



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

EXPEDIENTE Nº : 2538-2003
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de abril de 2004

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 026-4-13619/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.ºs. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439, sobre Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

Rentas de Primera Categoría

La Administración le atribuyó rentas por el arrendamiento de predios a nombre de la sociedad conyugal al no haberlas incluido en sus declaraciones juradas de los ejercicios 1997 y 1998, sin embargo, cumplió con el pago del Impuesto a la Renta correspondiente, por lo que procede la devolución de los pagos indebidos, luego de la compensación de oficio que se realice de acuerdo con lo establecido por el artículo 40º del Código Tributario.

Además, los predios cuya renta ficta se le atribuye estuvieron desocupados, por lo que no puede atribuírsele ingresos por dichos inmuebles, y que en rigor corresponde a la Administración acreditar que los predios estuvieron ocupados. En cuanto a los predios ubicados en la provincia de Cañete son terrenos agrícolas que no cuentan con habilitación urbana, ni con servicios de agua o energía eléctrica, y el predio ubicado en Las Totoritas, Mala, es una casa de playa, la cual sólo es ocupada durante los meses de verano y no cuenta con suministro eléctrico o de agua independiente, a efecto de determinar si estuvo ocupada o no.

Respecto de los demás inmuebles, reitera que: I) el ubicado en jirón Paruro N.ºs. y estuvo arrendado sólo un mes en 1997 y no fue arrendado en 1998, cumpliendo con los pagos del Impuesto a la Renta en 1999 y 2000, aunque no los incluyó en las declaraciones juradas anuales, II) el ubicado en la calle Las Camelias N.º estuvo desocupado en 1997, sin embargo la empresa Luz de Sur no le proporcionó la información solicitada al no ser la actual propietaria, y en 1998 sólo estuvo arrendado de enero a mayo, III) los terrenos ubicados en Barcelona, Bujama Baja, Mala, Cañete, en 1997 fueron transferidos a Alberto Garrido López; y IV) los ubicados en Gamarra N.º y Sebastián Barranca N.º La Victoria, sólo estuvieron arrendados en algunos meses de 1999.

Rentas de Segunda Categoría

Las rentas de segunda categoría fueron declaradas por error del contador al llenar las declaraciones juradas correspondientes a los ejercicios 1997 y 1998, por lo que sólo existe una incorrecta declaración.

Rentas de Cuarta Categoría

Con relación a las rentas de cuarta categoría percibidas por su cónyuge, indica que corresponden a la efectiva prestación de servicios, habiendo éste emitido los recibos por honorarios a favor de las empresas detalladas en las resoluciones de determinación, las que emitieron los certificados de retenciones correspondientes y registraron los desembolsos en sus libros contables, no pudiendo desconocerse tales ingresos por no contar con informes técnicos y contratos de locación de servicios por escrito.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

Además, la Administración pretende acredite la prestación del servicio con informes técnicos, requisito no previsto por el artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Rentas de Fuente Extranjera

Se le atribuye éstas por los intereses generados por las 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).

Existen evidencias de la obtención ilícita de las pruebas actuadas en la fiscalización, pues la Administración contó con información y manifestaciones obtenidas en la etapa de investigación del proceso penal seguido contra su cónyuge ante el 6° Juzgado Penal Especial de Lima, el cual según el artículo 73° del Código de Procedimientos Penales tiene carácter reservado.

La Administración debió acotar los intereses generados por las cuentas en las que ella y su cónyuge fueron titulares, mas no los provenientes de cuentas a nombre de terceros, por lo que no proceden las acotaciones efectuadas por el solo hecho que su cónyuge fue en algunos casos apoderado o beneficiario de las empresas titulares de las citadas cuentas, por esa razón solicitó a la Administración realizar un reexamen y ampliar el levantamiento del secreto bancario a fin de determinar que los fondos depositados en las cuentas a nombre de las empresas off shore correspondían a éstas, y que sólo parte se destinó al pago de utilidades a favor del contribuyente.

Incremento Patrimonial no Justificado

La Administración no confrontó ingresos reales y no reales conforme lo establece reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, pese a que durante la fiscalización manifestó que las inversiones y/o adquisiciones fueron realizadas con fondos provenientes de sus actividades profesionales que la Administración pretender desconocer.

