



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL DEL PERÚ"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2010-04

TEMA : DETERMINAR SI CON LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO UTILIZADO PARA LA DECLARACIÓN Y PAGO A CUENTA MENSUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA, LA SOCIEDAD CONYUGAL EJERCE LA OPCIÓN DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO POR LAS RENTAS COMUNES, PREVISTA POR EL ARTÍCULO 16° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

FECHA : 29 de marzo de 2010  
HORA : 12:00 m.  
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES	: Gabriela Márquez P.	Marina Zelaya V.	Juana Pinto de A.
	Mariella Casalino M.	Cristina Huertas L.	Raúl Queuña D.
	Caridad Guarniz C.	Licette Zúñiga D.	Silvia León P.
	Carlos Moreano V.	Sergio Ezeta C.	Marco Huamán S.
	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.	Doris Muñoz G.
	Renée Espinoza B.	Rosa Barrantes T.	Zoraida Olano S.

NO ASISTENTES : Ana María Cogorno P. (vacaciones: fecha de votación)  
Ada Flores T. (ausente: hora de suscripción del acta)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

**"Con la presentación del formulario utilizado para la declaración y pago a cuenta del impuesto a la Renta de primera categoría se ejerce la opción de declarar y pagar el impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta".**

**"El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".**

TEMA: DETERMINAR SI CON LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO UTILIZADO PARA LA DECLARACIÓN Y PAGO A CUENTA MENSUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA, LA SOCIEDAD CONYUGAL EJERCE LA OPCIÓN DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO POR LAS RENTAS COMUNES, PREVISTA POR EL ARTÍCULO 16° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
	Con la presentación del formulario de declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría no se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.  Fundamento: ver propuesta 1 del informe	Con la presentación del formulario utilizado para la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.  Fundamento: ver propuesta 2 del informe	PROPUESTA 1  El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por 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  El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
Vocales				
Dra. Ollano	X		X	
Dra. Coghorno	(vacaciones)		(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Márquez		X	X	
Dra. Zelaya		X	X	
Dra. Pinto		X	X	
Dra. Casalino		X	X	
Dra. Huertas		X	X	
Dr. Queuña		X	X	
Dra. Flores	X		X	
Dra. Zuñiga	X		X	
Dra. Guarniz	X		X	
Dra. León		X	X	
Dr. Moreano		X	X	
Dr. Ezeta	X		X	
Dr. Huaman		X	X	
Dra. Winstanley		X	X	
Dr. Martel		X	X	
Dra. Muñoz		X	X	
Dra. Espinoza		X	X	
Dra. Barrantes		X	X	
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>14</b>	<b>19</b>	

*[Handwritten signatures and initials]*

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.



---

Gabriela Márquez Pacheco



---

Juana Pinto de Aliaga



---

Cristina Huertas Lizarzaburu



---

Ada Flores Talavera

Hora: 2 p.m.



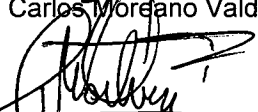
---

Caridad Guarníz Cabell



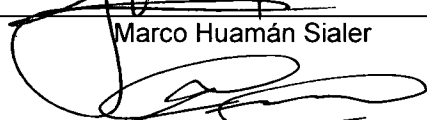
---

Carlos Moreano Valdivia



---

Marco Huamán Sialer



---

José Martel Sánchez



---

Renée Espinoza Bassino



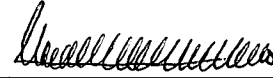
---

Zoraida Olano Silva



---

Marina Zelaya Vidal



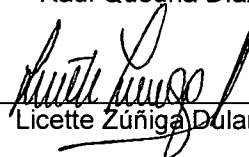
---

Mariella Casalino Mannarelli



---

Raúl Queuña Díaz



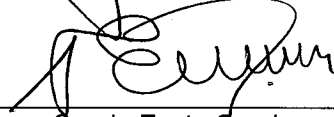
---

Licette Zúñiga Dulanto



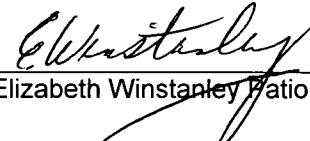
---

Silvia León Pinedo



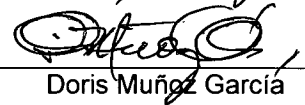
---

Sergio Ezeta Carpio



---

Elizabeth Winstanley Patis



---

Doris Muñoz García



---

Rosa Barrantes Takata

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA:** DETERMINAR SI CON LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO UTILIZADO PARA LA DECLARACIÓN Y PAGO A CUENTA MENSUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA, LA SOCIEDAD CONYUGAL EJERCE LA OPCIÓN DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO POR LAS RENTAS COMUNES, PREVISTA POR EL ARTÍCULO 16° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

