



Tribunal Fiscal

N° 01942-1-2015

EXPEDIENTE N° : 19297-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de febrero de 2015

VISTA la apelación interpuesta por 10107883385, contra la Resolución de Intendencia N° 0260140112727/SUNAT de 30 de setiembre de 2014, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0224392, emitida por Impuesto a la Renta - Personas Naturales del ejercicio 2007, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0203705 y 024-002-0203706, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que en mayo de 2007, adquirió el 50% de las acciones y derechos de un inmueble ubicado en Santiago de Surco, mediante donación, inscribiéndose la totalidad de la propiedad a su nombre; posteriormente, en el mes de octubre del mismo año, transfirió su propiedad a una pareja de esposos, efectuando un pago a cuenta por el Impuesto a la Renta de segunda categoría por exigencia de la notaría, a pesar que dicho pago resultaba indebido, al constituir dicho inmueble su casa habitación.

Que agrega que la definición de casa habitación establecida por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta excede lo señalado por dicha ley, vulnerando los Principios de Reserva de Ley y jerarquía normativa, ya que establece requisitos adicionales no señalados por ley para considerar un inmueble como casa habitación, por ende, dicho reglamento deviene en inconstitucional.

Que añade que la definición usada para definir una casa habitación debe ser la establecida por el Diccionario de la Real Academia Española, consistente en aquel lugar donde vive, mora o habita la persona, conforme se indica en el Informe N° 091-2012/SUNAT, lo que se encuentra acreditado en autos mediante los recibos de servicios públicos, Impuesto Predial, entre otros.

Que menciona que mediante Resolución de Intendencia N° 0241800240756/SUNAT se declaró procedente la devolución del saldo a favor determinado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, para lo cual se entiende que la Administración debe verificar la situación general del contribuyente que presenta una solicitud, al ser ésta su función; en consecuencia, al haberse procedido a la devolución solicitada, la Administración ha reconocido que el pago a cuenta de dicho impuesto por rentas de segunda categoría era indebido; no obstante, mediante el valor impugnado modifica su posición y la resolución de intendencia señalada -reabriendo el procedimiento concluido por ésta- de manera inmotivada y abrupta, establece que la venta del inmueble sí generó rentas de segunda categoría gravada con el mencionado impuesto, vulnerando así los Principios de Seguridad Jurídica, Cosa Juzgada y Debido Procedimiento, citando al respecto las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 05942-2006-PA/TC, 4587-2004-HC/TC y 03121-2012-PA/TC, en las que se define a la seguridad jurídica y al debido procedimiento, y donde se señalan los efectos de la cosa juzgada.

Que la Administración sostiene que en la fiscalización, verificó que en el año 2007 la recurrente adquirió el 50% de un inmueble ubicado en el distrito de Santiago de Surco, el cual vendió en el mismo año, por lo que dicha operación generó ganancia de capital gravada con el Impuesto a la Renta; asimismo, en razón al reparo efectuado, determinó que aquélla incurrió en la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, aplicándose la sanción respectiva.

Que adicionalmente, indica que al no haberse exhibido en la etapa de fiscalización las escritura públicas de adquisición del inmueble materia de enajenación, la recurrente incurrió en la infracción del numeral 1 del artículo 177°, sin acogerse al Régimen de Gradualidad.



Tribunal Fiscal

N° 01942-1-2015

Que en el presente caso se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado con Carta N° 120023325149-01 SUNAT y Requerimiento N° 0221120001937 (fojas 126 a 129 y 136), la Administración efectuó un reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 al establecer que la recurrente obtuvo una ganancia de capital proveniente de la enajenación de un inmueble que califica como renta de segunda categoría, determinando una omisión al pago del impuesto de S/. 204,954.00, emitiéndose la Resolución de Determinación N° 024-003-0224392 (fojas 223 a 225).

Resolución de Determinación N° 024-003-0224392

Que según el inciso b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dicho impuesto grava las ganancias de capital.

Que el artículo 2° de la citada ley establece que constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por tales a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa, y precisa que no constituye ganancia de capital gravable por dicha ley, el resultado de la enajenación de inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría.

Que el artículo 5° de la mencionada ley dispone que se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Que la Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la anotada ley señala que las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles distintos a la casa habitación, efectuadas por personas naturales, entre otras, constituirán rentas gravadas de la segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación de tales bienes se produzca a partir del 1 de enero de 2004.

