción de las rentas de tercera categoría. En el supuesto contenido en el segundo párrafo del Artículo 35°, la pérdida sólo podrá compensarse contra la renta neta global, de acuerdo al procedimiento descrito en el siguiente artículo."

¹⁴ Cabe precisar que en cada uno de los ejercicios citados se comprende sólo algunas de estas cuentas, y no todas ellas, como se puede observar de los anexos de las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431. Es necesario indicar que el titular de estas cuentas era el recurrente, con excepción de la Cuenta N° 034-4073-6069 en el Bank of America cuyo titular era Luz cónyuge del recurrente.

¹⁵ Según se observa de los anexos de las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431 en cada uno de los ejercicios citados se comprende sólo algunas de estas cuentas, y no a todas ellas.



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

De las manifestaciones rendidas ante la Administración el 14 y 15 de junio de 2001 se aprecia lo siguiente respecto a la titularidad de las cuentas reparadas:

- Respecto a las cuentas a nombre de Muchi Investments, el recurrente manifestó que *"otra empresa OFF SHORE, es la MUCHI INVESTMENTS en Miami EE.UU. en el BANK OF AMERICA, se constituyó en el año 1988 ó 1989 aproximadamente, fue la persona ELSA SOLIS funcionaria del banco mencionado. Cabe mencionar que en el BANK OF AMERICA soy correntista desde 1978. Las acciones en estas empresas OFF SHORE son al portador, pero sí tengo un poder donde consignan mi firma para el movimiento del dinero"*(folio 33282).
- Con relación a la cuenta a nombre de Wilborn Internacional Corp., el recurrente declaró que *"otra empresa es WILLBORN INTERNATIONAL constituida en Panamá incorporada en un paraíso financiero cercano, el estudio de abogados ALEMAN CORDERON Y GALINDO fue quien creó la compañía y puso los directores para la misma, quiero manifestar que dicha compañía fue creada por encargo mío por intermedio del Sr. Luis DUTHURBURU CUBAS quien sólo se limitó hacer dicha gestión (trámites) y que no es socio o accionista ni de ninguna participación de dicha compañía siendo yo el único propietario "*(folio 32282).

El primer párrafo del artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el artículo 12° de la Ley N° 27335, establece que *"Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en el procedimiento contencioso tributario son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas durante la verificación y/o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria"*, por lo que dichas manifestaciones deben tenerse en cuenta al resolver.

De lo expuesto se tiene que en las manifestaciones prestadas por el recurrente, éste ha reconocido que las empresas se han creado por encargo de él y que a su vez era beneficiario, representante o administrador de las referidas empresas, pudiendo realizar los movimientos de fondos que considerara pertinente, como si tuviera la calidad de titular de las mismas.

De otro lado, el recurrente entregó tres volúmenes anillados sin foliar en fotocopias simples correspondientes a reportes de cuentas bancarias en el exterior, entre las que se comprendía las cuentas a nombre de Greco Business, Muchi Investments y Wilborn Inter. Corp, como consta en la manifestación prestada el 15 de junio de 2001 y en el Acta de Entrega de Documentos. De esta documentación se observa lo siguiente:

- Respecto a las cuentas a nombre de Cheryle Mangino Díaz, en una de las cláusulas del contrato de apertura de las cuentas se establece que el beneficiario contingente es el recurrente (folio 44233).
- En cuanto a la cuenta a nombre de la empresa Greco Business LTD., en el documento denominado "Minutes of The First Directors" consta que la compañía resolvió otorgar un Poder General de Administración y Disposición a favor del recurrente para que pudiera representar y actuar individualmente en nombre de la compañía en cualquier país del mundo, y en el documento "POWER OF ATTORNEY OF GRECO BUSINESS LTD." se indica que el recurrente podrá, entre otros, disponer del capital y propiedad de la compañía, tangible e intangible, presente o futuro, vender, adquirir, intercambiar, asignar, transferir, adjudicar en pago y otras formas de disposición de dicha propiedad (folios 41617 a 41619 y 44323 a 44326).



