

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2003-17

- TEMAS:
- DETERMINAR SI LA RENTA FICTA DE PREDIOS PUEDE SUSTENTAR EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO DETERMINADO SEGÚN LO DISPUESTO EN LOS ARTICULOS 52° Y 92° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.
  - DILUCIDAR SI LOS IMPORTES REPARADOS POR LA ADMINISTRACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN A PERSONAS NATURALES POR INGRESOS O RENTAS OMITIDAS DE DECLARAR, DEBEN CONSIDERARSE COMO PARTE DE LA RENTA IMPONIBLE DECLARADA POR EL CONTRIBUYENTE O ÚNICAMENTE PARA ESTABLECER EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.
  - PRESUNCIÓN DE RENTA FICTA POR PREDIOS CEDIDOS GRATUITAMENTE O A PRECIO NO DETERMINADO CUANDO ÉSTOS SE ENCUENTRAN OCUPADOS POR TERCEROS BAJO UN TÍTULO DISTINTO AL DE ARRENDAMIENTO O SUBARRENDAMIENTO.

FECHA : 19 de agosto de 2003  
HORA : 12.30 p.m.  
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES :

|                         |                      |                         |
|-------------------------|----------------------|-------------------------|
| Ana María Cogorno P.    | Mariella Casalino M. | Oswaldo Lozano B.       |
| Marina Zelaya V.        | Renée Espinoza B.    | Silvia León P.          |
| Juana Pinto de Aliaga   | Ada Flores T.        | Gabriela Márquez P.     |
| Lourdes Chau Q.         | Zoraida Olano S.     | José Manuel Arispe V.   |
| Marco Huamán S.         | Doris Muñoz G.       | Elizabeth Winstanley P. |
| María Eugenia Caller F. |                      |                         |

NO ASISTENTES : Alicia Zegarra M. (licencia por maternidad: fecha de votación)  
Rosa Barrantes T (vacaciones: fecha de votación)

I. ANTECEDENTES:

Informes que sustentan los acuerdos adoptados, así como el fundamento del voto singular emitido por la Dra. Pinto de Aliaga.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, los acuerdos adoptados y sus fundamentos, tal como se detalla en los cuadros que se transcriben a continuación, siendo las decisiones adoptadas las siguientes:

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

*"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."*

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

*"Los acuerdos que se adoptan en la presente sesión se ajustan a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano."*

513  
f

M. R. Y. P. A. E. J. V. C. A. E. J. M. A. E.

**TEMA : DETERMINAR SI LA RENTA FICTA DE PREDIOS PUEDE SUSTENTAR EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO DETERMINADO SEGÚN LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 52º Y 92º DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

|                 | PROPUESTA 1                                                                                                                                                                                                                                                                            | PROPUESTA 2                                                                                                                                                                                                                                                                               | JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA - PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO                                                                                                                                                   |                                                                                                                                            |
|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                 | La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.<br><br>Fundamento: ver propuesta 1 del informe. | 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.<br><br>Fundamento: ver propuesta 2 del informe. | PROPUESTA 1<br><br>El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano. | PROPUESTA 2<br><br>El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario. |
| <b>Vocales</b>  |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                            |
| Dra. Caffer     |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                            |
| Dra. Cogorno    | X                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                           | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Casalino   | X                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                           | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dr. Lozano      |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Zelaya     |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Espinoza   |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Barrantes  | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                                                                           | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                                                                              | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                              | (vacaciones)                                                                                                                               |
| Dra. León       |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Pinto      |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Flores     |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Márquez    |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X (*)                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Dra. Zagarra    | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                                                                              | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                                                                                 | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                                 | (descanso por maternidad)                                                                                                                  |
| Dra. Chau       |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                            |
| Dra. Olano      |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                            |
| Dr. Arispe      |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                            |
| Dr. Huamán      |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                            |
| Dra. Muñoz      |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                            |
| Dra. Winstanley |                                                                                                                                                                                                                                                                                        | X                                                                                                                                                                                                                                                                                         | X                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                            |
| <b>Total</b>    | <b>2</b>                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>14</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>16</b>                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                            |

(\*) Solo si se cambia de criterio.

*[Handwritten signatures and initials]*

**TEMA : DILUCIDAR SI LOS IMPORTES REPARADOS POR LA ADMINISTRACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN A PERSONAS NATURALES POR INGRESOS O RENTAS OMITIDAS DE DECLARAR, DEBEN CONSIDERARSE COMO PARTE DE LA RENTA IMPONIBLE DECLARADA POR EL CONTRIBUYENTE O ÚNICAMENTE PARA ESTABLECER EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.**

|                 | PROPUESTA 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | PROPUESTA 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA - PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO                                                                                                                                               |                                                                                                                                        |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                 | 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.<br>Fundamento: ver propuesta 1 del informe. | Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, no forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, no obstante lo cual se excluyen a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado.<br>Fundamento: ver propuesta 2 del informe. | PROPUESTA 1<br>El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano. | PROPUESTA 2<br>El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario. |
| <b>Vocales</b>  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                        |
| Dra. Caller     | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Cogorno    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Casalino   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | X(**)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dr. Lozano      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Zelaya     | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Espinoza   | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Barrantes  | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                          | (vacaciones)                                                                                                                           |
| Dra. León       | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Pinto      | (***) X (voto singular)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Flores     | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Márquez    | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Zegarra    | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                             | (descanso por maternidad)                                                                                                              |
| Dra. Chau       | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Olano      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dr. Arispe      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dr. Huamán      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Muñoz      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Winstanley | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| <b>Total</b>    | <b>13 VOTOS / 1 VOTO SINGULAR</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>2</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>16</b>                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                        |

(\*) Solo si se cambia el criterio.

(\*\*) Debe aclararse que solamente se sustenta esta posición hasta la promulgación del Decreto Supremo N° 045-2001-EF.

(\*\*\*) En el sentido que los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en la fiscalización cuya procedencia ha sido determinada por la Administración no sirven de sustento para justificar la variación patrimonial ocurrida entre el inicio y final del ejercicio materia de dicha fiscalización, no pudiéndose asimismo, ser adicionados a la renta neta imponible. El fundamento que forma parte integrante de la presente Acta, fue entregado el lunes 18 de agosto de 2003, conforme a lo previsto en el artículo 4.3 del Acta de Sala Plena N° 2002-02.