Que el artículo 1°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF dispone que se considera casa habitación del enajenante, al inmueble que permanezca en su propiedad por lo menos 2 años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

Que de otro lado, el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados; por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que el artículo 21° de la citada ley, aplicable al caso de autos, dispone que tratándose de la enajenación, redención o rescate cuando corresponda, el costo computable se determinará en la forma establecida a continuación, respecto de inmuebles adquiridos por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal: a.1) Si la adquisición es a título oneroso, el costo computable será el valor de adquisición o construcción reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas en base a los Índices de Precios al por Mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI); y a.2) Si la adquisición es a título gratuito, el costo computable estará dado por el valor de ingreso al patrimonio, entendiéndose por tal el que resulta de aplicar las normas de autoavalúo para el Impuesto Predial, reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas en base a los Índices de Precios al por Mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), salvo prueba en contrario constituida por contrato de fecha cierta inscrito en Registros Públicos y otros que señale el reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 01942-1-2015

Que el inciso j) del artículo 24° de la ley en mención señala que son rentas de segunda categoría las ganancias de capital.

Que el artículo 36° de la referida ley dispone que para establecer la renta neta de segunda categoría, se deducirá por todo concepto el 10% del total de la renta bruta, regla que no es aplicable para las rentas de segunda categoría comprendidas en el inciso i) del artículo 24°.

Que el artículo 53° de la anotada ley establece que el impuesto a cargo de las personas naturales domiciliadas, entre otras, se determinará aplicando sobre la renta neta global anual, la escala progresiva acumulativa siguiente: i) Hasta 27 UIT, el 15%; por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT, el 21%; y iii) Por el exceso de 54 UIT, el 30%; agrega que la renta neta global anual comprende las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, además de la determinada conforme al artículo 51° de dicha ley, con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso i) del artículo 24°, que estarán gravados con la tasa de 4.1%.

Que el artículo 1621° del Código Civil de 1984 señala que por la donación, el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien.

Que según se aprecia de los actuados de fiscalización, mediante Escritura Pública de 6 de noviembre de 1986, la recurrente y su hermana Sheyla Ruth Bonilla Awuapara, adquirieron el inmueble ubicado en el Laderas de Monterrico, distrito de Santiago de Surco, inscrito en la Partida Electrónica N° 44533847 del Registro de Propiedad Inmueble de Lima (foja 80).

Que con Escritura Pública de 8 de mayo de 2007, la recurrente adquirió mediante donación la propiedad de las acciones y derechos que pertenecían a Sheyla Ruth Bonilla Awuapara sobre el indicado inmueble, los que fueron valorizados en S/. 170,733.52 (foja 80).

Que posteriormente, mediante Escritura Pública N° 11005-07 de 15 de noviembre de 2007, la recurrente vendió el inmueble a por US\$ 630,000.00 (fojas 66 a 76).

Que la Administración estableció que debido a que la propiedad del 50% del inmueble que adquirió la recurrente por donación en el año 2007, fue materia de enajenación a terceros en el mismo año, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta señaladas, dicha operación originó una ganancia de capital que calificaba como renta de segunda categoría gravada con el tributo en mención.

Que sobre dicha acotación la recurrente sostiene que la venta del inmueble, en la porción que adquirió en el año 2007, no generó ganancia de capital alguna, al tratarse dicho bien de su casa habitación, cumpliendo de esta manera lo contemplado por la Ley del Impuesto a la Renta, y agrega que la definición del reglamento utilizada por la Administración excede lo dispuesto por la ley, debiendo en todo caso considerarse el significado de casa habitación otorgado por el Diccionario de la Real Academia Española.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 51° de la Constitución Política del Perú de 1993, que recoge al principio de jerarquía normativa, ésta prevalece sobre toda norma legal, la ley lo hace sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente; asimismo, según el artículo 118° de la carta constitucional, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Que con relación a los reglamentos, el Tribunal Constitucional ha señalado que los de ejecución o *secundum legem* están llamados a complementar y desarrollar a la ley que los justifica ya que es frecuente que ésta se limite a demarcar las reglas, principios y conceptos básicos, dejando a la Administración la facultad de delimitar los alcances del marco previsto por la ley; sin embargo, tal como establece la Constitución, no debe dejar de considerarse que en ningún caso el reglamento puede transgredir ni desnaturalizar a la ley¹.