Las actividades ilícitas que tuvieran los contribuyentes no califican como renta con arreglo a la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto no proceden de una fuente permanente, razón por la cual el artículo 52° de la citada Ley impide la justificación del incremento patrimonial con ingresos provenientes de actividades ilícitas.

Además, al haber efectuado devoluciones de dinero, el supuesto incremento patrimonial no se da por lo menos en el importe devuelto.

Asimismo, la Administración pretende no realizar el ajuste del supuesto incremento patrimonial, por una circunstancia sobreviniente al período bajo análisis.

Que la Administración señala que:

1. Respecto a las rentas de primera categoría se le atribuyó a la recurrente el 50% de la rentas provenientes del arrendamiento y la cesión gratuita o a precio no determinado de los inmuebles que por su adquisición califican como bienes comunes, en tanto que como sociedad conyugal no ejercieron la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, no procede que se le devuelva el importe pagado, en base a lo dispuesto por el artículo 40° del Código Tributario.

La recurrente no acreditó que los inmuebles se encontraban desocupados en los períodos fiscalizados, situación que según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta corresponde acreditar al propietario. Además, solicitó a la recurrente que demuestre el estado, uso y situación de los predios materia de la presunción de renta ficta, sin embargo, ésta no cumplió con lo solicitado, por lo que mantiene los reparos efectuados.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

2. Con relación a las rentas de segunda categoría, en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 1997 y 1998, el cónyuge de la recurrente declaró por concepto de ingresos por colocación de capitales las sumas de S/. 80,195.00 y S/. 138,379.00, respectivamente, no habiendo presentado declaraciones rectificatorias, por lo que no ha desvirtuado las declaraciones originales.
3. Se reparan los supuestos ingresos percibidos por el cónyuge de la recurrente por los servicios prestados en los años 1997 y 1998 a Vidriería 28 de Julio S.A.C., y en el año 1997 a Debre S.A., Hinostroza Dongo y Asociados S.R.L., Inmobiliaria y Constructora Malecón Cisneros S.A. y Representaciones Generales Lucky S.A., pues no se acreditó la prestación de dichos servicios mediante informes técnicos, contratos de locación de servicios y/o fecha y forma de cancelación, no siendo suficiente la emisión de los recibos de honorarios, su registro y las retenciones de los impuestos correspondientes.

En tal sentido, lo declarado por el cónyuge de la recurrente en los ejercicios 1997 y 1998 por concepto de rentas de cuarta categoría se considera como incremento patrimonial no justificado, al no haberse acreditado el origen o fuente de los ingresos declarados erróneamente como rentas de cuarta categoría.

4. La recurrente obtuvo ganancias de capital e intereses por los depósitos en las cuentas bancarias efectuadas en el extranjero por su cónyuge, conforme se aprecia de los estados de cuenta bancarios. Entre otras, obtuvo intereses en las cuentas de los bancos Citibank, Pacific Industrial Bank, National Bank, American Express Financial A, BBVA Privanza y Bank of America. Asimismo, obtuvo ingresos por depósitos en cuentas bancarias en el extranjero a nombre de terceros, como Muchi Investments, Cheryle Mangino Diaz, Greco Business Ltd. y Wilborn Inter. Corp., al ser su cónyuge el beneficiario de las mismas.

Los referidos intereses, dividendos y/o ganancias de capital pagados a empresas off shore constituyen renta de fuente extranjera gravada según la legislación del Impuesto a la Renta.

5. De los resultados de la fiscalización, se tiene que la recurrente no justificó los ingresos percibidos por la sociedad conyugal en los ejercicios 1997 a 2000, determinándose incrementos patrimoniales por S/. 40'653,608.00, S/. 58'635,229.00, S/. 16'876,209.00 y S/. 151'442,431.00, respectivamente, montos a los que luego de restar las rentas gravadas y no gravadas, determinó incrementos patrimoniales no justificados y por tanto renta neta no declarada por dicha sociedad, la misma que fue atribuida por igual a cada uno de los cónyuges, correspondiendo a la recurrente los importes de S/. 20'326,804.00, S/. 28'627,352.00, S/. 8'143,105.00 y S/. 75'712,474.00, respectivamente.

Asimismo, las actividades generadoras de las rentas han sido consideradas ilícitas, por lo que se le ha abierto diversos procesos ante los Juzgados Penales Especiales de Lima, que se encuentran en etapa de investigación, siendo independientes a la acotación administrativa de deuda no declarada.