*[Handwritten signatures and initials]*

**TEMA : PRESUNCIÓN DE RENTA FICTA POR PREDIOS CEDIDOS GRATUITAMENTE O A PRECIO NO DETERMINADO CUANDO ÉSTOS SE ENCUENTRAN OCUPADOS POR TERCEROS BAJO UN TÍTULO DISTINTO AL DE ARRENDAMIENTO O SUBARRENDAMIENTO.**

|                 | PROPUESTA 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | PROPUESTA 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA - PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO                                                                                                                                               |                                                                                                                                        |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                 | Corresponde a la Administración probar que el predio ha estado ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio.<br><br>Fundamento: ver propuesta 1 del informe. | Corresponde al deudor tributario probar que el predio de su propiedad que no ha sido arrendado ni subarrendado se encuentra desocupado, a fin que no se aplique la presunción contenida en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta.<br><br>Fundamento: ver propuesta 2 del informe. | PROPUESTA 1<br>El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano. | PROPUESTA 2<br>El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario. |
| <b>Vocales</b>  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                        |
| Dra. Caller     | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Cogorno    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Casalino   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dr. Lozano      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Zelaya     | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Espinoza   | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Barrantes  | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                                                                                                | (vacaciones)                                                                                                                                                                                                                          | (vacaciones)                                                                                                                           |
| Dra. León       | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Pinto      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Flores     | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Márquez    | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X(*)                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |
| Dra. Zegarra    | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                                                                                                   | (descanso por maternidad)                                                                                                                                                                                                             | (descanso por maternidad)                                                                                                              |
| Dra. Chau       | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Olano      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dr. Arispe      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dr. Huamán      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Muñoz      | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Dra. Winstanley | X                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | X                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                        |
| Total           | 12                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 16                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                        |

(\*) Sólo si se cambia de criterio.

*seg f f m a r 2010*

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.



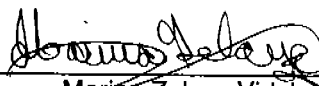
Ana María Cogorno Prestinoni



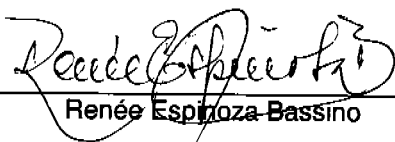
Mariella Casalino Mannarelli



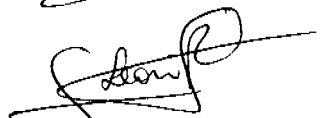
Oswaldo Lozano Byrne



Marina Zelaya Vidal



Renée Espinoza Bassino




Silvia León Pinedo



Juana Pinto de Aliaga



Ada Flores Talavera



Gabriela Márquez Pacheco



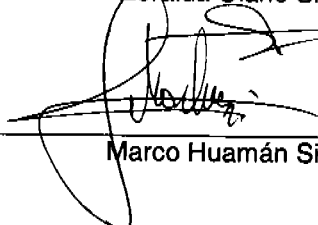
Lourdes Chau Quispe



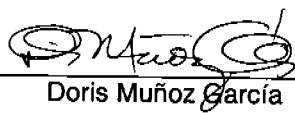
Zoraida Olano Silva



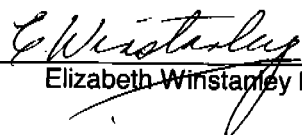
José Manuel Arispe Villagarcía



Marco Huamán Sialer



Doris Muñoz García



Elizabeth Winstanley Patio



María Eugenia Celler Ferreyros

## Voto Singular de la Propuesta 1 del Tema 1

Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en la fiscalización cuya procedencia ha sido determinada por la Administración no sirven de sustento para justificar la variación patrimonial ocurrida entre el inicio y final del ejercicio materia de dicha fiscalización, no pudiendo asimismo ser adicionados a la renta neta imponible

### Fundamento

El artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, 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, agregando el artículo 59º del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF que en estos casos, la SUNAT adicionará a la renta neta declarada, el incremento patrimonial no justificado

De acuerdo a las normas mencionadas, el desarrollo de la aplicación del incremento patrimonial no justificado toma en consideración únicamente la suma de las cantidades reconocidas y sujetas a tributación por el contribuyente, y aquéllas que omitió declarar, que están conformadas por el monto determinado de oficio sobre la base de una presunción.

En este sentido a efecto de cuantificar, bajo la presente presunción, el total de ingresos que han sido indebidamente omitidos de la renta anual que debió tributar, sólo corresponde excluir del patrimonio que presuntivamente ha sido obtenido durante el ejercicio gravable, aquéllas sumas que sí fueron afectadas con el Impuesto a la Renta, más no aquéllas que se obtienen como producto de la labor de verificación de la Administración, toda vez que las mismas no han pagado el referido tributo, y en el supuesto en que sean utilizadas para justificar parcial o totalmente el monto del patrimonio incrementado, se encontrarían indebidamente exentas de gravamen.

Asimismo, la justificación mediante rentas no declaradas originaría una distorsión en la aplicación de la determinación sobre base presunta, toda vez que siendo el objetivo de la misma, el establecer el monto del Impuesto a la Renta que corresponde abonar en un determinado ejercicio, dicho propósito sería alcanzado sólo en forma parcial en tanto que habrían cantidades que sirvieron para la adquisición de patrimonio en un período de tiempo que no tributarían al Fisco, considerando que estas no pueden ser consideradas como renta neta declaradas, y serían adicionalmente excluidas del monto del incremento no justificado.

A fin de facilitar la aplicación de lo señalado se formula el ejemplo siguiente:

El obligado consigna en su declaración jurada  
del ejercicio..... S/ 1,500.00 (1)

La Administración detecta mediante fiscalización

- a) Un inmueble adquirido por el monto de..... S/ 2,500.00 (2)
- b) Ingresos por rentas de cuarta categoría ..... S/ 500.00 (3)

Se tiene lo siguiente:

#### a) Determinación del incremento patrimonial no justificado:

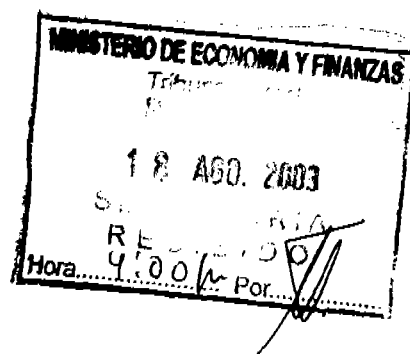
|                                                   |         |     |
|---------------------------------------------------|---------|-----|
| Patrimonio detectado.....                         | 2,500   | (2) |
| Rentas declaradas.....                            | (1,500) | (1) |
| Total incremento patrimonial no justificado ..... | 1,000   | (4) |

#### a) Monto Total a pagar:

|                                         |             |     |
|-----------------------------------------|-------------|-----|
| - Renta Neta declarada                  | S/ 1,500.00 | (1) |
| - Incremento Patrimonial No Justificado | S/ 1,000.00 | (4) |
| (S/ 2,500.00 - S/ 1,500.00) (1)         |             |     |

**Total Renta Neta Imponible del ejercicio S/ 2,500.00**

- (1) renta declarada
- (2) incremento patrimonial
- (3) renta detectada
- (4) incremento patrimonial no justificado



*de Alvarado*

## Voto Singular de la Propuesta 1 del Tema 1

Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en la fiscalización cuya procedencia ha sido determinada por la Administración no sirven de sustento para justificar la variación patrimonial ocurrida entre el inicio y final del ejercicio materia de dicha fiscalización, no pudiendo asimismo ser adicionados a la renta neta imponible

### Fundamento

El artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, 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, agregando el artículo 59° del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF que en estos casos, la SUNAT adicionará a la renta neta declarada, el incremento patrimonial no justificado

De acuerdo a las normas mencionadas, el desarrollo de la aplicación del incremento patrimonial no justificado toma en consideración únicamente la suma de las cantidades reconocidas y sujetas a tributación por el contribuyente, y aquellas que omitió declarar, que están conformadas por el monto determinado de oficio sobre la base de una presunción.