¹ Al respecto, en la sentencia de 4 de julio de 2003, recaída en el Expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC, publicada el 31 de agosto de 2003 en el diario oficial "El Peruano", el Tribunal Constitucional explica que el reglamento es la norma que:



Tribunal Fiscal

Nº 01942-1-2015

Que en efecto, una característica esencial de la norma reglamentaria consiste en ser subordinada y de colaboración, por lo que no puede contradecir ni exceder a la ley que desarrolla².

Que en el supuesto analizado, se observa que la Ley del Impuesto a la Renta solamente ha establecido que el resultado de la enajenación de inmuebles ocupados como casa habitación efectuados por una persona natural, entre otros sujetos, que no genere rentas de tercera categoría, no constituye ganancia de capital, mas no contiene ninguna disposición referida a lo que debe entenderse por casa habitación.

Que siendo así, es el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el que se dispone que debe entenderse como casa habitación aquel inmueble ocupado que permanezca en propiedad del enajenante por lo menos 2 años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

Que como se aprecia, la disposición contenida en el artículo 1º-A del aludido reglamento se encuentra enmarcada dentro del concepto de reglamento *secundum legem* establecido por el Tribunal Constitucional, por cuanto complementa el contenido y alcance de la ley que la justifica, esto es, el artículo 2º de la Ley del Impuesto a la Renta, desarrollando un concepto previsto por éste sin transgredirlo ni desnaturalizarlo, por lo que al encontrarse la mencionada norma reglamentaria dentro de sus alcances, no se hace patente vulneración alguna a los principios de reserva de ley y de jerarquía normativa, no resultando amparable, por tanto, lo sostenido por la recurrente en sentido contrario.

Que estando a lo expuesto, para considerar un inmueble como "casa habitación" en los términos de la Ley del Impuesto a la Renta, debe estarse a la definición señalada por su reglamento, excluyéndose por consiguiente cualquier otro significado que pueda serle atribuido por el lenguaje común y corriente, como el que refiere la recurrente al Diccionario de la Real Academia Española.

Que con relación al Informe Nº 091-2012/SUNAT mencionado por la recurrente, cabe señalar que los criterios asumidos por la Administración no resultan vinculantes para este Tribunal, sin perjuicio de lo cual debe anotarse que en tal informe no se desmerece la estipulado por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a lo que debe entenderse por "casa habitación".

Que de acuerdo con lo expuesto, dado que a través de la escritura pública de 8 de mayo de 2007 la recurrente adquirió la propiedad del 50% de las acciones y derechos del inmueble materia de autos, la venta efectuada en el mismo año conllevó a que dicho bien no permaneciera en propiedad de la recurrente por lo menos 2 años, no configurándose el concepto de "casa habitación" contemplado por las normas señaladas precedentemente.

Que en consecuencia, el ingreso obtenido por la recurrente por la enajenación de la alcuota de los bienes y derechos del aludido inmueble constituyeron ganancia de capital calificadas como rentas de segunda categoría, las que se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra ajustado a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, se aprecia que mediante la Resolución de Intendencia Nº 0241800240756/SUNAT (fojas 251 a 253), se declaró procedente la devolución del saldo a favor determinado en la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, presentado con Formulario PDT 659 Nº 87754 (fojas 97 a 100), por la suma de S/. 4,323.00, más intereses.

"subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o incluso, a normar dentro de los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley".

² Al respecto, véase: PARADA, Ramón, Derecho Administrativo, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 62.

M. A. 4 S



Tribunal Fiscal

N° 01942-1-2015

Que no obstante, dado que producto de la fiscalización efectuada a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 se ha determinado tributo por pagar, dicha devolución es indebida, por lo que resulta conforme a derecho que se exija su cobro mediante la resolución de determinación impugnada (foja 224).

