

**MATERIA:**

Se consulta, respecto a la atribución del Incremento Patrimonial No Justificado determinado a una sociedad conyugal como resultado de una fiscalización, cuál es el porcentaje que le corresponde a cada cónyuge cuando se hubiera producido la prescripción respecto de uno de los cónyuges, por haber éste presentado la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio fiscalizado.

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 054-99-EF, publicado el 14.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta), norma aplicable para el periodo objeto de la consulta.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Código Civil, promulgado mediante el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

**ANÁLISIS:**

Para efecto del análisis, se asume como premisa que la consulta está referida a la aplicación de la legislación sobre incremento patrimonial no justificado vigente en el año 2004. Asimismo, se entiende que la sociedad conyugal no ha ejercido la opción a que se refiere el artículo 14º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y que ambos cónyuges generan rentas afectas con el Impuesto a la Renta.

Al respecto, corresponde señalar lo siguiente:

1. Según el artículo 52º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario<sup>(1)</sup>, constituyen renta neta no declarada por éste.

Asimismo, el artículo 91º de dicho TUO dispone que, sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria en base a la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado. Añade que dicha presunción también será de aplicación cuando la SUNAT compruebe


<sup>1</sup> El artículo 7º del TUO del Código Tributario indica que Deudor Tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.



diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

2. Por otro lado, el artículo 16° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta indica que, en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Añade 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.

Asimismo, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas y pagadas independientemente por cada uno de ellos. Añade 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 las reglas señaladas expresamente en dicho artículo.

- 
3. Como fluye de las normas citadas, son rentas comunes las producidas por los bienes propios y/o comunes de la sociedad conyugal. En consecuencia, cuando no se ha ejercido la opción de atribuir las a uno solo de los cónyuges, dichas rentas deberán ser atribuidas por igual a cada uno de ellos.

Al respecto, el artículo 310° del Código Civil señala que son bienes sociales todos los no comprendidos en el artículo 302°<sup>(2)</sup>, 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.

Igualmente, según el numeral 1 del artículo 311° del Código Civil, todos los bienes se presumen sociales, salvo prueba en contrario.

En ese sentido, en el caso que la Administración Tributaria establezca un incremento patrimonial no justificado a una sociedad conyugal, dado que no es posible determinar el origen de tal incremento por su propia naturaleza, será necesario que el monto del patrimonio no sustentado sea atribuido en partes iguales entre cada uno de los cónyuges que integran la sociedad conyugal.

4. Al respecto, este criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.° 05233-4-2003, en la cual, en relación con un incremento patrimonial no justificado determinado a una sociedad conyugal, se señaló que "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"<sup>(3)</sup>.

<sup>2</sup> El artículo 302° del Código Civil contiene la relación de bienes propios de cada cónyuge.

<sup>3</sup> A una conclusión similar se arriba en las RTF N.° 7335-4-2003 y N.° 7300-2-2003.




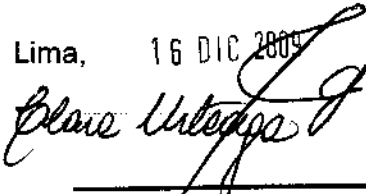
5. Finalmente, cabe indicar que el porcentaje de atribución del incremento patrimonial no justificado atribuible a cada cónyuge como contribuyente del Impuesto a la Renta no se verá alterado por el hecho que hubiera transcurrido el plazo de prescripción para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria respecto a uno de los cónyuges, por cuanto cada cónyuge, como contribuyente, genera obligaciones tributarias independientes.

#### CONCLUSIÓN:

En el caso que la Administración Tributaria establezca un incremento patrimonial no justificado a una sociedad conyugal, el monto de dicho incremento deberá ser atribuido en partes iguales a cada cónyuge. Si respecto a uno de ellos ya hubiera transcurrido el plazo de prescripción para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria, no podrá atribuírsele un monto mayor del incremento patrimonial no justificado al otro cónyuge.

Lima,

16 DIC 2009

CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN  
Intendente Nacional  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

aqca  
A0825 D9

IMPUESTO A LA RENTA – Incremento patrimonial no justificado – Sociedad conyugal