



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
REGALADO CASTILLO Juan
Fernando FAU
20131370645 soft
Fecha: 26/01/2022 10:49:37
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

EXPEDIENTE N° : 4800-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 14 de enero de 2022

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 12 de junio de 2020, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017, y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que la Administración ha tenido conocimiento del origen de los fondos de las operaciones financieras observadas, ya que presentó como medios probatorios los estados de cuentas pertenecientes a las Cuentas N° ; sin embargo, dicha entidad no realizó cruces de información con las entidades financieras, a fin de determinar la realidad de las operaciones realizadas en su condición de cambista, argumentando que la carga de la prueba recae en el contribuyente, vulnerando su derecho de defensa, a un debido procedimiento, a la debida motivación de las resoluciones, al principio de interdicción de arbitrariedad y al principio de verdad material. Cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° y que recogen los principios antes mencionados.

Que refiere que no se encuentra de acuerdo con el método utilizado para la determinación de la obligación tributaria por incremento patrimonial no justificado, dado que la Administración utilizó el Método de Adquisiciones y Desembolsos, cuando lo correcto era que utilizará el Método de Flujo Monetario Privado. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05565-5-2004, 04914-4-2003, 05233-4-2003, 04760-2-2005 y 09369-3-2007.

Que aduce que la carta presentada suscrita por la Asociación de Trabajadores en Moneda Extranjera – ASTEM, acredita que desarrollaba la actividad de cambista, siendo que dicha labor no se encuentra afecta al Impuesto a la Renta no se le puede atribuir incremento patrimonial no justificado.

Que añade en relación a las Resoluciones de Multa N° , que este extremo de la apelada resulta nula por vulneración a su derecho al debido procedimiento, toda vez que la Administración al amparo de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario ha corregido un error material advertido en dichos valores, pues ha modificado la UIT aplicable al presente caso, cuando lo correcto era aplicar el último párrafo del artículo 108 de la citada norma, siendo incongruente que se invoque la facultad de reexamen para buscar corregir la UIT de la sanción impuesta.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización definitivo inicial al recurrente procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta - Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017, sobre base presunta, al indicar que el recurrente incurrió en la causal establecida en el numeral 15 del artículo 64 del Código Tributario, determinando un incremento patrimonial



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHÉ Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/01/2022 09:48:11
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RAMÍREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 26/01/2022 09:53:21
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUAREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/01/2022 10:24:37
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

no justificado sobre la base del Método de Adquisiciones y Desembolsos, por los importes de S/ 698 182,00 y S/ 626 691,00, respectivamente, por no acreditar con documentación sustentatoria el origen de los fondos empleados en los desembolsos efectuados con motivo de la adquisición de bienes y transacciones financieras, detallados en los Anexos N° 01 y 02 al Resultado del Requerimiento N° ; aplicándose la presunción de incremento patrimonial no justificado previsto en los artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que al no haber presentado el recurrente la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017, pese a estar obligado hacerlo, se encuentra acreditada la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Agrega que al amparo de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario, procedió a modificar la base del cálculo de la UIT empleada para calcular las multas impuestas de los ejercicios 2016 y 2017, ya que por error material se calculó las mismas empleando una UIT errada.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 106 a 108 y 167), notificados con arreglo a ley el 9 de mayo de 2018² (fojas 109 y 168), la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta - Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017, según Orden de Fiscalización N° (foja 171).

Que asimismo, en el curso del procedimiento de fiscalización, se emitieron los Requerimientos N° , notificados con arreglo a ley el 9 de mayo, y 6 de julio de 2018 y 25 de abril de 2019³ (fojas 106 a 108, 116, 117 y 123 a 140), así como sus respectivos resultados (fojas 110 a 114, 119 y 142 a 154)

Que como resultado de dicho procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° por el Impuesto a la Renta - Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017, al haberse determinado un incremento patrimonial no justificado, por los importes de S/ 698 182,00 y S/ 626 691,00, respectivamente (fojas 208, 210, 212, 213, 215 y 217); y, las Resoluciones de Multa N° , giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario (fojas 218, 220, 221 y 223).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si el reparo por incremento patrimonial no justificado y la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario se realizaron con arreglo a ley.

1. Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 01 y 02 a las Resoluciones de Determinación N° , se advierte que la Administración reparó el Impuesto a la Renta - Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017, por los importes de S/ 698 182,00 y S/ 626 691,00 al determinar un incremento patrimonial no justificado ascendente a dichos importes; señalando como sustento el Requerimiento N° y su respectivo resultado, y como base legal aplicable el numeral 15 del artículo 64 del Código Tributario, los artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 59, 60 y 60-A de su reglamento.

Que según el artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, la Administración podía determinar la obligación tributaria

¹ Vinculada con la Orden de Fiscalización N° (foja 171).

² Notificados mediante acuse de recibo, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de acuerdo con lo establecido por el inciso a) del artículo 104 del indicado código (fojas 109 y 168).

³ Notificados mediante acuse de recibo, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de acuerdo con lo establecido por el inciso a) del artículo 104 del indicado código (fojas 109, 118 y 141).



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

considerando las bases siguientes: i) Base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y, ii) Base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que de conformidad con el artículo 64 del mencionado código, la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, cuando el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible (numeral 4), y cuando las normas tributarias lo establezcan de manera expresa (numeral 15).

Que sobre el particular, corresponde indicar que por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado, de acuerdo con el criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01403-2-2005, entre otras.

Que en cuanto al numeral 15 del artículo 64 del Código Tributario, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 13369-1-2012 y 04409-5-2006, entre otras, que al encontrarse la presunción por Incremento Patrimonial No Justificado prevista expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, se configura la causal contemplada en el numeral 10 del artículo 64 del Código Tributario (causal que actualmente se encuentra recogida en el citado numeral 15, incorporado por Decreto Legislativo Nº 981).

Que además, el artículo 52 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, dispone que se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este, y que tales incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con: a) donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente, b) utilidades derivadas de actividades ilícitas, c) el ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado, d) los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados, y e) otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

Que asimismo, en el numeral 1 del artículo 91 de la citada norma legal, se establece que sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, 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, cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario, y cuando SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Que el artículo 92 de la misma norma, indica que para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos, siendo que el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el reglamento; asimismo, se precisa que estos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por SUNAT.

Que por su parte, el artículo 59 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, señala que la presunción a que se refiere el numeral 1 del artículo 91 de la ley también será de aplicación cuando se comprueben diferencias entre los incrementos patrimoniales y los ingresos percibidos, declarados o no.



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

Que el artículo 60 del referido reglamento, dispone que para efecto de la determinación de la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el artículo 52 y el numeral 1 del artículo 91 de la ley, se tendrá en cuenta las definiciones que se efectúan en dicho artículo, entre otros, la de "patrimonio", que se entenderá al conjunto de activos (bienes) deducidos los pasivos (obligaciones) del deudor tributario, definiendo como "patrimonio inicial" como el patrimonio del deudor tributario determinado por la Administración Tributaria al 1 de enero del ejercicio, según información obtenida del propio deudor tributario y/o de terceros, y al "patrimonio final" al determinado por la Administración Tributaria al 31 de diciembre del ejercicio gravable, sumando al patrimonio inicial las adquisiciones de bienes, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los ingresos de dinero en efectivo y otros activos; y, deduciendo las transferencias de propiedad, los retiros de las cuentas antes mencionadas, los préstamos de dinero que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 60-A y otros pasivos. Para tal efecto, se tomará en cuenta las adquisiciones, depósitos, ingresos, transferencias y retiros efectuados por el deudor tributario durante el ejercicio, sean a título oneroso o gratuito. Sin embargo, si por causas imputables al deudor tributario no fuera posible determinar el patrimonio final de acuerdo a lo indicado en el párrafo precedente, la SUNAT lo determinará considerando los bienes y depósitos existentes al 31 de diciembre. Asimismo, la norma define la "variación patrimonial", como la diferencia entre el patrimonio final y el patrimonio inicial del ejercicio.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso d) de dicho artículo, para determinar el incremento patrimonial en el ejercicio fiscalizado, SUNAT utilizará, a su elección, cualquiera de los métodos que se señalan a continuación, siendo de aplicación, en cada uno de ellos, lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley: 1) Método del Balance más Consumo, que consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos, y, 2) Método de Adquisiciones y Desembolsos, que consiste en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio, asimismo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 60-A.

Que dicho inciso agrega que tratándose de bienes y depósitos en cuentas, no es necesario distinguir si éstos se reflejan en el patrimonio al final del ejercicio, y que como desembolsos se computarán, incluso, las disposiciones de dinero para pagos de consumos realizados a través de tarjetas de crédito, cuotas de préstamos, pago de tributos, entre otros.