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que mediante la resolución de intendencia, que le otorgó la devolución del saldo a favor del mencionado impuesto y ejercicio, se reconoció que el pago a cuenta efectuado por la enajenación del inmueble resultaba indebido, lo que se viene a desconocer con la resolución de determinación impugnada, modificándose la resolución de intendencia, cabe indicar que del contenido de ésta última resolución no se aprecia que la Administración haya reconocido que la recurrente no obtuvo rentas de segunda categoría por la enajenación de su inmueble, sino que únicamente se limitó a efectuar la devolución en base a lo determinado por la recurrente en su declaración jurada presentada con Formulario PDT 659 N° 87754, sin haber realizado un procedimiento administrativo producto del cual se desvirtúen los datos consignados en el formulario señalado, lo que sí ha ocurrido en el caso de autos; en consecuencia, lo manifestado al respecto carece de sustento, no habiéndose acreditado la vulneración a los principios de seguridad jurídica, cosa juzgada ni del debido procedimiento.

Que por otro lado, de autos no se advierte que mediante el valor materia de análisis se reinicie el procedimiento no contencioso de devolución iniciado por la recurrente para efectos de la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Resolución de Multa N° 024-002-0203706

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0203706 (foja 227) fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, consistente en no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Tabla II de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aprobada por Decreto Legislativo N° 981, sanciona la anotada infracción con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, entre otros, siendo que la Nota 21 de dicha tabla contempla que, tratándose del Impuesto a la Renta Anual, en caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 50% del tributo omitido.

Que la infracción sancionada se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 realizada por la Administración, al verificar una ganancia de capital obtenida por la recurrente en dicho ejercicio, la que ha sido confirmada por esta instancia, en consecuencia, procede emitir similar fallo en este extremo.

Resolución de Multa N° 024-002-0203705

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0203705 (foja 226) ha sido emitida por la infracción del numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite, la que, conforme lo dispuesto por la Tabla II de Infracciones y Sanciones Tributarias del citado código, aprobada por Decreto Legislativo N° 981, se encuentra sancionada con multa equivalente al 0.6% de los ingresos netos, los que, según lo señalado en la Nota 10 de la mencionada tabla, no podrán ser menor al 10% de la Unidad Impositiva Tributaria - UIT, ni mayor a 25 UIT.

 5



Tribunal Fiscal

N° 01942-1-2015

Que este Tribunal, mediante Resolución N° 04794-1-2005, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de agosto de 2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha señalado que *"la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto"*.

Que el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, en lo referente a la infracción analizada, prevé como criterios de gradualidad la subsanación y el pago, consistiendo la primera en exhibir los libros, registros, informes u otros documentos que sean requeridos por la SUNAT, pudiendo ser inducida, si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT, contado desde la fecha en que surta efecto la notificación de la fiscalización o del documento en que se comunica al infractor que incurrió en infracción, correspondiendo en este último caso una rebaja de 80% si va acompañada del pago y de 50%, en caso éste no se produzca.

Que sobre el particular, de autos se tiene que con Requerimiento N° 0221120001937 (fojas 126 a 130), notificado el 21 de mayo de 2012, se requirió a la recurrente que el 7 de junio de 2012 exhibiera en su domicilio fiscal, entre otros, las escrituras públicas o minutas correspondientes a la adquisición del inmueble enajenado, indicándose en el resultado del requerimiento (fojas 122 a 125), notificado el 7 de junio de 2012, que no se había exhibido la documentación, por lo que se incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que ante el incumplimiento de la recurrente, con Requerimiento N° 0222130035941 (fojas 117 a 120), notificado el 4 de febrero de 2014, la Administración le reiteró que exhibiera las escrituras públicas o minutas referidas a la adquisición del inmueble enajenado, no obstante, en su resultado (fojas 112 a 116), notificado el 15 de abril de 2014, se dejó constancia que la recurrente no exhibió lo solicitada, por lo que no cumplió con subsanar la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177°.


Que estando a lo expuesto y dado que se ha acreditado la comisión de la infracción el 7 de junio de 2012, respecto a lo cual la recurrente no ha expuesto argumentos en contrario, la resolución de multa impugnada fue emitida conforme a ley, por lo que corresponde confirmar en este extremo la apelada.

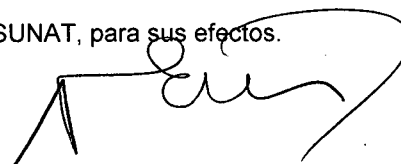
Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:


CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140112727/SUNAT de 30 de setiembre de 2014.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
EC/HV/CN/gpg.