6. En lo que se refiere a la privación de la libertad del cónyuge de la recurrente durante la fiscalización, indica que éste suscribió la recepción de los resultados de los requerimientos que le fueron notificados en el procedimiento de fiscalización, por lo que tuvo pleno conocimiento de las observaciones y reparos efectuados en el mismo, habiendo presentado los descargos correspondientes, y otorgado poder de representación a Rafael Eslava.

Que de lo actuado se tiene que:



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

I. Derecho de Defensa

1. 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.

Al respecto, el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, establece que 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 21337 a 21338, 21339, 21340 a 21341, 21343, 21370, 21371, 21372, 21373 a 21375, 21376, 27014, 27016, 27017, 27018, 27019, entre otros), durante el procedimiento de fiscalización el cónyuge de la recurrente expuso sus argumentos a través de diversos escritos firmados por él, o por su asesor contable², mediante los cuales cuestionó las conclusiones de la Administración respecto al tributo y períodos fiscalizados.

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. 00040564 del 21 de diciembre de 2000, 00015293 del 16 de marzo de 2001, 00015307 del 21 de diciembre de 2000, 00015308 del 21 de mayo de 2001, 00012889 del 19 de setiembre de 2001, 00012892 del 27 de setiembre de 2001, 00012891 del 27 de setiembre de 2001, 00012893 del 27 de setiembre de 2001, 00012916 del 29 de noviembre de 2001, 00012917 del 29 de noviembre de 2001, 00012929 del 12 de abril de 2002, 00012934 del 12 de abril de 2002, 00012935 del 12 de abril de 2002 y 00012936 del 12 de abril de 2002 (folios 21824, 21818, 21796, 27061, 21756, 24910, 27280, 21751, 30230, 27291, 30098, 27175, 24824 y 21669) se solicitó a Víctor Alberto Venero Garrido 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.

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

² A folios 21530 y 21531 obra el nombramiento de Rafael Eslava Calvo como apoderado de Víctor Alberto Venero Garrido, y a folio 21958 el nombramiento de Luz Elena Nazar Loayza como apoderada de su cónyuge.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

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 cauteló el derecho de defensa del cónyuge de la recurrente.

2. En lo que se refiere a la obtención de pruebas, cabe señalar que conforme con lo dispuesto por 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.

Cuando el acto de 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.

En el caso de autos, la Administración inició la fiscalización en virtud de la denuncia efectuada por la Procuraduría Pública Ad Hoc del Estado, tal como se puede apreciar de las cartas del 6 y 29 de noviembre de 2000 (folios 38926 a 38932).

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, que 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 que en cumplimiento del artículo 96º del Código Tributario 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 Nº 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”*.

En el presente caso, la Administración acudió a todas las fuentes de información respecto a la realización del hecho generador de la obligación tributaria, a la identidad del deudor tributario y monto de la base imponible, habiendo emitido diversos requerimientos a la recurrente y su cónyuge (folios 21824, 21818, 21796, 27061, 21756, 24910, 27280, 21751, 30230, 27291, 30098, 27175, 24824, 21669, 35512, 35632 y 35825), realizando cruces de información con personas naturales y jurídicas vinculadas con el cónyuge de la recurrente (folios 1 a 19331), obteniendo diversa documentación sobre los hechos gravados³.

Durante la fiscalización la Administración obtuvo manifestaciones del cónyuge de la recurrente, en virtud del artículo 125º del Código Tributario, modificado por la Ley Nº 27335, habiendo éste entregado documentación durante dicha diligencia (folios 32024 a 32030 y 32018 a 32023)⁴.