Que finalmente, el anotado artículo señala que el incremento patrimonial se determinará deduciendo el patrimonio que no implique una variación patrimonial y/o consumo, tales como las transferencias entre cuentas del propio deudor tributario, las diferencias de cambio, los préstamos, los intereses, la adquisición de bienes y/o consumos realizados en el ejercicio con rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y/o en ejercicios anteriores y dispuestos o retirados con tal fin.

Que el inciso e) del citado artículo 60, establece que del incremento patrimonial determinado conforme al inciso precedente, se deducirán: 1. Las rentas e ingresos percibidos por el deudor tributario en el ejercicio, previa comprobación de la SUNAT, aun cuando no hubiere presentado la declaración. Para tal efecto, no forman parte de las rentas o ingresos: (i) Las rentas fictas, (ii) Las retenciones y otros descuentos, tales como los realizados por mandato judicial, debidamente comprobados por la Administración Tributaria, (iii) Las rentas o ingresos a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 52 de la Ley, (iv) Los ingresos provenientes de préstamos, cumplan o no los requisitos a que se refiere el artículo 60-A, así como, 2. Las adquisiciones de bienes por donaciones u otras liberalidades, que consten en escritura pública o en otro documento fehaciente. El incremento patrimonial no justificado estará constituido por la parte del incremento patrimonial que no haya sido absorbido por las deducciones a que se refiere este inciso.

Que el inciso g) del referido artículo 60, modificado por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, dispone que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta neta del trabajo.



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

Que en las Resoluciones N° 05565-5-2004 y 04914-4-2003, entre otras, este Tribunal ha establecido que para la determinación sobre base presunta prevista en el artículo 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración cuenta, como herramienta, con la utilización de cualesquiera de los índices o criterios contemplados en el artículo 93 de dicha ley, entre los cuales están, según los incisos b) y c) del citado artículo, el de los signos exteriores de riqueza y el de las variaciones o incrementos patrimoniales, encontrándose la Administración para tal efecto facultada a aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, que consiste en determinar el incremento patrimonial sobre la base de los ingresos o rentas generados por el contribuyente en un ejercicio determinado y los gastos efectuados en el mismo ejercicio, entendiéndose por estos últimos todos aquellos indicadores de riqueza que se traducen en disposición de bienes o dinero por parte del contribuyente, como consumos, egresos, préstamos a terceros, desembolsos y/o pagos.

Que en tal sentido, el Método de Adquisiciones y Desembolsos (conocido también como flujo monetario privado) es un método previsto para determinar el monto del incremento patrimonial no justificado que sólo alcanza a la renta de personas naturales, que constituye renta neta no declarada de acuerdo con los artículos 52 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, criterio contenido en reiteradas resoluciones de este Tribunal, como la Resolución N° 04760-2-2005.

Que además, en las Resoluciones N° 07300-2-2003 y 02036-4-2005, entre otras, este Tribunal ha indicado que resulta válido considerar los abonos en cuentas bancarias no sustentados dentro de la determinación del incremento patrimonial, toda vez que los mismos representan una disposición de bienes y/o dinero (desembolsos), correspondiendo a los contribuyentes acreditar el origen de los fondos que sustenten los abonos en las cuentas bancarias materia de análisis.

Que ahora bien, en el presente caso, como resultado de la evaluación y valoración de la documentación e información proporcionada por el recurrente en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 213), la Administración determinó por el ejercicio 2016, un Incremento Patrimonial No Justificado por el importe de S/ 698 182,00, conforme con el siguiente detalle:

Cuadro N° 1: MÉTODO DE ADQUISICIONES Y DESEMBOLSOS - DETERMINACIÓN DE INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO – EJERCICIO 2016