En este sentido a efecto de cuantificar, bajo la presente presunción, el total de ingresos que han sido indebidamente omitidos de la renta anual que debió tributar, sólo corresponde excluir del patrimonio que presuntivamente ha sido obtenido durante el ejercicio gravable, aquellas sumas que si fueron afectadas con el Impuesto a la Renta, más no aquellas que se obtienen como producto de la labor de verificación de la Administración, toda vez que las mismas no han pagado el referido tributo, y en el supuesto en que sean utilizadas para justificar parcial o totalmente el monto del patrimonio incrementado, se encontrarían indebidamente exentas de gravamen.

Asimismo, la justificación mediante rentas no declaradas originaría una distorsión en la aplicación de la determinación sobre base presunta, toda vez que siendo el objetivo de la misma, el establecer el monto del Impuesto a la Renta que corresponde abonar en un determinado ejercicio, dicho propósito sería alcanzado sólo en forma parcial en tanto que habrían cantidades que sirvieron para la adquisición de patrimonio en un período de tiempo que no tributarían al Fisco, considerando que estas no pueden ser consideradas como renta neta declaradas, y serían adicionalmente excluidas del monto del incremento no justificado.

A fin de facilitar la aplicación de lo señalado se formula el ejemplo siguiente:

El obligado consigna en su declaración jurada  
del ejercicio..... S/. 1,500.00 (1)

La Administración detecta mediante fiscalización

- a) Un inmueble adquirido por el monto de..... S/. 2,500.00 (2)  
b) Ingresos por rentas de cuarta categoría ..... S/. 500.00 (3)

Se tiene lo siguiente:

#### a) Determinación del incremento patrimonial no justificado:

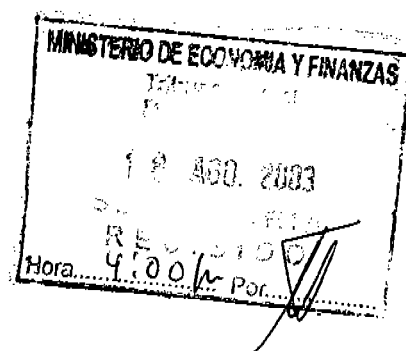
|                                                   |         |     |
|---------------------------------------------------|---------|-----|
| Patrimonio detectado.....                         | 2,500   | (2) |
| Rentas declaradas.....                            | (1,500) | (1) |
| Total incremento patrimonial no justificado ..... | 1,000   | (4) |

#### a) Monto Total a pagar:

|                                                                            |              |     |
|----------------------------------------------------------------------------|--------------|-----|
| Renta Neta declarada                                                       | S/. 1,500.00 | (1) |
| Incremento Patrimonial No Justificado<br>(S/. 2,500.00 – S/. 1,500.00 (1)) | S/. 1,000.00 | (4) |

**Total Renta Neta Imponible del ejercicio S/. 2,500.00**

- (1) renta declarada  
(2) incremento patrimonial  
(3) renta detectada  
(4) incremento patrimonial no justificado



*De Alvarado*

**TEMA: DETERMINAR SI LA RENTA FICTA DE PREDIOS PUEDE SUSTENTAR EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO DETERMINADO SEGÚN LO DISPUESTO EN LOS ARTICULOS 52º Y 92º DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

## **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El tema a dilucidar en el presente informe es si la renta ficta de primera categoría consistente en el 6% del valor del autoavalúo del predio arrendado o cedido gratuitamente o a precio indeterminado, permite o no, justificar el incremento patrimonial, conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al efecto, a continuación exponemos un breve marco teórico en el que se desenvuelve la controversia antes señalada.

- Las presunciones en general son un recurso de la técnica legal que permiten a partir de un hecho conocido llegar a un hecho desconocido atribuyéndole a éste último los efectos que la normatividad legal dispone.

En ese sentido, la presunción prevista en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta y 59º de su reglamento, tiene por hecho cierto o hecho base, la detección de un patrimonio real no justificado en un determinado ejercicio, y tiene como consecuencia o hecho presunto la consideración que tal monto constituye renta neta del ejercicio.

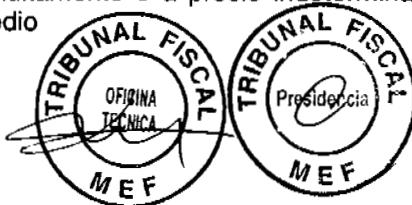
Ahora bien, este procedimiento de determinación sobre base presunta exige que la Administración Tributaria haya probado con certeza el incremento patrimonial y que el contribuyente no haya podido acreditar válidamente dicho incremento. Así pues, una vez establecido el hecho base o hecho cierto, de él se puede concluir presuntivamente que el incremento patrimonial no justificado constituye renta neta del ejercicio.

Cabe precisar que, el contribuyente tiene el derecho de probar el origen del incremento patrimonial detectado, pero esta acreditación según lo dispone el segundo párrafo del artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, no puede realizarse con fondos provenientes de actividades ilícitas ni con donaciones que no consten en documento de fecha cierta o Escritura Pública.

- De conformidad con lo establecido por el literal a) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, en caso de arrendamiento de predios amoblados o no, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho que la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor del predio, salvo que ello no sea posible por aplicación de leyes específicas sobre arrendamiento, o que se trate de predios arrendados al Sector Público Nacional o arrendados a museos, bibliotecas o zoológicos.

De otro lado, el literal d) del mismo artículo dispone que constituyen rentas de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

Es precisamente el tema a dilucidar si para probar el origen del incremento patrimonial detectado y por ende justificar su tenencia, es pertinente considerar la renta ficta de predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado consistente en el 6% del valor del autoavalúo del predio



## 2. ANTECEDENTES

### 2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

**DECRETO -LEGISLATIVO Nº 774 LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA** (normas cuyo texto se mantiene en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Supremo Nº 054-99-EF).

**Artículo 23°.-** Son rentas de primera categoría:

- a) El producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente corresponda al locador.

En el caso de predios amoblados se considera como renta de esta categoría, el íntegro de la merced conductiva.

En caso de arrendamiento de predios amoblados o no, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho que la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor del predio, salvo que ello no sea posible por aplicación de leyes específicas sobre arrendamiento, o que se trate de predios arrendados al Sector Público Nacional o arrendados a museos, bibliotecas o zoológicos.