³ A folios 24069 a 24087 obra documentación proporcionada directamente por el cónyuge de la 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, el cónyuge de la recurrente dejó constancia que 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 Ltd, Muchi Investments y Wilborn Inter. Corp.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

De otro lado, la Administración obtuvo información de:

- Entidades Bancarias y Financieras nacionales⁵ quienes informaron sobre las cuentas bancarias cuya titularidad correspondía a la recurrente y su cónyuge.
- Procuraduría Pública Ad Hoc del Estado, que remitió información sobre propiedades mobiliarias e inmobiliarias del recurrente, entre otros (folios 38916 a 38925).
- CONASEV que informó sobre las acciones a nombre de la recurrente (folios 33741 a 33792).
- Registros Públicos que informó sobre las propiedades registradas a nombre de la recurrente y su cónyuge (folios 22485 a 22857).
- Congreso de la República, que informó y remitió documentación sobre los fondos de la recurrente y su cónyuge en el sistema financiero nacional, manifestaciones prestadas, y fondos identificados en el Distrito de Florida y Distrito Central de California, y fondos en Suiza, entre otros (folios 22012 a 22023).
- Internal Revenue Service que remitió documentación sobre la visa de turista de la recurrente y su cónyuge, así como de los intereses recibidos por Víctor Alberto Venero Garrido respecto a las cuentas bancarias en el Bank of America (folios 30344, 30348 a 30349).
- Poder Judicial que remitió información relacionada con la fiscalización de Víctor Alberto Venero Garrido (folio 23345 y 25538).

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 la recurrente y su cónyuge, así como diversas personas y entidades, y no sólo del 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 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, por el período enero a diciembre de 2000 (folio 37293) y ampliado por los Requerimientos Nºs. 00012904, 00012905 y 00012906 a los ejercicios 1997, 1998 y 2000 (folios 35512, 35632 y 35825), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nºs. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439, sobre Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000, efectuando reparos a las rentas de primera categoría, segunda categoría⁶, de fuente extranjera y por incremento patrimonial no justificado, según se observa de los folios 37387, 37503, 37608 y 37717.
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 38930 a 38932) 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.

⁵ Mediante la Resolución Nº 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 de Víctor Alberto Venero Garrido, a fin que las entidades del sistema bancario y financiero nacional informen sobre la existencia de cuentas bancarias durante los ejercicios 1997 a 2000 (folios 29192 a 29193), y por la Resolución Nº 01 del 11 de octubre de 2001 del Juez del Vigésimo Primer Juzgado Penal se levantó el secreto bancario respecto a la recurrente, Luz Elena Nazar Loayza (folios 22073 a 22076).

⁶ Las rentas de segunda categoría fueron declaradas por Víctor Alberto Venero Garrido, quien alega haberlas declarado por error.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

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 38926 a 38929), a fin de determinar la existencia de delito de defraudación tributaria.

Considerando la existencia de indicios de delito de defraudación tributaria, era de aplicación la excepción contemplada por el último párrafo del artículo 81° del Código Tributario⁷, por lo que la Administración se encontraba facultada para 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 los valores impugnados (folios 37181 a 37187, 37381, 37382, 37384, 37475, 37491, 37498, 37598, 37599, 37602, 37605, 37705, 37706, 37711 y 37714) el monto de los reparos a las rentas de primera categoría, segunda categoría, fuente extranjera y por incremento patrimonial no justificado equivalen al 50% del 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 de los ejercicios 1997 a 2000 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 las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010426, 024-03-0010428, 024-03-0010430 y 024-03-0010431.

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 14° 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, normas aplicables al caso de autos, 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 atribuir las a uno solo 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,

⁷ El último párrafo del artículo 81° del Código Tributario, según texto vigente en el período materia de autos, 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 02435-2-2004

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. 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 arrendamiento⁹, pues éstos no permiten conocer de forma inequívoca la voluntad de la sociedad conyugal respecto al ejercicio de la opción.

Si bien en los ejercicios 1997 a 2000 ya existía la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza,⁹ 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.

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

En consecuencia, 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 16º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la atribución efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

IV. Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00175-2-2004

En la apelación interpuesta por Víctor Alberto Venero Garrido, contra la Resolución de Intendencia Nº 026-4-16318/SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nros. 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 Nros. 024-02-0042979, 024-02-0042981 y 024-02-0042983, giradas por incurrir en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se ha emitido la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00175-2-2004 del 15 de enero de 2004 que revocó la citada resolución de intendencia, en el extremo referido a rentas de primera categoría por predios cedidos a terceros gratuitamente o a precio no determinado, y a las Resoluciones de Multa Nros. 024-02-0042979, 024-02-0042981 y 024-02-0042983 en dicho extremo y la confirmó en lo demás que contiene.

