

INFORME N.º 036-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se consulta lo siguiente:

1. Tratándose de contribuyentes que gocen de convenio de estabilidad jurídica hasta el año 2007 y que cuenten con un saldo de pérdidas tributarias en el 2008 originadas en los años 2001 al 2003, ¿debe aplicarse lo dispuesto en la Sexta Disposición Transitoria del Decreto Supremo N.º 134-2004-EF o de acuerdo al Informe N.º 001-2010-SUNAT/2B0000 tendría que aplicarse retroactivamente el artículo 50º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. Si en un procedimiento de fiscalización por Incremento Patrimonial No Justificado, a un contribuyente que es parte de una sociedad conyugal, que no ha ejercido la opción de tributar como tal, la Administración Tributaria acredita, determina y prueba fehacientemente que la actividad que produjo las rentas reparadas que generan dicho incremento se originaron en la omisión en la presentación de la declaración jurada por Impuesto a la Renta por ingresos de cuarta categoría de aquél, ¿procede que se atribuya el 50% de las rentas al otro cónyuge?
3. En el caso de un contribuyente que es parte de un proceso penal en trámite que se encuentra pendiente de resolverse y que a su vez es sujeto de un procedimiento tributario al amparo del Código Tributario, tales como fiscalización, cobranza coactiva y reclamación; ¿debe la Administración Tributaria inhibirse, suspender el mismo y devolver los actuados hasta que culmine el mencionado proceso penal?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias, (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y no rmas modificatorias.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y no rmas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, publicado el 2.6.1993, y normas modificatorias, (en adelante, TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

ANÁLISIS:

1. Con referencia a la primera consulta, se observa que el supuesto planteado es el mismo que se analizó en su oportunidad en el Informe N.º 001-2010-SUNAT/2B0000⁽¹⁾⁽²⁾, siendo que lo que ahora se consulta es si respecto de ese mismo supuesto debe aplicarse lo dispuesto en la Sexta Disposición Transitoria del Decreto Supremo N.º 134-2004-EF⁽³⁾ o, conforme al mencionado Informe, tendría que aplicarse *retroactivamente* el artículo 50º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, cabe indicar que en el Informe N.º 001 -2010-SUNAT/2B0000 se asumió el criterio de que tratándose de pérdidas acumuladas al ejercicio 2003 inclusive, cuya compensación empezó a efectuarse a partir del ejercicio 2005 al amparo del régimen dispuesto en el artículo 50º del Decreto Legislativo N.º 774⁽⁴⁾, como consecuencia de un convenio de estabilidad jurídica suscrito por el contribuyente, cuando el indicado convenio hubiera culminado luego del ejercicio 2007, las pérdidas que no hubieran sido compensadas en su integridad deben regirse por el artículo 50º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta vigen te; y que en tal sentido, a partir del ejercicio 2008 el contribuyente debía optar por alguna de las alternativas dispuestas por dicho artículo.

En el referido informe se descartó que al supuesto bajo análisis le resulte de aplicación lo previsto en la Sexta Disposición Transitoria del Decreto Supremo N.º 134-2004-EF, debido a que dicha Disposición regula el supuesto de pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 inclusive, cuyo plazo de 4 ejercicios venía computándose al 1.1.2004; siendo que en el supuesto materia del presente informe el plazo de 4 ejercicios se empezó a computar desde el ejercicio 2005, que fue el año a partir del cual se obtuvo renta neta.

¹ Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>

² En efecto, en el aludido informe se analizó la consulta referida a si es posible compensar en el ejercicio 2008 el saldo de pérdidas tributarias generadas hasta el ejercicio 2003 que no han sido compensadas íntegramente en los ejercicios en los que el contribuyente obtuvo utilidad, teniendo en cuenta que:

- a) La renta neta se obtuvo a partir del ejercicio 2005.
- b) La compensación de las pérdidas, en virtud de un convenio de estabilidad jurídica suscrito al amparo de los Decretos Legislativos N.ºs 662 y 757 se regía por el artículo 50º de la Ley de l Impuesto a la Renta antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 945, publicado el 23.12.2003.
- c) El referido convenio de estabilidad jurídica estuvo vigente hasta el ejercicio 2007.

Por su parte, en los antecedentes de la consulta materia del presente informe, expuestos por la entidad consultante, se alude al Informe N. 001-2010-SUNAT/2B0000 y a los contribuyentes a que este se refiere.