El artículo 16° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que en el caso de las sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos y que las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuir las a uno sólo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Al respecto, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que los cónyuges que opten por declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, aplicarán, entre otras, las reglas siguientes: (1) atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT, siendo que la opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio. Asimismo, igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto por el artículo 16° de la citada ley, y (2) el representante considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.

Sobre el particular, en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las N° 05229-4-2003 y 05233-4-2003 de 12 de setiembre de 2003, N° 00012-3-2004 de 6 de enero de 2004 y N° 00175-2-2004 de 15 de enero de 2004, se ha señalado que con la presentación de formularios para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría (como por ejemplo, los Formularios N° 1082 y 1083 – “Recibo por Arrendamiento”) no se entiende que se ha ejercido la opción a la que hace referencia el artículo 16° antes citado, toda vez que del contenido de dichos formularios no se puede inferir de manera indubitable la voluntad de la sociedad conyugal respecto a la atribución de la totalidad de las rentas comunes que se hayan generado a uno de los cónyuges.

Agregan las citadas resoluciones que en dichos supuestos no hay una manifestación expresa en tal sentido, y que de ser el caso, ello sólo evidenciaría tal voluntad en relación con las rentas de primera categoría (rentas por arrendamiento del predio de propiedad de la sociedad conyugal), siendo que la opción debe ejercerse respecto de la totalidad de las rentas comunes, lo que comprendería tanto las rentas de primera y segunda categoría, así como las rentas de fuente extranjera.



Por otro lado, en la Resolución N° 02713-2-2007 de 22 de marzo de 2007, se ha señalado que mediante la presentación del formulario utilizado para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría<sup>1</sup>, se ha ejercido la opción regulada por el anotado artículo 16°.

Amerita llevar el tema a Sala Plena, al amparo del artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, el cual establece que de presentarse resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal. En tal sentido, se determinará si la opción a que se refiere el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta es ejercida cuando se utilizan los formularios que aprueban la administración para la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría.

## II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

## III. PROPUESTAS

### 3.1. PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

Con la presentación del formulario de declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría no se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.

#### FUNDAMENTO

El artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. Agrega dicho artículo que también se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista por el artículo 16° de dicha ley.

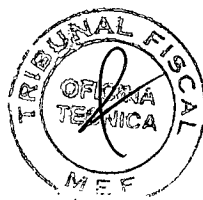
Asimismo, el artículo 16° de la citada ley dispone que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, en tanto que las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> En dicho caso se había utilizado el Formulario N° 1083.

<sup>2</sup> Respecto de la sociedad conyugal, ARIAS – SCHREIBER PEZET afirma que: “no existe entre los cónyuges una entidad diferente a ellos y con personería jurídica, denominada ‘sociedad conyugal’, siendo que aquélla está conformada por los propios cónyuges y ellos son la ‘sociedad conyugal’”. Al respecto, véase: ARIAS – SCHREIBER PEZET, Max, *Exégesis*, Tomo VII, Gaceta Jurídica, 1997, Lima, p. 166.

Asimismo, según lo previsto por el artículo 295° del Código Civil, el régimen patrimonial de la sociedad conyugal puede ser: i) régimen patrimonial de sociedad de gananciales o ii) régimen patrimonial de separación de patrimonios.