Incremento Patrimonial No Justificado (Ejercicio 2016)		
Activos	Anexo	S/
Predios	2	0,00
Vehículos	2	0,00
Disposición de efectivo para pagos de gastos diversos	2	0,00
Disposición de efectivo para aportes de capital	2	0,00
Disposición de efectivo para adquisición de queches de gerencia	2	0,00
Disposición de efectivo para pagos de cuotas de préstamo	2	0,00
Disposición de efectivo para pagos de tarjeta de crédito	2	0,00
Disposición de efectivo por giros o envíos de dinero	2	0,00
Depósitos en el Sistema Financiero Nacional	2	698 182,00
Total Activo (S/)		698 182,00
Pasivos		
Créditos o Préstamos recibidos		0,00
(A) Incremento Patrimonial Total (S/)		698 182,00
Ingresos percibidos		
Renta Neta Percibida de Primera Categoría	2	0,00
Renta Neta Percibida de Segunda Categoría	2	0,00
Renta Neta Percibida de Cuarta Categoría	2	0,00
Renta Neta Percibida de Quinta Categoría	2	0,00



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

Renta Neta Percibida de Fuente Extranjera	2	0,00
Dividendos Netos Percibidos	2	0,00
Resultados por actividades generadoras de Tercera Categoría	2	0,00
(B) Ingresos Percibidos Total (S/)		0,00
Incremento Patrimonial No Justificado (S/) (A) - (B)		698 182,00

Que asimismo, en el Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº (foja 208), la Administración determinó por el ejercicio 2017, un Incremento Patrimonial No Justificado por el importe de S/ 626 691,00, conforme con el siguiente detalle:

Cuadro Nº 2

Incremento Patrimonial No Justificado (Ejercicio 2017)		
Activos	Anexo	S/
Predios	2	0,00
Vehículos	2	60 000,00
Disposición de efectivo para pagos de gastos diversos - DAOT	2	0,00
Disposición de efectivo para aportes de capital	2	0,00
Disposición de efectivo para adquisición de queches de gerencia	2	0,00
Disposición de efectivo para pagos de cuotas de préstamo	2	0,00
Disposición de efectivo para pagos de tarjeta de crédito	2	0,00
Disposición de efectivo por giros o envíos de dinero	2	0,00
Depósitos en el Sistema Financiero Nacional	2	566 691,00
Total Activo (S/)		626 691,00
Pasivos		
Créditos o Préstamos recibidos		0,00
(A) Incremento Patrimonial Total (S/)		626 691,00
Ingresos percibidos		
Renta Neta Percibida de Primera Categoría	2	0,00
Renta Neta Percibida de Segunda Categoría	2	0,00
Renta Neta Percibida de Cuarta Categoría	2	0,00
Renta Neta Percibida de Quinta Categoría	2	0,00
Renta Neta Percibida de Fuente Extranjera	2	0,00
Dividendos Netos Percibidos	2	0,00
Resultados por actividades generadoras de Tercera Categoría	2	0,00
(B) Ingresos Percibidos Total (S/)		0,00
Incremento Patrimonial No Justificado (S/) (A) - (B)		626 691,00

Que conforme se aprecia del detalle precedente, el Incremento Patrimonial No Justificado fue determinado por la Administración mediante el método de adquisiciones y desembolsos, que implica la confrontación de los ingresos percibidos en los ejercicios 2016 y 2017 con las adquisiciones y desembolsos efectuados durante los mismos ejercicios, siendo que de acuerdo con lo expuesto, tal método ha sido previsto a efectos de determinarse el monto del Incremento Patrimonial No Justificado que constituye renta neta no declarada, según los artículos 52 y 92 de la ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, se procederá a analizar los conceptos observados por la Administración, que originaron los reparos por incremento patrimonial no justificado en los ejercicios 2016 y 2017, a fin de establecer si están arreglados al procedimiento previsto por la Ley del Impuesto a la Renta, tomando en cuenta para este efecto la documentación que obra en autos, la legislación aplicable y los criterios de este Tribunal aplicables al presente caso.



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

1.1. ACTIVOS

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal mediante la Resolución Nº 06308-2-2006, entre otras, a efecto de incluir un concepto como egreso o gasto en la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado aplicando el método de flujo monetario, resulta imprescindible la confluencia de los siguientes requisitos: (i) Que se encuentre acreditado que dicho concepto implica o constituye una aplicación de fondos o una disposición patrimonial por parte del contribuyente, (ii) Que el egreso haya sido efectuado en el ejercicio acotado, y (iii) Que no se encuentre debidamente sustentado el origen de los fondos empleados para efectuar dicho egreso.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 04914-4-2003 y 00175-2-2004 ha establecido que se puede determinar el monto del incremento patrimonial sobre la base de los ingresos o rentas generados por el contribuyente en un ejercicio determinado y los gastos efectuados en el mismo, comprendiéndose dentro de estos últimos, todos aquellos indicadores de riqueza que se traducen en disposición de dinero por parte del contribuyente, tales como consumos, egresos, desembolsos y/o pagos.