³ Publicado el 5.10.2004.

⁴ Publicado el 31.12.1993. El texto original del citado artículo 50º disponía que los contribuyentes d omiciliados en el país debían compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registrasen en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtuvieran en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtengan utilidades. El saldo que no hubiera resultado compensado una vez transcurrido ese lapso, no podía computarse en los ejercicios siguientes.

Es así que, en tanto el supuesto materia de consulta es uno distinto del regulado por la Disposición Transitoria en mención, no procedería la aplicación supletoria de la misma teniendo en cuenta que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Adicionalmente, es pertinente señalar que el criterio del Informe N.º 001-2010-SUNAT/2B0000 no implica una aplicación retroactiva del artículo 50º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto dicha norma es la vigente en el ejercicio 2008, año en el que se pretende compensar las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores. Lo contrario, esto es, disponer la compensación de las referidas pérdidas en el ejercicio 2008 considerando la norma que se estabilizó (artículo 50º del Decreto Legislativo N.º 774) aun cuando no está vigente el convenio de estabilidad jurídica, implicaría la aplicación ultractiva de dicha norma.

2. En cuanto a la segunda consulta, cabe indicar que dado que esta presupone que en un procedimiento de fiscalización el ingreso detectado obtenido por un cónyuge tuvo como origen el trabajo personal prestado en forma independiente, queda descartada su calificación como Incremento Patrimonial No Justificado, dado que su identificación como renta de cuarta categoría excluye esa posibilidad⁽⁵⁾, transformándose la detección en un reparo por ingresos no declarados y sujetos a determinación.

En ese sentido, solo resta dilucidar respecto de dicha consulta si el referido ingreso debe atribuirse en un 50% a cada cónyuge.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 16º del citado TUO dispone que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos; y las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, estos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Por su parte, de conformidad con el artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de la declaración y pago de las rentas de la sociedad conyugal, las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes serán atribuidas por igual a cada uno de los cónyuges. Agrega

⁵ Ello en virtud a que el numeral 1 del inciso e) del artículo 60º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que del incremento patrimonial se deducirán las rentas e ingresos percibidos por el deudor tributario en el ejercicio, previa comprobación de la SUNAT, aun cuando no hubiere presentado la declaración.

En ese mismo sentido, el Tribunal Fiscal antes de la modificación del Capítulo XII: "De la administración del impuesto y su determinación sobre base presunta" del citado reglamento realizada mediante el Decreto Supremo N.º 134-2004-EF, en la Resolución N.º 04761-4-2003, con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, ya había establecido que "los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado".

que los cónyuges que opten por declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes, atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la SUNAT.

De acuerdo con las citadas normas, las rentas propias de cada cónyuge deben ser declaradas y pagadas independientemente por cada uno de ellos; y las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes se atribuirán por igual a cada uno de ellos, esto es, 50% a cada cual, salvo que éstos hayan ejercido la opción de tributar como sociedad conyugal, en cuyo caso estas rentas comunes se atribuirán a uno solo de los cónyuges a efecto de su declaración y pago⁽⁶⁾.

Ahora bien, toda vez que los ingresos del cónyuge perceptor de rentas de cuarta categoría, son obtenidos por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría; o por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas; dichos ingresos califican como rentas propias obtenidas por dicho cónyuge y no rentas comunes producidas por bienes propios y/o comunes.

En ese sentido, dado que las rentas de cuarta categoría son rentas propias del contribuyente que las percibe, no debe atribuirse el 50% de ellas al cónyuge, sino que el perceptor de dichas rentas las debe declarar en su totalidad y pagar el Impuesto a la Renta correspondiente de manera independiente.

3. Con relación a la tercera consulta, el artículo 13° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa que requiera de un pronunciamiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la administración pública, se suspende aquel por la autoridad que conoce del mismo, a fin que el Poder Judicial declare el derecho que

⁶ Cabe indicar que en el Informe N.° 231-2004-SUNAT /2B0000 se señala que tratándose de las rentas obtenidas por contribuyentes que conforman una sociedad conyugal, existen dos tratamientos diferenciados según el tipo de renta que generen:

- a. En el caso de **rentas propias** obtenidas por cada uno de los cónyuges, las mismas deben declararse y pagarse independientemente por cada uno de ellos.
Esta regla se aplica aun cuando se hubiere optado por tributar como sociedad conyugal. En efecto, en este supuesto el cónyuge que representa a la sociedad conyugal considerará en su declaración todas las rentas comunes de dicha sociedad conjuntamente con sus rentas propias.
- b. Si se obtienen **rentas comunes producidas por bienes propios y/o comunes**, cabrían dos alternativas:
 - b.1) Que los cónyuges decidan no ejercer la opción de declarar y pagar el Impuesto a la Renta como sociedad conyugal. En este caso, atribuirán por igual a cada uno de ellos las rentas comunes provenientes de los bienes propios y/o comunes, para efectos de la declaración y pago del impuesto individualmente.
 - b.2) Que se opte por declarar y pagar el Impuesto a la Renta como sociedad conyugal, debiéndose imputar estas rentas comunes a uno solo de los cónyuges, el cual, adicionalmente, incluirá sus rentas propias.

defina el litigio. Si la autoridad administrativa se niega a suspender el procedimiento, los interesados pueden interponer la demanda pertinente ante el Poder Judicial.

Si la conducta de la autoridad administrativa provoca conflicto, éste se resuelve aplicando las reglas procesales de determinación de competencia, en cada caso.

Sin embargo, la Cuarta Disposición Final del TUO del Código Tributario precisa que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto en el artículo 13° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa.

Así, se tiene que, en principio, aun cuando en los procedimientos tributarios regulados por el TUO del Código Tributario surja una cuestión contenciosa que requiera de un pronunciamiento previo del Poder Judicial que declare el derecho que defina el litigio, no se suspenderán los aludidos procedimientos salvo que se trate de una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa.

En concordancia con lo antes señalado, el inciso f) del numeral 6 del artículo 62°A del TUO del Código Tributario prevé que el plazo de la fiscalización definitiva se suspende durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización⁽⁷⁾.

En ese sentido, tratándose de contribuyentes que estén involucrados en un procedimiento de fiscalización o reclamación, el solo hecho que sean parte de un proceso penal en trámite pendiente de resolución, no implica que deba suspenderse aquellos procedimientos, proceda la inhibición de la Administración Tributaria y deba devolverse los actuados hasta que culmine el mencionado proceso penal. Sin embargo, en tales casos procederá la suspensión de la fiscalización si lo que en el proceso penal se resuelva

⁷ El inciso f) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N.° 085-2007-EF, publicado el 29.6.2007, y norma modificatoria, señala que para efectos de la suspensión del plazo de fiscalización, según lo dispuesto en el literal b) del artículo 61° y en el numeral 6 del artículo 62°A del TUO del Código Tributario, se considerará lo siguiente, tratándose de los procesos judiciales:

- i) Iniciados con anterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61° o en el artículo 62°A del TUO del Código Tributario, se suspenderá el plazo correspondiente desde la fecha en que el Sujeto Fiscalizado entregó la totalidad de la información solicitada en el primer Requerimiento hasta la culminación del proceso judicial, según las normas de la materia.
- ii) Iniciados con posterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61° o en el artículo 62°A del TUO del Código Tributario, se suspenderá el plazo correspondiente desde el día siguiente de iniciado el proceso judicial hasta su culminación.
- iii) Que ordenen la suspensión de la fiscalización, se suspenderá el plazo desde el día siguiente en que se notifique a la SUNAT la resolución judicial que ordena dicha suspensión hasta la fecha en que se notifique su levantamiento.

resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización; así como del procedimiento de reclamación, si la cuestión contenciosa que requiera del pronunciamiento previo del Poder Judicial en dicho proceso penal es de tal naturaleza que no decidirse en este proceso, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa⁽⁸⁾.

De otro lado, el artículo 119° del referido TUO dispone que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme a la regulación establecida en dicho artículo, referida a la suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva, entre otros.

Si bien la norma citada establece la potestad del Ejecutor Coactivo de suspender el procedimiento de cobranza coactiva, la misma es una potestad reglada, vale decir, su ejercicio está sujeto al contenido exacto de dicha potestad y por ende debe limitarse estrictamente a lo que la propia ley ha previsto sobre dicha materia de modo preciso y concreto.

En ese sentido, no habiéndose contemplado en la regulación del artículo 119° del TUO del Código Tributario la posibilidad de que en el caso de un contribuyente que es parte de un proceso penal en trámite que se encuentra pendiente de resolverse el Ejecutor Coactivo deba suspender el procedimiento a su cargo, hasta que culmine el mencionado proceso penal, el mismo no está facultado a disponer la suspensión de dicho procedimiento.