En cuanto al primer régimen patrimonial mencionado, el artículo 301° del citado código establece que en éste puede haber bienes propios de cada cónyuge y bienes de la sociedad, siendo que el artículo 302° indica en forma taxativa cuáles bienes se consideran propios de cada cónyuge. Asimismo, el artículo 310° de dicho Código señala que son bienes sociales todos los no comprendidos por el artículo 302° anotado, incluso los que cualquiera de los cónyuges adquiera por su trabajo, industria o profesión; así como los frutos y productos de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. Agrega que también tienen la calidad de bienes sociales los edificios construidos a costa del caudal social en suelo propio de uno de los cónyuges, abonándose a éste el valor del suelo al momento del reembolso.



En concordancia, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF dispone que los cónyuges que opten por declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, aplicarán, entre otras, las reglas siguientes: (1) atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT, siendo que la opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio. Se prevé además que igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto en el artículo 16° de la Ley, y (2) el representante considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.

Como se aprecia de las citadas normas, la regla para la declaración y pago de las rentas producidas por bienes comunes es la atribución, por igual, a cada uno de los cónyuges (esto es, 50% para cada uno). Sin embargo, éstos pueden optar por atribuir las a uno sólo de ellos a efectos de su declaración y pago como sociedad conyugal, debiendo comunicar el ejercicio de tal opción a la Administración Tributaria<sup>3</sup>.

Sobre el particular, el citado artículo 6° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha precisado que dicha opción debe ejercerse con ocasión del pago a cuenta del mes de enero, pero no ha establecido la forma en la que debe realizarse. En consecuencia, al no haberse previsto una formalidad en particular, los contribuyentes tienen el derecho a ejercerla por cualquier medio en el que se deje constancia indubitable de la voluntad de atribuir las rentas producidas por los bienes comunes de la sociedad conyugal a uno de los cónyuges, sin que sea imprescindible el uso de un formato especial, por lo que bastará el empleo de una comunicación simple<sup>4</sup>.

Así, el uso de formularios mediante los que se declara y se efectúa el pago a cuenta el Impuesto a la Renta de primera categoría<sup>5</sup> que no hacen referencia expresa a la opción

---

Por otro lado, se tiene que en el régimen de separación de patrimonios, conforme se indica en el artículo 327° del Código Civil, cada cónyuge conserva a plenitud la propiedad, administración y disposición de sus bienes presentes y futuros y le corresponden los frutos y productos de dichos bienes.

Teniendo en cuenta las normas antes citadas, lo que distingue al régimen patrimonial de sociedad de gananciales del de separación de patrimonios, es que en el primero existen determinados bienes y derechos denominados sociales o comunes con los que se forma un patrimonio que pertenece a ambos cónyuges.

<sup>3</sup> Al respecto, si bien el ordenamiento no contempla la existencia de una entidad con personalidad jurídica denominada "sociedad conyugal", a efectos tributarios la ley del Impuesto a la Renta utiliza una ficción legal para considerarla como sujeto del Impuesto respecto de las rentas producidas por los bienes comunes sólo si los cónyuges ejercen una opción prevista legalmente mediante la que se atribuye la representación de la referida sociedad a uno de ellos, lo cual debe ser debidamente comunicado a la Administración Tributaria.

En cuanto a la representación de la sociedad conyugal, el primer párrafo del artículo 292° del Código Civil establece que la misma es ejercida conjuntamente por los cónyuges, sin perjuicio de lo dispuesto por el Código Procesal Civil. Cualquiera de ellos, sin embargo, puede otorgar poder al otro para que ejerza dicha representación de manera total o parcial.

<sup>4</sup> Criterio contenido en Resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las N° 5229-4-2003 y N° 5233-4-2003, entre otras. Asimismo, en resoluciones tales como las N° 775-2-97, N° 978-3-98, N° 280-3-2000 y N° 01317-1-2005, se ha indicado que cuando las normas no indiquen una formalidad para llevar a cabo algún acto, los contribuyentes pueden realizarlos sin observar formalidad alguna.

<sup>5</sup> Respecto de los citados formularios, se tiene que mediante Resolución de Superintendencia N° 076-96-SUNAT, publicada el 18 de setiembre de 1996, se aprobó el formulario "Recibo por Arrendamiento", el cual debía ser usado por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, que perciban rentas de primera categoría por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles o inmuebles. Dicho formulario reemplazó al N° 1082 que era utilizado con igual propósito. Posteriormente, mediante Resolución de Superintendencia N° 056-2001-SUNAT, publicada el 9 de mayo de 2001, se previó que los sujetos antes mencionados podían efectuar la declaración y pago a cuenta del impuesto a través del Sistema de Transferencia Electrónica de Fondos (TEF), para lo que debía proporcionarse determinada información a los receptores de entidades bancarias autorizadas, en base a la cual, se emitía una constancia de pago que tenía carácter de comprobante de pago.