⁸ Según la información consignada en los Formularios 1083, Recibos por Arrendamiento que obran a folios 29787 a 29810, 23926 a 24048, 23911 a 23918, y 26957 a 26960, entre otros, la recurrente y su cónyuge presentaron recibos por arrendamiento mensuales correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000.

⁹ 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 el folio 27301.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

V. Rentas de Primera Categoría

1. En cuanto a los reparos a la renta de primera categoría, en las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439 (folios 37384, 37498, 37605 y 37714) la Administración acotó a la recurrente 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 a la sociedad conyugal Venero Garrido-Nazar Loayza 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° de la Ley de Impuesto a la Renta, 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.

Según se observa de los anexos de los valores impugnados (folios 37384, 37498 a 37500, 37604 y 37713), la Administración determinó dichas rentas en base a los recibos de arrendamiento que obran en el registro de SUNAT, presentados por la 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 recurrente según se observa de las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439 (folios 37387, 37503, 37608 y 37717), por lo que carece de sustento la solicitud de compensación y/o devolución.

3. En cuanto al reparo por rentas referidas a predios cedidos gratuitamente o a precio no determinado, la 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 los valores impugnados se encuentran ocupados por terceros, ya que pese a los reiterados requerimientos cursados a la recurrente para que informe sobre el uso de esos predios, ésta no cumplió con acreditar documentariamente su desocupación.

El inciso d) del artículo 23° 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 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.

De otro lado, el numeral 4 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, 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.

El numeral 5 del citado artículo 13°, modificado por el Decreto Supremo N° 125-96-EF, señalaba que "salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

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 tiene 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 dicha 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.

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.

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, criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003 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. I Lote 5 – Urbanización Las Totoritas (Mala - Cañete), 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), Mz. B Lotes 06, 07, 08 y 10 El Parque de Monterrico, Jr. Paruro N°s. 900 y 926 (Lima Cercado), Calle Las Camelias N° 123 (La Molina), una parcela y dos terrenos agrícolas en Salitre-Bujama Pampa Barcelona (Mala-Cañete), Mz. N Lote 11 Totoritas (Cañete), Jr. Gamarra N° 569 (La Victoria), Calle Soto Bermeo N° 400 (Surco), Calle Roma N° 551 (Miraflores), Jr. Ucayali N° 150-160 (Lima), Jr. Aricota N° 109 (Surco), Jirón Paruro N° 296, stand 254 A-255, y Salitres y Bujama N° 11843 (Mala)¹⁰ al no haber la recurrente acreditado que los mismos se encontraban desocupados en los periodos

¹⁰ En cada uno de los ejercicios citados se comprende sólo algunos de estos predios, y no a todos ellos, como se puede observar de los anexos de las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

consignados en los valores impugnados, cuando como se ha expuesto anteriormente, la probanza del hecho cierto correspondía a la Administración; en consecuencia, procede dejar sin efecto el reparo en este extremo, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00175-2-2004.

VI. Rentas de Segunda Categoría

En las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433 y 024-03-0010435, se reparan las rentas de segunda categoría, en base a lo consignado por el cónyuge de la recurrente en la Declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 1997 y 1998.

De las referidas declaraciones se tiene que en el ejercicio 1997 Víctor Alberto Venero Garrido 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 29830), 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 26955).

En virtud de lo establecido por los artículos 88º y 92º del Código Tributario, el cónyuge de la 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 apelación; sin embargo, de la información que obra en autos no se observa que Víctor Alberto Venero Garrido 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 cónyuge de la recurrente ha actuado conforme a ley, criterio similar al establecido por la Resolución Nº 00175-2-2004.

VII. Rentas de Cuarta Categoría del cónyuge de la recurrente

1. De las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433 y 024-03-0010435 se observa que los reparos a las rentas de cuarta categoría declaradas por el cónyuge de la recurrente afectan la determinación del incremento patrimonial no justificado en los ejercicios 1997 y 1998, incremento que es atribuido en 50% a la recurrente, por lo que procede que en esta instancia se verifiquen las rentas de cuarta categoría de Víctor Alberto Venero Garrido.
2. Del Anexo 4 de la Resolución de Determinación N° 024-03-0010426 y Anexo 3 de la Resolución de Determinación N°s 024-03-0010428 (folios 38936 y 38947) se aprecia que la Administración efectuó reparos a las rentas de cuarta categoría declaradas por el cónyuge de la recurrente en los ejercicios 1997 y 1998, al considerar que los recibos por honorarios profesionales emitidos por éste 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., Representaciones Generales Lucky S.A., no corresponden a esta categoría.
3. 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.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