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

Adicionalmente, cabe indicar que de autos se observa que:

- En el punto 25 del Resultado del Requerimiento N° 00012935 del 2 de mayo de 2002 (folios 40679 y 40680), se consigna que el recurrente proporcionó información sobre su vinculación económica con diversas empresas, señalando que las empresas Muchi Investments, Greco Business LTD. y Wilborn International Corp. son de su propiedad en 100%, tal como consta en el escrito de fecha 26 de abril de 2002 firmado por el recurrente (folios 40016 a 40024).
- Mediante escrito del 4 de abril de 2001 Rafael Eslava Calvo, apoderado de Víctor , señala que *"El Sr. Alberto manifiesta que no tiene ni ha tenido deudas durante los años 1999 y 2000, con bancos o terceros. Respecto de sus inversiones en mercados de valores precisó que si ha realizado en los EEUU movimientos de este tipo, a través del Sr. Cheryle Mangino Díaz representante de la Agencia de Bolsa Ame. Cabe agregar que 7 de sus 9 cuentas en los EEUU están a nombre de dicho señor"* (folio 40213).

En consecuencia, de las manifestaciones prestadas por el recurrente, así como la documentación que exhibió respecto de la titularidad de las cuentas bancarias y de los resultados de los requerimientos se tiene que las referidas entidades y persona natural habrían actuado a nombre del recurrente, ya que los fondos depositados en las cuentas controvertidas serían de propiedad de éste, por lo que procede atribuir las rentas generadas por las cuentas antes mencionadas a la sociedad conyugal Venero Garrido – Nazar Loayza.

VII. Incremento Patrimonial No Justificado

1. Con relación al incremento patrimonial no justificado, según se observa del valor impugnado la Administración sustenta dicho reparo en los artículos 52°, 91° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 59° de su Reglamento.

Al respecto, el artículo 91° de la referida ley dispone que sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serán de aplicación las presunciones señaladas por los artículos siguientes, disponiéndose en el artículo 92° que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52° de dicha norma.

El mencionado artículo 52° señala que se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos, precisando, en el segundo párrafo, que dichos incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente, y tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

El artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52° de esta ley.

Por su parte, el artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta prevé los métodos que la Administración puede emplear a efecto de la determinación sobre base presunta tratándose de incremento patrimonial no justificado, regulándose en el inciso b) del anotado artículo el correspondiente a los signos exteriores de riqueza, como es el caso del alquiler de la casa-habitación, el valor estimado de la habitación y de las fincas de recreo o esparcimiento que posee la persona natural, los vehículos,



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, etc., y en el inciso c) del mismo, las variaciones o incrementos patrimoniales del contribuyente y cualquier otro elemento de juicio que obre en poder de la SUNAT o que obtenga de terceros, disponiéndose respecto de este último que el Reglamento establecerá el método de evaluación aplicable a dichos elementos.

El artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados a que se refieren los artículos 52° y 92° de la ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, para lo cual adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado.

Asimismo, el artículo 60° del referido reglamento precisa que a efecto de lo previsto por los incisos b) y c) del citado artículo 93°, la Administración podrá aplicar, entre otros métodos de valuación, el método del flujo monetario privado, que toma como base los ingresos percibidos y los gastos efectuados por el contribuyente en el ejercicio gravable sujeto a fiscalización.

Conforme se desprende de las normas glosadas, a efecto de la determinación prevista por el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración cuenta como herramienta con la utilización de cualquiera de los criterios establecidos por el artículo 93° de la ley, entre los cuales se tiene, según los citados incisos b) y c), el de los signos exteriores de riqueza y el de las variaciones o incrementos patrimoniales, siendo que para efecto de tales índices la Administración se encuentra facultada a aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, el mismo que consiste en determinar el incremento patrimonial en base a los ingresos o rentas generados por el contribuyente en un ejercicio determinado y gastos efectuados en el mismo, comprendiéndose dentro de estos últimos todos aquellos indicadores de riqueza que se traducen en disposición de dinero por parte del contribuyente, tales como consumos, egresos, desembolsos y/o pagos.

En consecuencia, a efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, la Administración podía verificarlo sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario del recurrente en los ejercicios sujetos a fiscalización, tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, llegando a establecer el incremento patrimonial y a partir de éste, el importe que resulte no justificado.