La presunción establecida en el párrafo precedente también es de aplicación para las personas jurídicas y empresas a que se hace mención en el inciso c) del artículo 28° de la presente Ley.

Tratándose de subarrendamiento, la renta bruta está constituida por la diferencia entre la merced conductiva que se abone al arrendatario y la que éste deba abonar al propietario.

.....

- d) La renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

La renta ficta será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial.

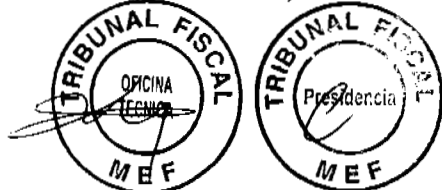
Se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

**Artículo 52°.-** Se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos.

Los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente; tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

**Artículo 91°.-** Sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serán de aplicación las presunciones establecidas en los artículos siguientes.

**Artículo 92°.-** 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.

## 2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

### RTF: 2171-1-2003

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

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

### RTF: 2489-4-2003

"Que de otro lado, se aprecia de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1993, que la recurrente declara un total de rentas por dicho ejercicio de S/.31,350.00, sin consignar información alguna por concepto de rentas exoneradas, ingresos o beneficios no afectos, ni rentas de fuente extranjera, siendo que las rentas de primera categoría determinadas durante la fiscalización, constituyen rentas fictas que no suponen la generación real de ingresos, por lo que no cabe tenerlas en cuenta para efecto del patrimonio que podría sustentar el préstamo, como lo pretende la recurrente;"

## 3. PROPUESTAS

### 3.1 PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado consistente en el 6% del valor del autoavalúo del predio, **permite justificar** el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.

#### FUNDAMENTO

La renta mínima presunta establecida de pleno derecho por la ley, prevista para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado es un monto que se suma a los ingresos de la primera categoría los que a su vez integrarán la renta neta del contribuyente, teniendo por tanto, entidad legal y consecuencias legales reconocidas por el ordenamiento legal, por tanto, no hay razón para impedir que la renta ficta justifique la existencia del patrimonio resultante de restar al patrimonio final del ejercicio el patrimonio inicial del ejercicio.

La procedencia de deducir del incremento patrimonial la renta ficta, no sólo se sustenta en los efectos jurídicos derivados de su propia entidad legal, sino también en la consideración de que se trata de una presunción legal<sup>1</sup>, y por ende entre el hecho conocido y el hecho presunto que se deriva del mismo, existe un alto grado de

<sup>1</sup> Según Hernández, "... ninguna presunción legal debiera inferir de un hecho conocido, un hecho desconocido que con toda seguridad o muy probablemente no puede derivarse del primero. Es aquí donde las presunciones legales se diferencian de las ficciones legales". HERNÁNDEZ B., Luis. "Las Presunciones Legales en el Sistema Tributario Peruano". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. No. 9, p.34.



probabilidad de su realización, que en este caso, es la obtención de una renta de predios ocupados por personas diferentes al propietario.

### 3.2 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCION

La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente a precio indeterminado consistente en el 6% del valor del autoavalúo del predio, **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.

#### FUNDAMENTO

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 la citada Ley.

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

Lo previsto en la referida norma legal concuerda con lo establecido en el artículo 59º de la norma reglamentaria que dispone que "(...) cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio. Para tal efecto adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado".

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

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

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

Distinto es el caso de las rentas fictas, establecidas como tales por la ley y que únicamente constituyen una ficción legal, puesto que el ingreso real no existe. Citando a Roque García Mullín podemos afirmar que las rentas fictas, pueden determinarse de diferentes formas, entre ellas, pueden ser estimadas indicando "(...) cuál sería la renta



que estaría en condiciones de dar un bien determinado, si fuera sometido a determinadas condiciones de explotación."

Este es el caso de la renta ficta de primera categoría establecida en el literal a) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, que dispone que en caso de arrendamiento de predios amoblados o no, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho que la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor del predio, salvo que ello no sea posible por aplicación de leyes específicas sobre arrendamiento, o que se trate de predios arrendados al Sector Público Nacional o arrendados a museos, bibliotecas o zoológicos.

Igualmente de la establecida en el literal d) del mismo artículo que dispone que constituyen rentas de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado. En este caso la renta será equivalente al 6% del autoavalúo.

De las normas antes citadas se desprende que, a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, existe una ficción que el rendimiento de los predios por alquiler o cesión en uso no puede ser inferior al 6% del valor del predio según autoavalúo, no obstante que nada impide que los predios puedan alquilarse o cederse por un monto inferior al 6% del valor de autoavalúo. Lo único que la norma establece es que el impuesto deberá ser calculado sobre la base de un monto mínimo equivalente al 6% del valor del predio.

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

Lo mismo sucede tratándose de predios cedidos gratuitamente, en los que reconociendo que no existe un ingreso real para el propietario, la Ley asigna una renta ficta, que constituye consecuentemente una ficción legal, que no puede probar por lo tanto ninguna adquisición, puesto que no existe ingreso, no pudiéndose probar con ella, la existencia de un mayor patrimonio, el cual si tiene entidad real.

#### 4. CRITERIOS A VOTAR

##### 4.1 PROPUESTA 1

La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado **permite justificar** el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.

##### 4.2 PROPUESTA 2

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.



**TEMA:** DILUCIDAR SI LOS IMPORTES REPARADOS POR LA ADMINISTRACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN A PERSONAS NATURALES POR INGRESOS O RENTAS OMITIDAS DE DECLARAR, DEBEN CONSIDERARSE COMO PARTE DE LA RENTA IMPONIBLE DECLARADA POR EL CONTRIBUYENTE O ÚNICAMENTE PARA ESTABLECER EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.

## 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Dilucidar si los importes reparados por la Administración a personas naturales por ingresos que constituyendo renta gravada se omitieron declarar, detectados en el procedimiento de fiscalización deben considerarse como parte de la renta imponible, o únicamente para establecer el monto del incremento patrimonial no justificado, previsto en los artículos 52°, 92° y 94° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 59° del Reglamento de la referida ley.