4. 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, 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 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 1997 y 1998 puede apreciarse, que de un lado la Administración 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 cónyuge de la recurrente, y al adicionar esta suma al incremento patrimonial, y de otro lado, dejó de acotar dicho monto como renta de cuarta categoría (folios 37521, 37596, 37624, 37703, 38936 y 38947). 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, por lo que corresponde verificar si las rentas declaradas por Víctor Alberto Venero Garrido corresponden a dicha categoría.

5. En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00175-2-2004, se señala que de lo consignado en los Resultados de los Requerimientos N°s. 00015308 y 00012916 (folios 27052, 27053 y 30222) y en el Informe General (folios 37242 y 37265) se tiene que el cónyuge de la recurrente acreditó lo siguiente:
- Emitió los Recibos por Honorarios Profesionales N°s. 000083, 000085 a 000088, 000090, 000092 a 000096, 000098 y 000099, a las empresas Vidrieria 28 de Julio S.A.C., Debre S.A., Hinostroza Dongo y Asociados S.R.L., Inmobiliaria y Constructora Malecón Cisneros S.A. y Representaciones Generales Lucky S.A.
 - Registró dichos comprobantes de pago en su Libro de Ingresos y Gastos Profesionales (folios 29430 a 29432).
 - Las referidas empresas efectuaron las retenciones de cuarta categoría como consta en los Certificados de Retención respectivos (folios 29377 a 29379, 29346, 29408, 29436 y 29437).

En los ejercicios 1997 y 1998 Víctor Alberto Venero Garrido percibió ingresos por los montos de S/. 469,800.00 y S/. 466,000.00, sin embargo, tal como señala la Administración (folios 38747 a 38752) 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 (Resultados de los Requerimientos N°s. 00012891 y 00012912 que obra en los folios 27209 y 36081).

Por lo que concluyó que no se encontraba debidamente acreditado que los ingresos percibidos y declarados en los ejercicios 1997 y 1998 por Víctor Alberto Venero Garrido, correspondieran 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 cónyuge de la recurrente. No obstante que la Administración las consideró

SV *Alberto* *EJ* *R*



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

como un incremento patrimonial, el efecto en la liquidación del impuesto es el mismo, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo, tal como se ha dejado establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00175-2-2004.

VIII. Rentas de Fuente Extranjera

1. De las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439, se tiene que 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 y 2000, respectivamente (folios 37382, 37491, 37599 y 37706), atribuyendo el 50% a cada uno de los cónyuges de la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza.
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.

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°¹¹ 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. La 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 Financiam 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 su esposo sólo apoderado o beneficiario de las empresas off shore titulares de las mismas, por lo que la totalidad de los fondos en dichas cuentas no corresponden a su cónyuge.

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 Inter. Corp., el beneficiario era Víctor Alberto Venero Garrido.

Señala que en la fiscalización se ha comprobado que el beneficiario de los fondos depositados en las empresas off shore era el cónyuge de la recurrente, lo que se aprecia del informe de las cuentas bancarias del exterior.

4. 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 el Pacific Industrial Bank, N°s. 1706-300-461, 1706-100-462, 1706-900-463 y 034-4073-6069 en

¹¹ 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."



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

el Bank of America)¹² en que el titular de las mismas era Víctor Alberto Venero Garrido, la recurrente no cuestiona el monto de las rentas reparadas ni niega que su cónyuge haya percibido las mismas, por lo que procede mantener el reparo en este extremo, tal como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00175-2-2004.

5. Respecto a las rentas de fuente extranjera provenientes de cuentas bancarias a nombres de terceras personas, la Administración atribuye al cónyuge de la 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 Intern. 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 37382, 37491, 37599 y 37706).¹³

Con relación a la titularidad de las cuentas reparadas, en las manifestaciones rendidas ante la Administración el 14 y 15 de junio de 2001 se señala lo siguiente:

- Respecto a las cuentas a nombre de Muchi Investments, Víctor Alberto Venero Garrido 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 32029).
- Con relación a la cuenta a nombre de Wilborn Internacional Corp., el cónyuge de la 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 32029).