Asimismo, tampoco existe norma que disponga que por el solo hecho de que el contribuyente sometido a un procedimiento de cobranza coactiva sea parte de un proceso penal en trámite que se encuentra pendiente de resolverse, el Ejecutor Coactivo deba inhibirse y devolver los actuados hasta que culmine el mencionado proceso penal.

Finalmente, cabe precisar que lo previsto en la Cuarta Disposición Final del TUO del Código Tributario no resulta aplicable al procedimiento de cobranza coactiva, pues no obstante ser un procedimiento tributario⁽⁹⁾, la referida disposición establece su aplicación a los órganos resolutores que emitan pronunciamiento en la vía administrativa, no siendo ese el caso del

⁸ En este punto, cabe señalar que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.° 07506-1-2004 y 01063-1-2005, entre otras, determinó que en tanto exista un procedimiento penal en trámite en la que la recurrente es la agraviada o se dilucide su responsabilidad por el tema materia de controversia, respectivamente, dicho órgano suspenda el procedimiento contencioso tributario, debiendo la Administración Tributaria devolver los actuados luego del pronunciamiento en la vía judicial.

⁹ De acuerdo con lo establecido en el artículo 112° del TUO del Código Tributario los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el Procedimiento Contencioso-Tributario y el Procedimiento No Contencioso.

Ejecutor Coactivo, cuya función solo es ejercer las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles⁽¹⁰⁾ y no tiene facultad resolutoria⁽¹¹⁾.

Lo señalado en el párrafo precedente es sin perjuicio de la obligación que tiene el Ejecutor Coactivo de suspender temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional⁽¹²⁾.

CONCLUSIONES:

1. Se ratifica el criterio asumido en el Informe N.º 001-2010-SUNAT/2B0000 y, por ende, lo dispuesto en el Sexta Disposición Transitoria del Decreto Supremo N.º 134-2004-EF no resulta aplicable al sup uesto a que se refiere dicho informe.
2. Las rentas de cuarta categoría son rentas propias del contribuyente que las percibe, por lo que no debe atribuirse el 50% de ellas al cónyuge, sino que el perceptor de dichas rentas las debe declarar en su totalidad y pagar el Impuesto a la Renta correspondiente de manera independiente.
3. Tratándose de contribuyentes que estén involucrados en un procedimiento de fiscalización o reclamación, el solo hecho que sean parte de un proceso penal en trámite pendiente de resolución, no implica que deba suspenderse aquellos procedimientos, proceda la inhibición de la Administración Tributaria y deba devolverse los actuados hasta que culmine el mencionado proceso penal.

Sin embargo, en tales casos procederá la suspensión de la fiscalización si lo que en el proceso penal se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización; así como del procedimiento de reclamación, si la cuestión contenciosa que requiera del pronunciamiento previo del Poder Judicial en dicho proceso penal es de tal naturaleza que no decidirse en este proceso, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa.

4. El solo hecho que el contribuyente sometido a un procedimiento de cobranza coactiva sea parte de un proceso penal en trámite que se encuentra pendiente de resolverse, no implica que el Ejecutor Coactivo

¹⁰ Artículo 116º del TUO del Código Tributario.

¹¹ Salvo en los casos de intervención excluyente de propiedad interpuestos por terceros que sean propietarios de bienes embargados, en los que tiene la facultad de admitirlos y resolverlos (numeral 11 del artículo 116º del TUO del Código Tributario); en cuyo caso, admitida la Intervención Excluyente de Propiedad, el Ejecutor Coactivo suspenderá el remate de los bienes objeto de la medida; y durante su tramitación, la Administración debe suspender cualquier actuación tendiente a ejecutar los embargos trabados respecto de los bienes cuya propiedad está en discusión (artículo 120º del TUO del Código Tributario).

¹² Numeral 1 del inciso a) del artículo 119º del TUO del Código Tributario.

deba suspender el procedimiento a su cargo, deba inhibirse y devolver los actuados hasta que culmine el mencionado proceso penal.

Lima, 6 de Marzo de 2013

Original firmado por

LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS

Intendente Nacional Jurídico (e)

INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

rmh/rap

A0076.1-D13

IMPUESTO A LA RENTA – Compensación de pérdidas e Impuesto a la Renta de Personas Naturales.

CÓDIGO TRIBUTARIO – Suspensión de procedimientos tributarios.