## 2. ANTECEDENTES

### 2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### Ley del Impuesto a la Renta

(Decreto Legislativo N° 774, vigente desde el 1.1.94 hasta el 14.4.99, y Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente desde el 15.4.99)

*"Artículo 52°.- Se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos."*

*Los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente; tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas."*

*"Artículo 92°.- La SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el Artículo 52° de esta ley."*

*"Artículo 94°.- Se presume que la diferencia existente entre los gastos comprobados de las personas naturales y las rentas totales declaradas, constituye renta neta no declarada por éstos, salvo prueba en contrario."*

#### Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

(Decreto Supremo N°122-94-EF)

*"Artículo 59°.- INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS"*

*Tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los Artículos 52°, 92° y 94° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio. Para el efecto, en su caso, se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia."*

#### Decreto Supremo N° 045-2001-EF (publicado el 20 de marzo de 2001)

*Artículo 10°.- Incorpórese, como segundo párrafo del artículo 59° del reglamento, el texto siguiente:*



*"Se entiende por renta neta declarada:*

- a) Tratándose de contribuyentes obligados a declarar: la que conste en la respectiva declaración o la que el contribuyente debió declarar.*
- b) Tratándose de contribuyentes no obligados a declarar: la que el contribuyente hubiera debido declarar, en caso de estar obligado.*

*En ningún caso el monto del incremento patrimonial no justificado se podrá considerar como parte de la renta que el contribuyente debió o hubiera debido declarar."*

#### Disposiciones Finales y Complementarias

*(...)*

*"Cuarta.- Lo dispuesto en el numeral 5 del inciso a) del Artículo 21° y en el segundo párrafo del Artículo 59° del reglamento, modificado por el presente Decreto, tiene carácter de precisión."*

#### **Decreto Supremo N° 017-2003-EF** (publicado el 13 de febrero de 2003)

*"(...)*

*Artículo 20°.- Sustitúyase el Artículo 59° del Reglamento por el siguiente texto:*

#### ***"Artículo 59.- INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS***

*Tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los Artículos 52°, 92° y 94° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio. Para el efecto, en su caso, se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia.*

*Se entiende por renta neta declarada:*

- a) Tratándose de contribuyentes obligados a declarar: la que conste en la respectiva declaración o la que el contribuyente debió declarar.*
- b) Tratándose de contribuyentes no obligados a declarar: la que el contribuyente hubiera debido declarar, en caso de estar obligado.*

*Tratándose de personas naturales que perciben y declaran rentas de primera, segunda, cuarta y/o quinta categoría y, a su vez, realizan actividad empresarial y declaran rentas de tercera categoría, el incremento patrimonial no justificado se adicionará a la renta neta global.*

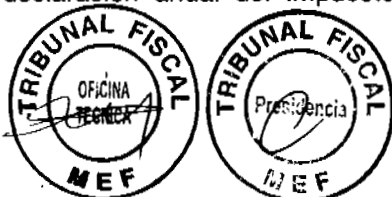
*En ningún caso el monto del incremento patrimonial no justificado se podrá considerar como parte de la renta que el contribuyente debió o hubiera debido declarar."*

## **2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES**

### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 02171-1-2003 del 25 de abril de 2003.**

Para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, del incremento patrimonial determinado por la Administración " (...) deberá disminuirse aquéllas cantidades cuyo origen pudo ser sustentado, la Administración debió restar el monto de la renta ficta de predios, en tanto que la misma ha sido reconocida como ingreso de primera categoría;

Que a la cantidad señalada en el párrafo anterior, que es considerada renta neta no declarada debe adicionarse únicamente los ingresos que han sido considerados en la declaración anual del Impuesto a la Renta, y no aquéllos ingresos obtenidos pero



omitidos de declarar, ni aquéllos que no se encuentran gravados con el tributo, tales como movimientos patrimoniales efectuados durante el transcurso del ejercicio;

**Resolución N° 4062-1-2003 del 27 de junio de 2003**

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

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

### 3. PROPUESTAS.

#### 3.1 PROPUESTA 1

##### DESCRIPCIÓN

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.

##### FUNDAMENTO

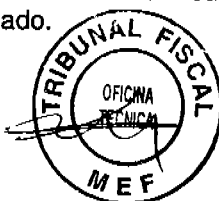
El artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que "Tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los Artículos 52°, 92° y 94° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio", y "para el efecto, en su caso, se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia."

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

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

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

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



Lo contrario, esto es, considerar como renta imponible, únicamente la renta declarada, a la cual se sumaría el incremento patrimonial no justificado y no aquella proveniente de la fiscalización, puede conllevar a las siguientes situaciones:

- a) Que se considere renta imponible a la renta proveniente de ingresos declarados, y al incremento patrimonial, entendiendo como tal a la totalidad de la renta determinada mediante fiscalización, esto es, a aquella cuyo origen se determinó, como a la que su origen no fue determinado, lo que técnicamente no sería correcto si tenemos en cuenta que sólo parte de ella, no ha sido justificada.
- b) Que se considere renta imponible únicamente a la renta declarada y al incremento patrimonial entendiendo que este último sólo está contenido por aquella renta proveniente de ingresos cuyo origen no pudo ser justificado. En este caso, de la totalidad de la renta determinada mediante fiscalización, sólo se tributa parcialmente, toda vez que no se encontraría sujeta a gravamen aquella respecto de la cual la Administración detectó y estableció su origen.

En este último supuesto, los reparos por ingresos o rentas percibidas omitidos en la declaración cuyo origen ha sido verificado por la Administración, reducirían el incremento patrimonial no justificado, y sin embargo no se gravarían.

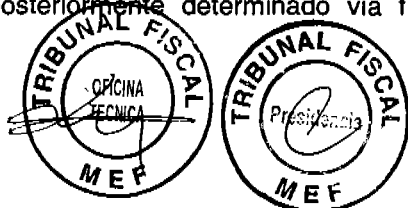
De otro lado, si conforme a las normas expuestas resulta lógico permitir justificar el incremento patrimonial detectado por la Administración con los ingresos o rentas omitidos por el deudor cuyo origen ha sido verificado por aquella, a fin de evitar una doble afectación o gravamen en la determinación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

El procedimiento descrito encuentra su sustento en lo previsto en el artículo 92º de la Ley del Impuesto a la Renta que dispone que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, **cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable**, de conformidad con el Artículo 52º de esta ley.

Consecuentemente, si bien la norma reglamentaria, esto es, el artículo 59º del Decreto Supremo Nº 122-94-EF 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. Para el efecto, en su caso, **se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia.**", consideramos que esta última parte del dispositivo citado está referida a establecer que el incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta imponible, esto es que aún cuando no se sabe la procedencia de los ingresos omitidos éstos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta y en ningún modo a establecer que los ingresos omitidos determinados en fiscalización, cuya procedencia es conocida, no se encuentran gravados.

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

En efecto, si consideramos de un lado que los artículos 1º, 2º y 3º de la Ley del referido Impuesto establecen los ingresos que constituyen rentas gravadas, siendo que los artículos 18º y 19º de la misma prevén las exoneraciones e inafectaciones; un ingreso que califica como renta gravada y que no ha sido declarado por el contribuyente siendo posteriormente determinado vía fiscalización, en ningún modo podría considerarse



exonerado o inafecto en virtud a una interpretación literal de la norma reglamentaria (artículo 59º del Reglamento “se adicionará a la renta neta declarada el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia”).