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 momento de resolver.

En las manifestaciones prestadas por el cónyuge de la 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.

¹² 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. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439. Es necesario indicar que el titular de estas cuentas era el cónyuge de la recurrente, con excepción de la Cuenta N° 034-4073-6069 en el Bank of America cuyo titular era Luz Elena Nazar Loayza.

¹³ Según se observa de los anexos de las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010433, 024-03-0010435, 024-03-0010437 y 024-03-0010439, en cada uno de los ejercicios citados se comprende sólo algunas de estas cuentas, y no a todas ellas.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

De otro lado, Víctor Alberto Venero Garrido 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 Ltd., 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:

- 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 cónyuge de la recurrente (folio 28305).
- 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 de Víctor Alberto Venero Garrido 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 cónyuge de la 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 21210 a 21213 y 21216 a 21218).

Asimismo, en el punto 25 del Resultado del Requerimiento N° 00012935 del 2 de mayo de 2002 (folios 24751 y 24752), se consigna que el cónyuge de la recurrente proporcionó información sobre su vinculación económica con diversas empresas, señalando que las empresas Muchi Investments, Greco Business Ltd. y Wilborn Inter. Corp. son de su propiedad en 100%, tal como consta en el escrito de fecha 26 de abril de 2002 firmado por Víctor Alberto Venero Garrido (folios 24088 a 24096).

Mediante escrito del 4 de abril de 2001 Rafael Eslava Calvo, apoderado de Víctor Alberto Venero Garrido, señala que *"El Sr. Alberto Venero 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 24285).

En consecuencia, de las manifestaciones prestadas por el cónyuge de la recurrente, así como de la documentación que éste 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 de Víctor Alberto Venero Garrido, 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.

IX. Incremento Patrimonial No Justificado

1. 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 establecidas por los artículos siguientes, señalando 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.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

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.

El artículo 92º 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 52º de esta ley.

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.

De las normas glosadas, se tiene que a efecto de la determinación 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.

A efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, la Administración podía verificarlo 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 aquella, llegando a establecer el incremento patrimonial y a partir de éste, el importe que resulte no justificado.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

2. Según se observa del Anexo Nº 6 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010433 (folio 37705), Anexo Nº 5 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010435 (folio 37598), Anexo 4 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010437 (folio 37475) y Anexo 4 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010439 (folio 37381), 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
- Otros ingresos: Recibos por honorarios profesionales

En los valores impugnados (folios 37379, 37473, 37596 y 37703), la Administración Tributaria determinó como incremento patrimonial en los ejercicios 1997 a 2000 los montos de S/. 41'280,649.00, S/. 58'635,229.00, S/. 16'876,209.00 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 de la 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 Venero Garrido – Nazar Loayza, no habiéndose probado además que fuera el mismo dinero o producto del incremento patrimonial detectado en los ejercicios 1997 a 2000.

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 de la 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 la recurrente respecto a que tales montos no constituyen renta gravable.

En consecuencia, las devoluciones efectuadas por el cónyuge de la recurrente no desvirtúan el incremento patrimonial determinado a la sociedad conyugal Venero Garrido - Nazar Loayza, por lo que procede mantener dicha determinación.



Tribunal Fiscal

Nº 02435-2-2004

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 024-03-0010433, Anexo Nº 15 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010435, Anexo Nº 11 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010437 y Anexo Nº 13 de la Resolución de Determinación Nº 024-03-0010439 (folios 37327, 37403, 37521 y 37624) 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 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 patrimonial¹⁴.

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, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00175-2-2004.

X. Determinación de la Deuda Tributaria

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

¹⁴ Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003, 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 02435-2-2004

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 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.

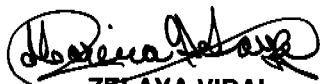
En tal sentido, al determinar el Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000 la Administración consideró las rentas declaradas, así como las rentas omitidas de declarar por la recurrente determinadas en la fiscalización, conjuntamente con el incremento patrimonial, lo que se encuentra arreglado a ley.


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

RESUELVE:

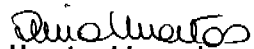
REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 026-4-13619/SUNAT del 21 de marzo de 2003, en el extremo referido a rentas de primera categoría por predios cedidos a terceros gratuitamente o a precio no determinado, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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 Lizarraburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/MK/jcs.