Mediante Resolución de Superintendencia N° 009-2003/SUNAT, publicada el 7 de mayo de 2003, se ha establecido el Sistema Pago Fácil que reemplazó al sistema anteriormente descrito. De acuerdo con dicha resolución, los sujetos



analizada, esto es, no contienen algún rubro o casillero para dejar constancia al respecto, no puede considerarse como una manifestación de voluntad de ejercerla.

En efecto, si éstos no otorgan la posibilidad de atribuir las rentas producidas por los bienes comunes a uno de los cónyuges para su declaración y pago como sociedad conyugal (posibilidad que tendría que ser utilizada expresamente por los declarantes con dicho propósito), no puede considerarse que se ha ejercido la opción antes citada por el solo hecho de haber usado el formulario, más aún cuando ésta opción se ejerce comprendiendo a las rentas comunes de primera y segunda categoría así como las de fuente extranjera y no solo a las de primera categoría<sup>6</sup>.

En ese orden de ideas, se concluye que con la presentación del formulario para la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría no se ejerce la opción de declarar y pagar el impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.

### 3.2. PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

Con la presentación del formulario utilizado para la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.

#### FUNDAMENTO

El artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. Agrega dicho artículo que también se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista por el artículo 16° de dicha ley.

Asimismo, el artículo 16° de la citada Ley dispone que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, en tanto que las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal<sup>7</sup>.

---

antes citados deberán realizar la declaración y pago del Impuesto a la Renta de primera categoría mediante el Sistema Pago Fácil, para lo cual informarán a las entidades bancarias o a la Administración Tributaria, según corresponda, los datos mínimos previstos por dicha norma, tras lo cual se entregará al deudor tributario un ejemplar del Formulario N° 1683- Impuesto a la Renta de primera categoría.

<sup>6</sup> Asimismo, es ilustrativo indicar que en el caso de sociedades conyugales, el artículo 1° de las Resoluciones de Superintendencia N° 076-96-SUNAT y N° 056-2001-SUNAT así como el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 009-2003/SUNAT, hacen referencia a aquéllas que hubieran ejercido la opción prevista por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, se parte de suponer que dicha opción ya ha sido ejercida para efecto de declarar y realizar el pago a cuenta como sociedad conyugal.

<sup>7</sup> Respecto de la sociedad conyugal, ARIAS – SCHREIBER PEZET afirma que: "no existe entre los cónyuges una entidad diferente a ellos y con personería jurídica, denominada 'sociedad conyugal', siendo que aquélla está conformada por los propios cónyuges y ellos son la 'sociedad conyugal' ". Al respecto, véase: ARIAS – SCHREIBER PEZET, Max, *Exégesis*, Tomo VII, Gaceta Jurídica, 1997, Lima, p. 166.

Asimismo, según lo previsto por el artículo 295° del Código Civil, el régimen patrimonial de la sociedad conyugal puede ser: i) régimen patrimonial de sociedad de gananciales o ii) régimen patrimonial de separación de patrimonios. En cuanto al primer régimen patrimonial mencionado, el artículo 301° del citado Código establece que en éste puede haber bienes propios de cada cónyuge y bienes de la sociedad, siendo que el artículo 302° indica en forma taxativa cuáles bienes se consideran propios de cada cónyuge. Asimismo, el artículo 310° de dicho Código señala que son bienes sociales todos los no comprendidos por el artículo 302° anotado, incluso los que cualquiera de los cónyuges adquiera por su trabajo, industria o profesión; así como los frutos y productos de todos los bienes propios y de la



En concordancia, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF dispone que los cónyuges que opten por declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, aplicarán, entre otras, las reglas siguientes: (1) atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT, siendo que la opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio. Se prevé además que igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto en el artículo 16° de la Ley, y (2) el representante considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.