Que mediante el Requerimiento Nº (fojas 106 a 108), la Administración solicitó al recurrente la presentación y/o exhibición de diversa información y/o documentación, entre otros, las declaraciones juradas del Impuesto Predial y/o propiedad vehicular; certificados de rentas y retenciones de segunda, cuarta y quinta categoría; análisis de liquidación del Impuesto a la Renta de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, rentas exoneradas y/o inafectas, rentas de fuente extranjera, y su documentación sustentatoria; detalle de los bienes muebles e inmuebles adquiridos y/o vendidos; indicar el detalle de los préstamos otorgados a personas naturales y/o jurídicas; indicar el detalle de las cuentas bancarias como titular y/o mancomunada con su cónyuge y/o terceros en entidades del sistema financiero del país y/o exterior; proporcionar el detalle de las tarjetas de crédito utilizadas y/o aperturadas indicando el nombre de la entidad bancaria y el monto de la línea de crédito aprobada; informar si había realizado actividades que generaran rentas de tercera categoría; y otros documentos de ingresos y/o capacidad económica, respecto de los ejercicios 2016 y 2017.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, con escrito del 12 de junio de 2018 (fojas 1 a 49), el recurrente señaló que era soltero y que durante el periodo fiscalizado tenía el oficio de cambista (compra y venta de moneda extranjera) en forma independiente, la cual es una actividad económica no regularizada percibiendo como ingresos aproximadamente S/ 80,00 al día. Asimismo, indicó que no se encuentra inscrito ante SUNAT, que no ha efectuado declaración de renta en ninguna categoría y que no posee tarjetas de crédito. Adicionalmente, indicó que en el ejercicio 2017 adquirió un auto usado de Placa Nº M1N-796 por el cual pagó la suma de S/ 60 000,00 y adjuntó sus estados de cuentas de ahorros en Financiera "Mi Banco" (cuenta en moneda nacional) y de la Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Piura S.A.C. (cuentas en moneda nacional y extranjera).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº (fojas 110 a 114), la Administración dio cuenta del escrito presentado por el recurrente y de lo manifestado en el mismo.

Que posteriormente, con Requerimiento Nº (fojas 116 y 117), la Administración comunicó al recurrente que de acuerdo a la información financiera presentada, se verificó que durante el periodo fiscalizado contaba con una cuenta del Banco Internacional del Perú - Interbank, en donde se realizó pago por ITF registrando movimientos bancarios desde agosto de 2016 hasta mayo de 2017, por lo que le solicitó que presentara fotocopias de los estados de cuenta bancarios proporcionados por el banco durante dichos periodos donde figuren los movimientos bancarios a detalle, además de justificar por escritos el origen de los mismos.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito del 17 de julio de 2017 (fojas 52 a 64), el recurrente presentó los documentos denominados "Extracto de Cuenta Producto" de los periodos agosto



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

2016 a mayo de 2017 de la Cuenta de Ahorro N° : siendo que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 119), la Administración dejó constancia de su presentación.

Que finalmente, a través del Requerimiento N° (fojas 123 a 140), la Administración comunicó al recurrente que había detectado depósitos en cuentas del sistema financiero nacional y la adquisición de un vehículo en los ejercicios 2016 y 2017 por las sumas de S/ 698 182,00 y S/ 626 691,00, respectivamente, según detalle contenido en los Anexos N° 1, 1.1, 1.2, 2, 2.1, 2.2, 2.3 y 2.4 del citado requerimiento; por lo que, le indicó que procedería a determinar incrementos patrimoniales no justificados por los importes de S/ 698 182,00 y S/ 626 691,00 para los ejercicios 2016 y 2017, respectivamente, bajo el "Método de Adquisiciones y Desembolsos", según el detalle de los Anexos N° 01 y 02, cuyo origen y fuente productora de ingresos se desconoce, por tanto, constituirían rentas neta no declarada por el recurrente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 52 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 60 y 60-A del reglamento de la citada ley.