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

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

Lo expuesto se evidencia con el siguiente ejemplo:

Si el obligado consigna en su declaración jurada del ejercicio..... S/.1,500.00 (1)

La Administración detecta mediante fiscalización

a) Un inmueble adquirido por el monto de..... S/.2,500.00 (2)

b) Ingresos por rentas de cuarta categoría..... S/. 500.00 (3)

Se tiene lo siguiente:

**a) Determinación del incremento patrimonial no justificado:**

|                                                       |         |     |
|-------------------------------------------------------|---------|-----|
| Patrimonio detectado.....                             | 2,500   | (2) |
| Rentas declaradas.....                                | (1,500) | (1) |
| Rentas no declaradas detectadas en Fiscalización..... | (500)   | (3) |
| Total incremento patrimonial no justificado.....      | 500     | (4) |

**b) Monto Total a pagar**

|                                                                                                                                             |           |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----|
| Renta Neta declarada.....                                                                                                                   | S/. 1,500 | (1) |
| - Incremento Patrimonial No Justificado.....                                                                                                | S/. 500   | (4) |
| (S/.2,500.00 – S/.2,000.00 ( (1)+(3) )                                                                                                      |           |     |
| - Renta Neta no declarada detectada en Fiscalización, que no constituye incremento patrimonial no justificado, pero que disminuyó éste..... | S/. 500   |     |

**Total Renta Neta Imponible del ejercicio..... S/. 2,500**

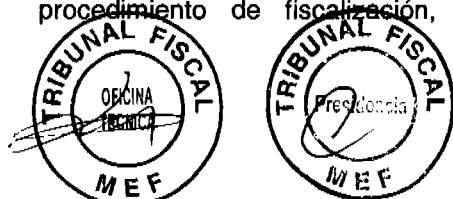
(1) y (3) son rentas que se debían declarar  
(2) incremento patrimonial  
(4) incremento patrimonial no justificado

Debe tenerse en cuenta que la presente propuesta modifica el criterio establecido en la Resolución N° 02171-1-2003 del 25 de abril de 2003, ampliada por la Resolución N° 4062-1-2003 del 27 de junio de 2003.

### 3.2 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la



Administración, no forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, no obstante lo cual se excluyen a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado.

## FUNDAMENTO

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, estableciendo que los mismos no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente, ni con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

Por su parte el artículo 59º del Reglamento de la referida ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que en estos casos, la SUNAT adicionará a la renta neta declarada, el incremento patrimonial no justificado o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas.

De lo expresado en las normas glosadas, se tiene que en los casos en que la Administración determine reparos al Impuesto a la Renta sobre base presunta por incremento patrimonial no justificado, sólo podrá adicionar a la renta declarada por el contribuyente el importe correspondiente al mencionado reparo, a efecto de determinar la renta imponible, no así, aquellos ingresos omitidos o rentas percibidas detectadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización.

En efecto, si bien las rentas omitidas de declarar detectadas por la Administración deben deducirse del incremento patrimonial cuyo origen resulta no justificado, toda vez que en el procedimiento de fiscalización aquélla ha verificado el origen de tales rentas las que bien pueden justificar el incremento patrimonial, éstas últimas no pueden ser adicionadas por la Administración a la renta neta imponible y, consecuentemente, incrementar la base imponible sobre la cual se deberá aplicar la alícuota correspondiente, por no existir norma legal alguna que faculte en tal sentido a la Administración.

Así por ejemplo,

Si el obligado consigna en su declaración jurada del ejercicio..... S/. 1,500.00 (1)

La Administración detecta mediante fiscalización

a) Un inmueble adquirido por el monto de..... S/. 2,500.00 (2)

b) Ingresos por rentas de cuarta categoría..... S/. 500.00 (3)

Se tiene lo siguiente:

### a) Determinación del incremento patrimonial no justificado:

|                                                       |         |     |
|-------------------------------------------------------|---------|-----|
| Patrimonio detectado.....                             | 2,500   | (2) |
| Rentas declaradas.....                                | (1,500) | (1) |
| Rentas no declaradas detectadas en Fiscalización..... | (500)   | (3) |
| Total incremento patrimonial no justificado.....      | 500     | (4) |

### b) Monto Total a pagar

Renta Neta declarada..... S/. 1,500 (1)

- Incremento Patrimonial No Justificado..... S/. 500 (4)

(S/. 2,500.00 - S/. 2,000.00 (1)+(3) )

- Renta Neta no declarada detectada en Fiscalización, que no constituye incremento patrimonial no justificado, pero que disminuyó éste.....

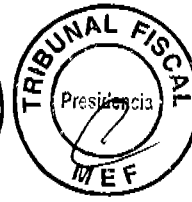
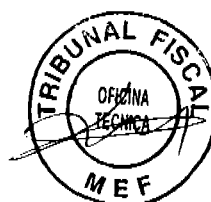
No forma parte de la base imponible

**Total Renta Neta Imponible del ejercicio..... S/. 2,000**

(1) y (3) son rentas que se debían declarar

(2) incremento patrimonial

(4) incremento patrimonial no justificado



Es del caso mencionar que si bien mediante Decreto Supremo N° 045-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001, se incorpora como segundo párrafo del artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que el texto siguiente, según el cual para efectos de los artículos 52°, 92° y 94° de la citada Ley :

*"Se entiende por renta neta declarada:*

- a) Tratándose de contribuyentes obligados a declarar: la que conste en la respectiva declaración o la que el contribuyente debió declarar.*
  - b) Tratándose de contribuyentes no obligados a declarar: la que el contribuyente hubiera debido declarar, en caso de estar obligado.*
- (...)"*

asimismo, que de acuerdo a la Cuarta Disposición Final y Complementaria del referido decreto la mencionada modificación "(...) *tiene carácter de precisión*", la misma resulta ser innovativa, por lo que la misma regiría a partir del día siguiente de su publicación, esto es, desde el 21 de marzo de 2001 y no desde la entrada en vigencia de la norma reglamentaria en comentario.

En tal sentido, tratándose de un tributo de periodicidad anual, como es el Impuesto a la Renta, y estando a lo preceptuado en las normas antes glosadas la Administración sólo a partir del ejercicio 2002 se encuentra facultada para adicionar a la renta neta declarada por el contribuyente los ingresos o rentas omitidas detectadas en el procedimiento de fiscalización y con ello considerar tales importes como parte de la renta neta imponible del ejercicio, además de tener en consideración tales conceptos para efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado.

Siendo que respecto de los ejercicios anteriores al mencionado, aquélla sólo deberá tener en consideración tales ingresos o rentas omitidas para efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, por no contar con norma alguna que la faculta a la adición antes aludida.

#### **4. CRITERIOS A VOTAR**

##### **4.1 PROPUESTA 1**

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.