2. Según se observa del Anexo Nº 6 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010426 (folio 48221), Anexo Nº 5 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010428 (folio 48349), Anexo 4 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010430 (folio 48445) y Anexo 4 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010431 (folio 48561), el incremento patrimonial de los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000 asciende a S/. 41'280,649.00, S/. 58'635,229.00, S/. 16'876,209.00 y S/. 151'442,431.00 (antes de la deducción de los fondos disponibles o renta comparable), suma que resulta de los siguientes movimientos:

- Depósitos en el Sistema Bancario Nacional: depósitos en moneda extranjera y nacional, y certificados bancarios en moneda extranjera
- Depósitos en entidades bancarias del exterior
- Transferencias de moneda extranjera efectuadas del exterior a bancos nacionales
- Acciones nacionales cotizadas en la Bolsa de Valores y no cotizadas en Bolsa
- Adquisición de predios
- Cuentas por cobrar
- Tarjeta de crédito
- Pago de cuota de crédito hipotecario
- Pago de impuestos

325



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

- Otros ingresos: Recibos por honorarios profesionales

Según se aprecia de los valores impugnados (folios 48221, 48349, 48445 y 48561), la Administración Tributaria determinó el incremento patrimonial en los ejercicios 1997 a 2000 ascendentes a S/. 41'280,649.00, S/. 58'635,229.00, S/. 16'876,209 y S/. 151'442,431.00, respectivamente, en base a los referidos flujos de fondos en cada uno de los ejercicios. Es así que en los anexos correspondientes al incremento patrimonial se puede observar que si bien la Administración se refiere al saldo inicial y final del patrimonio en cada uno de los ejercicios y a la diferencia resultante de la comparación de los mismos, ello no es determinante en el cálculo del reparo, siendo los depósitos, adquisiciones, consumos e inversiones los que determinan el monto del incremento patrimonial en los ejercicios controvertidos.

3. Respecto al argumento del recurrente que para determinar el incremento patrimonial la Administración debió deducir las devoluciones efectuadas al Estado Peruano cabe mencionar que la devolución de dinero se refiere a la remesa de US\$ 14'134,700.00 dispuesta por el Quinto Juzgado Penal Especial realizada con posterioridad al cierre de los ejercicios 1997 a 2000, lo que no enerva que en los referidos ejercicios se haya producido un incremento patrimonial a favor de la sociedad conyugal no habiéndose probado además que fuera el mismo dinero o producto del incremento patrimonial detectado en los ejercicios 1997 a 2000, materia de acotación.

Asimismo es preciso anotar que el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta establece expresamente que el incremento patrimonial detectado por la Administración no podrá justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas, por lo que carece de sustento el alegato del recurrente.

De otro lado, el mencionado artículo 52º permite que ante la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, la Administración pueda presumir que tales incrementos constituyen renta neta no declarada por éstos, y efectuar la determinación respectiva, por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente respecto a que tales montos no constituyen renta gravable.

En consecuencia, las devoluciones efectuadas por el recurrente no desvirtúan el incremento patrimonial determinado a la sociedad conyugal por lo que procede mantener dicha determinación.

4. En cuanto a los fondos disponibles (renta comparable) de la sociedad conyugal, que según se observa del Anexo Nº 18 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010426, Anexo Nº 14 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010426, Anexo Nº 11 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010430 y Anexo Nº 13 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010431 (folios 48142, 48275, 47257 y 48509) deben entenderse como los ingresos de la sociedad conyugal que justifican los gastos efectuados en los ejercicios 1997 a 2000, cabe señalar que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, estableció que *'los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado'*.

Conforme a este criterio, se permite justificar el incremento patrimonial detectado por la Administración con las rentas no declaradas por el deudor cuyo origen ha sido verificado por aquélla, a fin de evitar la doble afectación o gravamen en la determinación de la obligación tributaria, ya que la renta omitida detectada en el procedimiento de fiscalización debe formar parte de la renta imponible y estar



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

sujeta a tributo. Así los fondos disponibles son los que permiten justificar el incremento patrimonial determinado por la Administración, y que está conformado tanto por las rentas declaradas como por las rentas de procedencia conocida detectadas mediante fiscalización, y también por ingresos que no califican como rentas, siempre que no se traten de fondos provenientes de actividades ilícitas y donaciones que no consten en documento de fecha cierta o escritura pública, conforme lo establece el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, estos fondos deben comprender ingresos reales y no ficticios, como se ha establecido también en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003, ya que sólo los ingresos reales incrementan el patrimonio del contribuyente y pueden sustentar una adquisición o gasto que éste hubiese realizado, y que es calificado por la Administración como incremento patrimonial¹⁸.

Así, en el caso de personas naturales debe entenderse que los fondos disponibles son las rentas brutas (declaradas o no) menos el impuesto pagado o retenido respecto a éstas, así como otros ingresos no contenidos en la restricción del citado artículo 52º, mientras que tratándose de un reparo a la sociedad conyugal, al calcularse los fondos disponibles deben considerarse las rentas y/o ingresos de ambos cónyuges (tanto los provenientes de la sociedad conyugal como los obtenidos a título personal), a fin de establecer el monto de fondos disponibles que puedan justificar en todo o en parte el incremento patrimonial detectado por la Administración.