Que en consecuencia, le solicitó que proporcionara información por escrito y/o que exhibiera documentación fehaciente que acredite el origen de los fondos relacionados con los depósitos no sustentados detallados en los Anexo N° 1.1, 1.2 y 2 adjuntos al citado requerimiento, así como la actividad económica realizada y fuente productora de ingresos mediante la cual obtuvo tales fondos; indicándole que presentara, entre otros, notas de cargo y abono, recibos o comprobantes de depósito, constancias de retiros de efectivo, liquidaciones de dinero, comprobantes de pago según reglamento de comprobantes de pago, contratos de compraventa, u otra documentación fehaciente, indicando los datos de identificación de las personas naturales y representantes de las personas jurídicas que efectuaron dichas transacciones.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 142 a 154) la Administración respecto del ejercicio 2016, señaló que el recurrente no presentó documentación que sustentase la actividad económica realizada y fuente productora de ingresos, mediante la cual obtuvo los fondos que acrediten los depósitos en el sistema financiero nacional por el importe ascendente a S/ 698 182,00.

Que por otro lado, en relación al ejercicio 2017, concluyó que el recurrente no presentó documentación que sustentase la actividad económica realizada y fuente productora de ingresos mediante la cual obtuvo los fondos que acrediten el origen del dinero para efectuar la adquisición del vehículo valorado por S/ 60 000,00 y los depósitos en el sistema financiero nacional por el monto de S/ 566 691,00

- Depósitos en el sistema financiero nacional

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07335-4-2003, 07300-2-2003, 0126-3-2004, 02036-4-2005, 03895-4-2005, 04759-2-2005 y 03486-4-2006, se ha considerado como válido que los abonos o depósitos en efectivo en cuentas bancarias no sustentados formen parte de la determinación del incremento patrimonial no justificado, por cuanto representan una disposición de bienes y/o dinero, es decir, un flujo de bienes que no ha sido sustentado por el contribuyente, correspondiéndole a este último acreditar el origen de los fondos que sustenten los abonos en las cuentas bancarias materia de análisis.

Que obran en autos los movimientos mensuales de la Cuenta de Ahorros en Moneda Nacional N° de la Caja Piura y Cuenta de Ahorros N° del Banco Interbank, de titularidad del recurrente (fojas 1 a 31 y 52 a 63), en los que constan los depósitos efectuados en los ejercicios 2016 y 2017, que han sido considerados por la Administración para la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado, por importes totales en los ejercicios 2016 y 2017 que ascienden a S/ 698 182,00 y S/ 566 691,00 respectivamente; sin embargo, de la revisión de los citados estados de cuenta como; así como, de los Anexos N° 1.1, 1.2, 2.2, 2.3 y 2.4 al Requerimiento N° (fojas 123 a 140), se aprecia que si bien el recurrente efectuó depósitos en varios días durante los ejercicios 2016 y 2017, también se verifica que efectuó retiros por cantidades similares, observándose que existe una correlación entre las fechas que efectuó los depósitos y realizó los retiros, lo cual no fue considerado por la Administración en la determinación de los incrementos patrimoniales efectuados.



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

Que del Resultado del Requerimiento N° _____ y de los actuados en el procedimiento de fiscalización, se aprecia que el recurrente a fin de acreditar sus ingresos adjuntó un formato denominado "Carta de Inscripción en el Registro de Empresas y Personas que efectúan Operaciones Financieras o de Casa de Cambio en Moneda y de Designación de Oficial de Cumplimiento" (fojas 68 y 69), en la que figuran los datos personales del recurrente y se menciona que se dedica a la actividad de compra venta de divisas en moneda extranjera. Cabe precisar que dicho documento tiene el visto bueno de la Asociación de Trabajadores en Moneda Extranjera.

Que al respecto, debe indicarse que según el inciso a) del artículo 1 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, este impuesto grava, entre otras, a las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; asimismo, según lo dispuesto por el artículo 22 de la referida ley, para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes; b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría; c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley; d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente; e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley. En tal sentido, teniendo en cuenta que el recurrente sostiene que trabajó como cambista de forma independiente, sin la formación de una empresa, y que las rentas provenientes de dicha actividad no fueron declaradas ante la Administración Tributaria, se encuentra arreglado a ley, que ésta haya determinado incrementos patrimoniales en los ejercicios 2016 y 2017; no resultando amparables los alegatos del recurrente referidos a que las rentas que percibió en los citados ejercicios no se encuentran gravadas con el citado impuesto.