##### **4.2. PROPUESTA 2**

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



**TEMA: PRESUNCIÓN DE RENTA FICTA POR PREDIOS CEDIDOS GRATUITAMENTE O A PRECIO NO DETERMINADO CUANDO ÉSTOS SE ENCUENTRAN OCUPADOS POR TERCEROS BAJO UN TÍTULO DISTINTO AL DE ARRENDAMIENTO O SUBARRENDAMIENTO.**

## **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El presente informe tiene por objeto dilucidar, los alcances de la presunción prevista en el inciso d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta, y en ese sentido, si lo que corresponde probar es que los inmuebles se hallaban ocupados por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, o si lo que corresponde probar es que el inmueble se encontraba desocupado.

## **2. ANTECEDENTES**

### **2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS (ver Anexo 1)**

### **2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES**

#### **RTF: 2171-1-2003**

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

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

#### **RTF: 2489-4-2003**

"Que la Administración sustenta la acotación por cesión gratuita de los predios de la recurrente antes referidos, en la verificación ocular efectuada el 9 de febrero de 1996, no obstante ello, del análisis del citado documento, se aprecia que ésta se limita a describir los inmuebles sin especificar quién o quiénes los ocupan a efecto de verificar si se da el supuesto de la comprobación de la ocupación por terceros distintos al propietario de los referidos inmuebles, siendo pertinente indicar además que por la fecha de realización de dicha inspección, ésta sólo podría certificar la ocupación por personas distintas al propietario a la fecha de efectuada la misma, mas no así respecto a los períodos materia de acotación (ejercicios 1993 y 1994), por lo que procede declarar fundada la apelación en este extremo";

## **3. PROPUESTAS**

### **3.1 PROPUESTA 1**

#### **DESCRIPCION**

Corresponde a la Administración probar que los predios han estado ocupados por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso d) del



artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio.

#### FUNDAMENTO

De acuerdo a lo establecido en el inciso d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta, **son rentas de primera categoría: "la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.** La renta ficta será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial. 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 establezca el Reglamento".

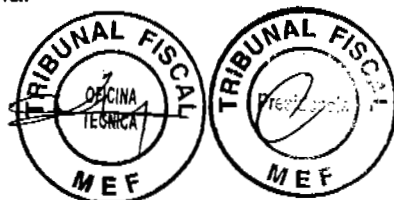
Al respecto, en el numeral 5 del inciso a) del artículo 13º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo Nº 125-96-EF, se establece: **"Salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios o de bienes muebles cuando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

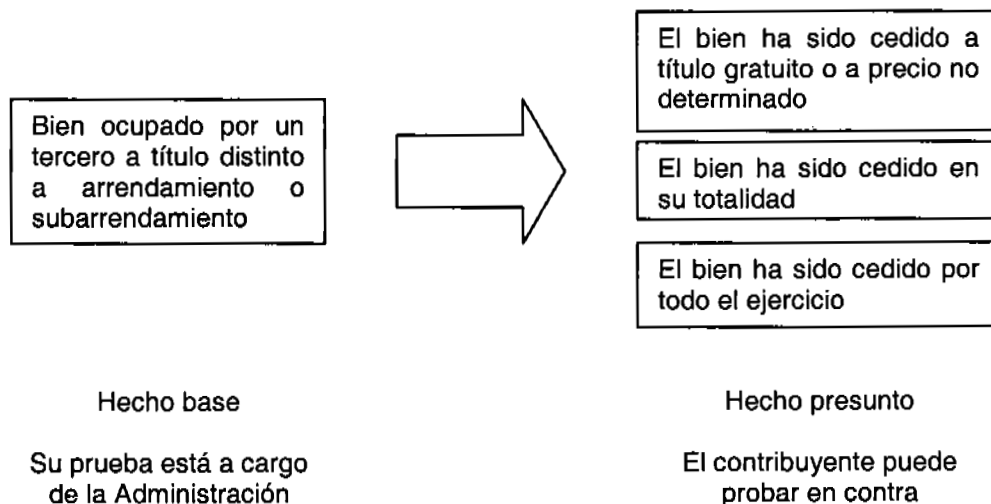
Asimismo, se prevé en los numerales 7 y 4 del precitado inciso a) del artículo 13º del Reglamento que **el contribuyente que acredite que la cesión gratuita o a precio no determinado de predios, a que se refiere el inciso d) del artículo 23º de la Ley, se realiza por un plazo menor al ejercicio gravable,** calculará la renta ficta en forma proporcional al número de meses del ejercicio por los cuales hubiera cedido el predio, siendo que en tal caso el período de desocupación 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.

De lo expuesto, se desprende que la legislación contiene una presunción, según la cual, se presume que la totalidad del bien ha sido cedido gratuitamente o a precio no determinado por todo el ejercicio, cuando el predio se encuentre ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento.

Resulta evidente que en este caso todo parte de un hecho conocido a fin que se de la presunción, cual es, que el predio se encuentre ocupado por un tercero bajo un título distinto del de arrendamiento o subarrendamiento, correspondiendo probar tal situación a la Administración Tributaria.

En efecto, se trata pues, de una presunción *juris tantum*, o presunción relativa 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, y tiene como consecuencia o hecho presunto, la suposición de que el inmueble en su totalidad ha sido cedido gratuitamente o a precio no determinado, tal como se muestra en el siguiente esquema.





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 la totalidad del bien y por todo el ejercicio, debiendo calcularse en consecuencia, la renta ficta del 6% del valor del autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial, conforme lo establece el inciso d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta.

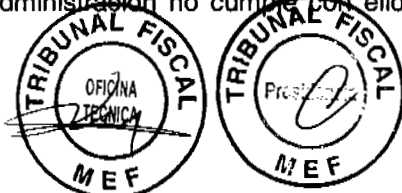
En eso precisamente consiste la inversión de la carga de la prueba por efecto de la presunción. Veamos, si no existiera la presunción, la Administración tendría que probar que la totalidad del bien fue cedido, y que éste fue cedido además, por todo el ejercicio gravable a título gratuito o a precio no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

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

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

En concordancia con ello el reglamento señala algunos medios probatorios para que el contribuyente acredite que el bien, habiendo sido cedido por sólo un período del ejercicio, estuvo desocupado el tiempo restante, o habiendo sido cedido parcialmente estuvo desocupado u ocupado por el propietario en la parte restante, con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua, los que están referidos a la probanza en contrario de la presunción y no del hecho base que la origina.

En conclusión, la obligación de probar el hecho base es de la Administración, si la Administración no cumple con ello no hay presunción que valga, puesto que no cabría



sostener que es el contribuyente quien está obligado a probar el hecho conocido, esto es, que el predio se encuentra desocupado, a efecto que no se le aplique la presunción, puesto que ello implicaría una consideración distinta no prevista en la Ley. En efecto tal obligación sólo se daría en caso que la norma estableciera que se presume que por el sólo hecho de ser propietario de más de un inmueble, se estuviera gravado con renta ficta, salvo que el contribuyente probara que aquéllos han estado desocupados. Tal presunción no ha sido establecida por la norma, por lo que dicha interpretación implicaría la aplicación de una presunción no prevista.