En tal sentido, la Administración determinó conforme a ley los fondos disponibles, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

VII. Determinación de la Deuda Tributaria

Con relación a la determinación del Impuesto a la Renta, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta.

Consecuentemente, la renta imponible estará constituida por las rentas declaradas, las detectadas mediante fiscalización, y el incremento patrimonial no justificado. Ello encuentra sustento en lo previsto por el artículo 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Si bien la norma reglamentaria, esto es, el artículo 59º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los artículos 52º, 92º y 94º de la ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, indicando que para el efecto, en su caso, "se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia", debe entenderse que esta última parte del citado artículo 59º está referida a establecer que el incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta imponible, esto es, que aun cuando no se sabe la procedencia de los ingresos omitidos, éstos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta y de ningún modo a establecer que los ingresos omitidos determinados en la fiscalización, no se encuentran gravados.

¹⁸ Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4761-4-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, se estableció que "La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta."



Tribunal Fiscal

Nº 00175-2-2004

ANEXO II

En tal sentido, al determinar el Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000 la Administración consideró las rentas declaradas, así como las rentas omitidas de declarar por el recurrente determinadas en la fiscalización, conjuntamente con el incremento patrimonial, lo que se encuentra arreglado a ley.

VII. Resoluciones de Multa

Las Resoluciones de Multa N.ºs. 024-02-0042979, 024-02-0042981 y 024-02-0042983, se emitieron por incurrir en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario respecto al Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 a 1999.

De acuerdo con las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario vigentes en los períodos acotados (Decreto Supremo N.º 120-95-EF, y Leyes N.ºs. 27038 y 27335), la infracción en cuestión se encontraba sancionada con el 100% o 50% del tributo omitido.

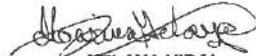
Al respecto, cabe señalar que las omisiones sobre las cuales se calcularon las resoluciones de multa impugnadas fueron establecidas por las Resoluciones de Determinación N.ºs. 024-03-0010426, 024-03-0010428 y 024-03-0010430, por lo que la Administración deberá recalcular el importe de las sanciones según lo expuesto en la presente resolución con relación a dichos valores.

Con las vocales Zelaya Vidal y Espinoza Bassino, e interviniendo como ponente la vocal Barrantes Takata.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N.º 026-4-13618/SUNAT del 21 de marzo de 2003, en el extremo referido a rentas de primera categoría por predios cedidos a terceros gratuitamente o precio no determinado, y a las Resoluciones de Multa N.ºs. 024-02-0042979, 024-02-0042981 y 024-02-0042983, en dicho extremo, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


BARRANTES TAKATA
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Huertas Lizaraburu
Secretaría Relatora
BT/HL/MK/jcs.



Tribunal Fiscal

Nº 00549-2-2005

EXPEDIENTE N° : 4981-2003
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 26 de enero de 2005

ANEXO II

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 026-4-14477/SUNAT, emitida el 10 de julio de 2003 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0014497, 024-03-0014365 y 024-03-0014366, sobre Impuesto a la Renta- Persona Natural correspondiente a los ejercicios 1997 a 1999, y contra las Resoluciones de Multa N°s. 024-02-0056440 a 024-02-0056442 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

1. Respecto del reparo por incremento patrimonial no justificado, los importes del certificado bancario en moneda extranjera N° 398366-6 y certificados de participación N°s. 4980023, 4980024, 4980025, 4980026, 4980027, 4980029 y 49800156, que se le atribuyen en los ejercicios 1997, 1998 y 1999 respectivamente, provienen de actividades ilícitas, fondos que constituyeron un capital revolvente que se utilizó en adquisiciones de bienes que fueron devueltos al Erario Nacional, a través de la Fiscalía o del Juzgado, con lo que demuestra cual era el origen de los saldos que aparecen en las cuentas materia de reparo, y que por tanto no deben ser considerados como incremento patrimonial.

Tanto a ella como a otras personas involucradas en el referido ilícito se les está haciendo la misma imputación tributaria, lo que contraviene y distorsiona la legalidad, pues existiría una doble imputación a diferentes personas por el mismo hecho.