Como se aprecia de las citadas normas, la regla para la declaración y pago de las rentas producidas por bienes comunes es la atribución, por igual, a cada uno de los cónyuges (esto es, 50% para cada uno). Sin embargo, éstos pueden optar por atribuir las a uno sólo de ellos a efectos de su declaración y pago como sociedad conyugal, debiendo comunicar el ejercicio de tal opción a la Administración Tributaria<sup>8</sup>.

Sobre el particular, el citado artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha precisado que dicha opción debe ejercerse con ocasión del pago a cuenta del mes de enero, pero no ha establecido la forma en la que debe realizarse. En consecuencia, al no haberse previsto una formalidad en particular, los contribuyentes tienen el derecho a ejercerla por cualquier medio, sin que sea necesario el uso de un formato especial, por lo que bastará el empleo de una comunicación simple<sup>9</sup>.

Así pues, resulta válido considerar que si uno de los cónyuges presenta el formulario respectivo a fin de efectuar la declaración y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría por el total de la renta generada por un bien de propiedad de la sociedad conyugal, se hace evidente la voluntad de esta última de atribuir a uno de sus miembros la totalidad de las rentas comunes en representación de aquélla, pues de lo contrario, cada uno de los cónyuges habría efectuado la declaración y pago a cuenta respecto a su porcentaje de participación sobre dichas rentas (es decir, el 50% de las rentas que se percibirían).

Cabe precisar que como la opción regulada por el artículo 16° antes citado no puede ejercerse en forma parcial, esto es, solo respecto de un tipo de renta (como son las de primera categoría)

---

sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. Agrega que también tienen la calidad de bienes sociales los edificios construidos a costa del caudal social en suelo propio de uno de los cónyuges, abonándose a éste el valor del suelo al momento del reembolso.

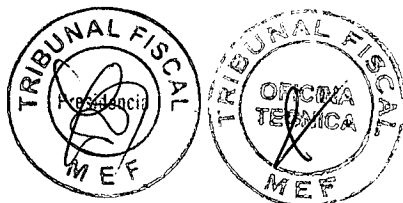
Por otro lado, se tiene que en el régimen de separación de patrimonios, conforme se indica en el artículo 327° del Código Civil, cada cónyuge conserva a plenitud la propiedad, administración y disposición de sus bienes presentes y futuros y le corresponden los frutos y productos de dichos bienes.

Teniendo en cuenta las normas antes citadas, lo que distingue al régimen patrimonial de sociedad de gananciales del de separación de patrimonios, es que en el primero existen determinados bienes y derechos denominados sociales o comunes con los que se forma un patrimonio que pertenece a ambos cónyuges.

<sup>8</sup> Al respecto, si bien el ordenamiento no contempla la existencia de una entidad con personalidad jurídica denominada "sociedad conyugal", a efectos tributarios la ley del Impuesto a la Renta utiliza una ficción legal para considerarla como sujeto del Impuesto respecto de las rentas producidas por los bienes comunes sólo si los cónyuges ejercen una opción prevista legalmente mediante la que se atribuye la representación de la referida sociedad a uno de ellos, lo cual debe ser debidamente comunicado a la Administración Tributaria.

En cuanto a la representación de la sociedad conyugal, el primer párrafo del artículo 292° del Código Civil establece que la misma es ejercida conjuntamente por los cónyuges, sin perjuicio de lo dispuesto por el Código Procesal Civil. Cualquiera de ellos, sin embargo, puede otorgar poder al otro para que ejerza dicha representación de manera total o parcial.

<sup>9</sup> Criterio contenido en Resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las N° 5229-4-2003 y N° 5233-4-2003, entre otras. Asimismo, en resoluciones tales como las N° 775-2-97, N° 978-3-98, N° 280-3-2000 y N° 01317-1-2005, se ha indicado que cuando las normas no exijan formalidad alguna para llevar a cabo algún acto, los contribuyentes pueden realizarlos sin observar formalidad alguna.





sino que debe estar referida a la totalidad de las rentas comunes que se hayan producido, se entiende que con ocasión de la presentación del formulario en mención, ésta se ha ejercido por la totalidad de tales rentas.

Por tanto, se concluye que la presentación de los citados formularios, por la totalidad de la renta generada por un bien de propiedad de la sociedad conyugal, implica manifestar la voluntad de los cónyuges de ejercer la opción prevista por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.