Contrariamente, la presunción establecida en el inciso d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta requiere como requisito que se pruebe que el predio ha sido ocupado por un tercero gratuitamente o a precio no determinado y es sólo una vez que la Administración haya establecido el hecho base, que se da la presunción de considerarse que el predio ha sido cedido en su totalidad y por todo el ejercicio gravable, aspectos estos últimos, contra los cuáles el contribuyente tiene la facultad de probar en contrario.

### 3.2 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

Corresponde al deudor tributario probar que el predio de su propiedad que no ha sido arrendado ni subarrendado se encuentra desocupado, a fin que no se aplique la presunción contenida en el inciso d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta.

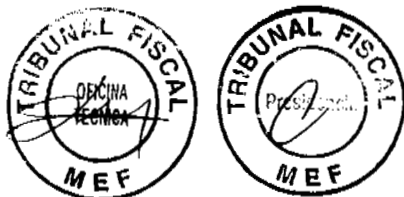
#### FUNDAMENTO

De acuerdo a lo establecido en el inciso d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774 se considera como ingresos afectos de la primera categoría a la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, la cual equivale al seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, y establece la presunción que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador.

Por su parte, el numeral 4.1 del inciso a) del artículo 13º del Reglamento de la precitada norma, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF señala que el período de desocupación de los predios se acreditará mediante 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.

Conforme a las normas glosadas se tiene que el objeto del establecimiento de una renta ficta es la de invertir la carga de la prueba, a efecto que el propietario sea quien acredite que un predio de su propiedad que no se encuentre arrendado o subarrendado, se encuentre desocupado, y que para este fin puede hacer uso de cualquier medio probatorio, y no solamente de la documentación relacionada al consumo de servicios públicos tales como agua o energía eléctrica.

En consecuencia, el deudor tributario es el obligado a probar que el predio estuvo desocupado, de lo contrario se presume su ocupación.



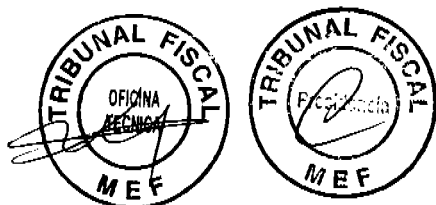
#### 4. CRITERIOS A VOTAR

##### 4.2 PROPUESTA 1

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

##### 4.2 PROPUESTA 2

Corresponde al deudor tributario probar que el predio de su propiedad que no ha sido arrendado ni subarrendado se encuentra desocupado, a fin que no se aplique la presunción contenida en el inciso d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta.



## ANEXO 1

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### DECRETO LEGISLATIVO N° 774 (LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA)

**Artículo 23°.-** Son rentas de primera categoría:

.....

d) La renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

La renta ficta será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial.

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 establezca el Reglamento.

#### DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF (TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA)

**Artículo 23°.-** Son rentas de primera categoría:

.....

d) La renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

La renta ficta será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial (\*\*).

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 establezca el Reglamento.

(\*\*) La referencia al Impuesto al Valor al Patrimonio Predial ha sido sustituida por Impuesto Predial, de conformidad con el inciso c) de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 776, Ley de Tributación Municipal.

#### DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF (REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA)

#### **Artículo 13°.- RENTA BRUTA DE PRIMERA Y SEGUNDA CATEGORÍAS**

a) Renta Bruta de primera categoría

.....

4. Para efecto de lo dispuesto en el último párrafo:

4.1. El período de desocupación de los predios se acreditarán 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.

4.2. 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.

5. Se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios cuando se encuentren ocupados por persona distinta al propietario y siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento, salvo prueba en contrario.

#### DECRETO SUPREMO N° 125-96-EF (ADECUA EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA A LAS MODIFICACIONES QUE SE HAN REALIZADO A ESTE IMPUESTO)

Artículo 3°.- Sustitúyanse los numerales 2 y 5 del inciso a) del Artículo 13° del Reglamento, por los siguientes textos:



**"Artículo 13°.- inciso a), numeral 5**

5. Salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios o de bienes muebles, cuando se encuentren ocupados o en posesión de persona distinta al propietario, según sea el caso; siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento. En el caso de predios respecto de los cuales exista copropiedad, no será de aplicación la renta presunta cuando uno de los copropietarios ocupe el bien.

Se presume que la cesión indicada en el párrafo anterior se realiza por el total del bien, siendo de cargo del contribuyente la probanza de que la misma se ha realizado de manera parcial, en cuyo caso la renta ficta se determinará en forma proporcional a la parte cedida. Dicha proporción será expresada con cuatro (4) decimales."

**DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF ADECUAN REGLAMENTO A MODIFICACIONES REALIZADAS AL TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**Artículo 5°.-** Sustitúyase los numerales 5 y 7 del inciso a) del Artículo 13° del Reglamento, por los siguientes textos:

**a) Renta Bruta de primera categoría**

5. Salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios o de bienes muebles cuando se encuentren ocupados o en posesión de persona distinta al propietario, según sea el caso, siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento. En el caso de predios respecto de los cuales exista copropiedad, no será de aplicación la renta presunta cuando uno de los copropietarios ocupe el bien.

Se presume que la cesión indicada en el párrafo anterior se realiza por el total del bien, siendo de cargo del contribuyente la probanza de que la misma se ha realizado de manera parcial, en cuyo caso la renta ficta se determinará en forma proporcional a la parte cedida. Dicha proporción será expresada con cuatro (4) decimales.

Lo establecido en este numeral también es aplicable a la renta ficta de predios de propiedad de personas jurídicas y empresas a que se hace mención en el inciso e) del Artículo 28° de la Ley."

7. El contribuyente que acredite que el arrendamiento, subarrendamiento o la cesión gratuita o a precio no determinado de predios, a que se refiere el tercer párrafo del inciso a) y el inciso d) del Artículo 23° de la Ley, se realiza por un plazo menor al ejercicio gravable, calculará la renta presunta o ficta, según sea el caso, en forma proporcional al número de meses del ejercicio por los cuales hubiera arrendado o cedido el predio.

Para acreditar el período en que el predio estuvo arrendado o subarrendado, el contribuyente deberá presentar copia del contrato respectivo, con firma legalizada ante Notario Público, o con cualquier otro medio que la SUNAT estime conveniente. En ningún caso se aceptará como prueba, contratos celebrados o legalizados en fecha simultánea o posterior a cualquier notificación o requerimiento de la SUNAT.

Tratándose de los predios cuya ocupación haya sido cedida gratuitamente o a precio no determinado, a que se refiere el inciso d) del Artículo 23° de la Ley, la acreditación del período de desocupación se realizará conforme a lo previsto en el numeral 4 del presente artículo.

La presunción de que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, es de aplicación tanto para los contribuyentes de primera categoría como para las personas jurídicas y empresas a que se hace mención en el inciso e) del Artículo 28° de la Ley."