2. Los reparos que se le imputan están fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, conforme lo establecido en los artículos 1° a 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, y su Reglamento.
3. La Administración no ha tomado en cuenta las limitaciones de apreciación de la Norma IV -Principio de Legalidad del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual la potestad tributaria es una potestad discrecional por parte de la Administración Tributaria. En tal sentido, la Administración no puede actuar por propia autoridad sino amparándose en la autoridad de la ley, ni ha considerado lo dispuesto en la Norma VIII del referido Título Preliminar del citado código, que no establece en materia tributaria la posibilidad de realizar una interpretación extensiva.
4. Respecto a las rentas de fuente extranjera de los ejercicios 1998 y 1999, así como el Cheque de Gerencia N° 10890, expone los mismos argumentos que en el caso del incremento patrimonial.

Que la Administración señala que:

1. El presente caso es una ampliación de la fiscalización anterior, originada en nueva información proporcionada por terceros, como producto de las solicitudes realizadas a las entidades e instituciones nacionales y extranjeras en la fiscalización anterior, las que se encontraban pendientes de responder al cierre de los requerimientos emitidos en mérito a la Orden de Fiscalización N° 000023171320, que dieron origen a la emisión de las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010509 a 024-03-0010514, estando referidas a operaciones efectuadas por , en el Sistema Financiero Nacional e Internacional, que constituyen hechos de carácter económico con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 a 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 00549-2-2005

ANEXO II

Por ello mediante la Orden de Fiscalización Nº 020023339360-1-SUNAT del 21 de octubre de 2002 y Requerimientos N.ºs. 00135032 y 0021866 notificados el 22 de octubre y 8 de noviembre del mismo año, se efectuó la fiscalización del referido tributo sobre esos nuevos hechos económicos, determinándose reparos adicionales respecto del Impuesto a la Renta, emitiéndose los valores materia de impugnación.

2. Se determinaron reparos al Impuesto a la Renta – Personas Naturales por renta neta no declarada correspondiente a incremento patrimonial cuyo origen no fue justificado por la contribuyente, que fueron atribuidos en partes iguales a los cónyuges de la sociedad conyugal
 , al no haber ejercido la opción prevista en el artículo 16º de la Ley del Impuesto a la Renta.

De la información proporcionada por el Banco , se tiene que el Certificado Bancario en Moneda Extranjera Nº 398366-6 fue adquirido el 24 de marzo de 1997 por el cónyuge de la recurrente, no habiendo ésta sustentado el origen o procedencia del dinero destinado a su adquisición, ni el uso y destino del dinero cobrado por su redención .

Asimismo, la recurrente no declaró rentas de fuente extranjera a pesar de haberlas percibido, referida a inversiones en la adquisición de los certificados de participación N.ºs. 4980023, 4980024, 4980025, 4980026, 4980027, 4980029 y 49800156, realizada en la Cuenta Nº 990000145-06/217146 del Inter , cuyo titular es el Pac

De otro lado, se establece un reparo adicional por el Cheque de Gerencia Nº 10890 del 17 de marzo de 1998, emitido por la empresa Cr a nombre del cónyuge de la recurrente.

3. De los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta se tiene que el supuesto contemplado para que opere la presunción, es justamente que el contribuyente no hubiera demostrado fehacientemente a la Administración Tributaria el origen del patrimonio incrementado, y de acuerdo a lo señalado expresamente en las normas tributarias, los referidos incrementos patrimoniales no podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

Pese a los requerimientos cursados, la recurrente no justificó el origen del incremento patrimonial determinado en la etapa de fiscalización, por lo que de conformidad con los artículos 16º y 51º de la Ley del Impuesto a la Renta, procede mantener los reparos.

En consecuencia, dado que no se ha justificado el origen del incremento patrimonial determinado en la fiscalización, el que no podrá justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas, dicho incremento patrimonial constituye renta neta no declarada de conformidad con el artículo 52º de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que de lo actuado se tiene que:

Ampliación de la Fiscalización

1. Si bien de los argumentos expuestos por la recurrente se aprecia que ésta se limita a cuestionar la procedencia de los reparos efectuados en la fiscalización, corresponde examinar la adecuación del procedimiento de fiscalización a las normas tributarias, toda vez que éste concluyó con la emisión de los valores impugnados.
2. De la información que obra en el expediente se observa que el 27 de diciembre de 2000 se inició la fiscalización correspondiente a los ejercicios 1999 a noviembre de 2000, notificándose la Carta Nº 000023171320-1-SUNAT y los Requerimientos Formularios 3610 y 3611 N.ºs. 40656, 14865, 15388, 15393 y 15499, y posteriormente en aplicación del artículo 81º del Código Tributario al haberse detectado durante el ejercicio 1999, la existencia de nuevos hechos que demostraban omisiones,