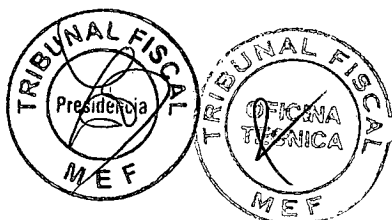
#### **4. CRITERIOS A VOTAR**

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

Con la presentación del formulario de declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría no se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista por el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

Con la presentación del formulario utilizado para la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF.**

**Artículo 14°.-** “Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16 de esta ley...”.

**Artículo 16°.-** “En el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuirlos a uno sólo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Las rentas de los hijos menores de edad deberán ser acumuladas a las del cónyuge que obtenga mayor renta, o, de ser el caso, a la sociedad conyugal”.

**REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF.**

#### **Artículo 6°.- SOCIEDADES CONYUGALES**

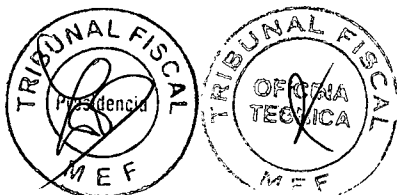
“En el caso de sociedades conyugales las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas y pagadas independientemente por cada uno de ellos. Las rentas de los hijos menores serán declaradas por el cónyuge que por mandato judicial ejerce la administración de dichas rentas.

Para efecto de la declaración y pago a que se refiere el párrafo precedente, las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes serán atribuidas por igual a cada uno de los cónyuges<sup>10</sup>.

Los cónyuges que opten por declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, aplicarán las reglas siguientes:

- a) Atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT. La opción se ejercerá en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio. Igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado de rentas previsto en el Artículo 16 de la Ley.
- b) La representación deberá ser ejercida por el cónyuge domiciliado en el país. En caso que el cónyuge que estuviera ejerciendo la representación de la sociedad conyugal cambiara su condición a no domiciliado, automáticamente recaerá la representación en el cónyuge domiciliado, si lo hubiera.
- c) El representante considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.

<sup>10</sup> Párrafo incorporado por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 159-2007-EF, publicado el 16 octubre 2007.



- d) *En caso que habiéndose ejercitado la opción a que se refiere el Artículo 16 de la Ley se produjera con posterioridad la separación de bienes, por sentencia judicial, por escritura pública o por sentencia de separación de cuerpos, la declaración y pago se efectuarán independientemente por las rentas que se generen a partir del mes siguiente.*

*En ese caso, los pagos a cuenta efectuados durante la vigencia del régimen de sociedad conyugal se atribuirán a los cónyuges en función a la distribución de bienes y rentas resultante de la separación.*

- e) *En caso de disolución del vínculo matrimonial, las rentas de los hijos menores de edad serán atribuidas a quien ejerza la administración de los bienes del menor.*

*Los cónyuges comprendidos en el Régimen Unico Simplificado a que se refiere el Decreto Legislativo 777 no podrán ejercer la opción a que se refiere en Artículo 16 de la Ley de atribuir sus rentas, cualquiera sea la categoría de las mismas, a uno de ellos a efecto de la declaración y pago del Impuesto como sociedad conyugal<sup>11</sup>.*

#### **TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF**

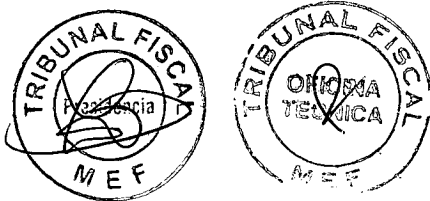
#### **Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA**

*"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.*

*De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.*

*La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.*

*En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".*



<sup>11</sup> Párrafo derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 159-2007-EF.

## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

**RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) QUE SEÑALAN QUE EL USO DE FORMULARIOS PARA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA NO IMPLICAN EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN A LA QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 16° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**RTF N° 05229-4-2003 (12-09-2003)**

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

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

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

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

**RTF N° 05233-4-2003 (12-09-2003)**

*“En el caso de autos se tiene que la cónyuge del recurrente, según manifiesta éste, habría comunicado a la Administración el ejercicio de la opción en comentario mediante la presentación del formulario 1083 – Recibo por Arrendamiento del mes de enero de cada ejercicio acotado (1997 a 2000) (fs. 8038, 8039, 8051, 8074).*

*En autos obran copia de los recibos de arrendamiento, formularios 1083, presentados por la cónyuge del recurrente, por los pagos a cuenta de la renta de primera categoría de los predios ubicados en Av. Javier Prado Oeste 1266, San Isidro y Av. Felipe Pardo y Aliaga 616, Dpto. 704, San Isidro.*

*De la revisión efectuada en la presente instancia a los referidos formularios, se aprecia que de éstos no es posible inferir de manera indubitable la voluntad de la sociedad conyugal respecto a la atribución de la totalidad de las rentas comunes que perciben, en tanto los referidos formularios no contienen una manifestación expresa en tal sentido (no existe un rubro o casillero para dejar constancia al respecto), por lo que en todo caso, sólo evidenciarían tal voluntad con respecto a las rentas de primera categoría percibidas por la sociedad conyugal, es decir a las rentas por arrendamiento de uno de los predios de propiedad de ésta, siendo que*



como se ha señalado, la opción debe ejercerse respecto de la totalidad de las rentas de bienes comunes que se produjeran, lo que comprendería tanto rentas de primera y segunda categoría como las rentas de fuente extranjera.

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

**RTF N° 00012-3-2004 (06-01-2004)**

“Que este Tribunal mediante Resolución N° 5229-4-2003 del 12 de setiembre de 2003, resolvió la apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 024-03-0009372 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, interpuesta por el cónyuge de la recurrente, declarándola fundada en el extremo referido a la renta ficta de primera categoría y la inclusión de los préstamos bancarios en el incremento patrimonial del ejercicio e infundada en lo demás que contiene;

Que en la referida resolución se determinó que la recurrente no había ejercido la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante la presentación del recibo por arrendamiento del mes de enero de 1996, toda vez que no bastaba la sola presentación de ese recibo para inferir de manera indubitable la voluntad de la sociedad conyugal respecto a la atribución a la recurrente de la totalidad de las rentas comunes percibidas, porque tal formulario no contiene una manifestación expresa en ese sentido y, en todo caso, solo evidenciaría tal voluntad en cuanto a las rentas de primera categoría, siendo que esa opción debe ejercerse respecto de la totalidad de las rentas de la sociedad conyugal;

Que en vista de lo anterior se encuentra arreglada a ley la atribución de las rentas comunes por partes iguales a cada cónyuge hecha por la Administración;”

**RTF N° 00175-2-2004 (15-01-2004)**

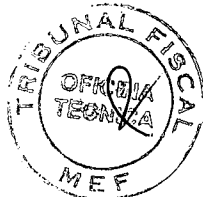
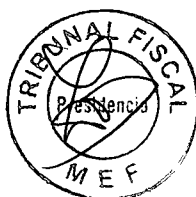
“Sobre este extremo es preciso anotar que las normas citadas al no establecer la forma en que debe ejercerse dicha opción, dejan a los contribuyentes en la libertad de ejercerla por cualquier medio en el que conste fehacientemente su voluntad de atribuir la totalidad de las rentas comunes de la sociedad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

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

**RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) QUE SEÑALA QUE CON LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO PARA LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA SE EJERCIÓ LA OPCIÓN A LA QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 16° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**RTF N° 02713-2-2007 (22-05-2007)**

“Finalmente, se indica que el recurrente es representante de la sociedad conyugal exclusivamente para efecto de la declaración y pago del Impuesto a la Renta al haber ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6° del reglamento de la citada ley, con la presentación del Formulario 1083 con N° de



Orden 00309071 el 13 de abril de 1998, correspondiente al pago a cuenta de rentas de primera categoría de enero de 1998.

En consecuencia, al haber ejercido la opción a que se refiere el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, el incremento patrimonial no justificado determinado por la Administración constituye renta neta no declarada por la sociedad conyugal, que es atribuida al recurrente al 100% como representante de la sociedad conyugal, según se muestra en el Resultado del Requerimiento N° 00134708, en el que se determinó como impuesto a pagar, S/. 429,157.00.”