Que sin embargo, como se ha expuesto precedentemente de los movimientos mensuales de la Cuenta de Ahorros en Moneda Nacional N° _____ de la Caja Piura y Cuenta de Ahorros N° _____ del Banco Interbank, de titularidad del recurrente (fojas 1 a 31 y 52 a 63), los cuales han sido recogidos en los Anexos N° 1.1, 1.2, 2.2, 2.3 y 2.4 al Requerimiento N° _____ (fojas 123 a 133), se observa si bien el recurrente efectuó depósitos en varios días durante los ejercicios 2016 y 2017, también se verifica que efectuó retiros por cantidades similares, observándose que existe una correlación entre las fechas que efectuó los depósitos y realizó los retiros, asimismo, se verifica que parte de los importes retirados en un día, justifican parte de los depósitos realizados al día siguiente, más aun teniendo en cuenta la actividad a la que se dedica el recurrente, como es la compra y venta de moneda extranjera; sin embargo, ello no ha sido considerado por la Administración; por lo que, se revoca la apelada en este extremo y se dispone que la Administración reliquide los incrementos patrimoniales determinados por los citados ejercicios, considerando lo expuesto precedente.

- Adquisición de vehículo Toyota

Que la Administración consideró como parte del incremento patrimonial del ejercicio 2017 la adquisición del Vehículo Toyota Commuter Super 2010, con Placa de Rodaje N° _____, del cual el recurrente no sustentó el origen de los fondos para cancelar el importe de S/ 60 000,00 (foja 128).

Que según copia de la Testimonio de Escritura Pública de 22 de diciembre de 2017, suscrita entre _____, y el recurrente (fojas 33 a 36), los primeros se obligaron a transferir a favor del último, la propiedad del vehículo Toyota con Placa de Rodaje N° _____, Categoría M2, Año 2010, por el importe de S/ 60 000,00, que fue cancelado en efectivo con anterioridad a la firma del citado contrato.

Que del Resultado del Requerimiento N° _____ y de los actuados en el procedimiento de fiscalización, se aprecia que el recurrente no presentó documentación que acreditase el origen de los fondos que le permitieron efectuar el pago por adquisición del vehículo de Placa de Rodaje N° _____ por el importe de S/ 60 000,00, no habiendo formulado argumentos sobre el particular.



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

Que estando a lo indicado, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya considerado como parte del incremento patrimonial determinado en el ejercicio 2017 dicho desembolso efectuado para la adquisición del referido vehículo, toda vez que debía acreditar el origen de los fondos de manera fehaciente, lo que no hizo.

1.2 Pasivos, rentas percibidas y otros ingresos

Que de autos se aprecia que en el procedimiento de fiscalización el recurrente no presentó documentación que acreditase haber obtenido préstamos, o haber obtenido rentas gravadas u otros ingresos que justificasen los incrementos patrimoniales.

Que al respecto, del Extracto de Presentaciones y Pagos que obra a foja 269, se verifica que el recurrente no había presentado ninguna declaración jurada por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2016 y 2017.

Que como se aprecia de lo expuesto en los considerandos precedentes, se ha determinado la existencia de un Incremento Patrimonial No Justificado por los ejercicios 2016 y 2017, conforme el método de Adquisiciones y Desembolsos de acuerdo con lo establecido en el artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se configuró el supuesto establecido en el numeral 15 del artículo 64 del Código Tributario para determinar sobre base presunta la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2016 y 2017.

Que en ese sentido, resultaba correcto que la Administración considerase que el recurrente no acreditó documentariamente haber obtenido pasivos, ni haber percibido rentas u otros ingresos durante los ejercicios 2016 y 2017, que le permitiesen justificar los incrementos patrimoniales determinados.

Que en tal sentido, la determinación de incrementos patrimoniales no justificados por los ejercicios 2016 y 2017 efectuada por la Administración, se encuentra arreglada a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación al argumento del recurrente referido a que la Administración debió realizar cruces de información, se debe indicar que de acuerdo con lo establecido en las Resoluciones N° 3920-4-2005 y 1815-4-2006, el artículo 52 del Impuesto a la Renta contiene una presunción de pleno derecho, en función de la cual constatada la existencia de un incremento patrimonial no justificado, se presume que el mismo ha sido obtenido a partir de la recepción de rentas netas no declaradas por el contribuyente, por lo que corresponde a la Administración acreditar la existencia de incrementos patrimoniales del contribuyente, resultado de cargo de este último justificar tales incrementos patrimoniales con los medios de prueba pertinentes, por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente al respecto.

Que respecto a lo manifestado por el recurrente referido a que la Administración debió utilizar el Método de Flujo de Monetario Privado y no el Método de Adquisiciones y Desembolsos, se debe señalar que según el criterio contenido en las Resoluciones N° 04760-2-2005 y 03810-5-2020, el método de Adquisiciones y Desembolsos es también conocido como el Método de Flujo Monetario Privado, siendo este un método previsto para determinar el monto del incremento patrimonial no justificado que sólo alcanza a la renta de personas naturales, que constituye renta neta no declarada de acuerdo con los artículos 52 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que carece de sustento por lo que no resulta atendible lo alegado por el recurrente sobre el particular.

2. Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, por no haber presentado el recurrente las declaraciones anuales del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017 (fojas 218, 220, 221 y 223).



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

Que según el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que sobre el particular, cabe señalar que acorde con lo dispuesto por el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, se presume de pleno derecho que el incremento patrimonial determinado constituye renta neta no declarada por éste y que en tal orden de ideas se trata de rentas gravables que debieron ser declaradas.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 164 del referido código, es infracción tributaria toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

Que el artículo 65 del citado código, señala que la aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

Que conforme con las Resoluciones de Superintendencia N° 329-2016/SUNAT y 069-2018/SUNAT, el plazo para presentar las declaraciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2016 y 2017, para contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 3⁴, como es el caso del recurrente, venció el 29 de marzo de 2017 y 27 de marzo de 2018, respectivamente.

Que en consecuencia, estando a las normas glosadas, resulta procedente la aplicación de las sanciones efectuadas por la Administración, toda vez que el recurrente tenía la obligación de presentar las declaraciones juradas anual del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 2016 y 2017 dentro de los plazos establecidos, y no lo hizo, puesto que se determinaron rentas gravadas en tales ejercicios.

Que ahora bien, de la revisión de las Resoluciones de Multa N° _____, se advierte que fueron emitidas de acuerdo con lo establecido por el artículo 77 del Código Tributario, habiéndose consignado, entre otros datos, el número de la orden de fiscalización, la fecha de la infracción y el resultado de requerimiento en que se sustenta dicha infracción (fojas 172 y 175).

Que sin embargo, la Administración en la apelada señaló que incurrió en error material de cálculo al utilizar para el cálculo de la multa una UIT incorrecta, pues calculó la sanción contenida en la Resolución de Multa N° _____ con base al 50% de la UIT del ejercicio 2016, según se observa en el Anexo N° 01 adjunto al citado valor (fojas 175 y 186), cuando correspondía calcular la sanción con base al 50% de la UIT del ejercicio 2017, en tanto la infracción se configuró en la fecha que estuvo el obligado a presentar su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, esto es, el 29 de marzo de 2017.

Que también señaló que incurrió en error material de cálculo al utilizar para cálculo de ambas multas una UIT incorrecta, pues calculó la sanción contenida en la Resolución de Multa N° _____ con base al 50% de la UIT del ejercicio 2017, según se observa en el Anexo N° 01 adjunto al citado valor (fojas 172 y 187), cuando correspondía calcular la sanción con base al 50% de la UIT del ejercicio 2018, en tanto la infracción se configuró en la fecha que estuvo el obligado a presentar su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, esto es el 27 de marzo de 2018.

Que en efecto, al detectarse que para el cálculo de las contenidas en las Resoluciones de Multa N° _____ se empleó unas UITs erradas, correspondía que la Administración al resolver la reclamación presentada por el recurrente, rectificara dichos valores en aplicación de las normas respectivas, lo que no implica la nulidad de la apelada como alega el recurrente, debido a que no afecta su

⁴ De la revisión del Comprobante de Información Registrada, se aprecia que el recurrente inicio actividades el 1 de enero de 2016 (fojas 264).



Tribunal Fiscal

Nº 00407-10-2022

derecho de defensa, ni los principios de motivación, interdicción de arbitrariedad y de verdad material, no siendo aplicables las sentencias citadas; en consecuencia, no puede ampararse la nulidad invocada por él.

Con los vocales Ramírez Mío y Falconí Sinche, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 12 de junio de 2020, en el extremo de los depósitos en el sistema financiero nacional, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
JS/RC/RM/rag

NOTA: Documento firmado digital.