



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

EXPEDIENTE N° : 1253-2011
INTERESADO : EDMUNDO NICOLÁS VELÁSQUEZ CHÁVEZ
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 23 de enero de 2013

VISTA la apelación interpuesta por **EDMUNDO NICOLÁS VELÁSQUEZ CHÁVEZ** con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº 10292086089 contra la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0004849/SUNAT de 30 de setiembre de 2010, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629, emitida por el Impuesto a la Renta de personas naturales del ejercicio 2008, y las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0024735 a 054-002-0024737, giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176º y en los numerales 1 y 5 del artículo 177º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene lo siguiente:

- Los Requerimientos Nº 0521090000487, 0522090000798 y 0522090000991 fueron oportunamente absueltos.
- Mediante Escritura Pública Nº 6223 otorgada ante el Notario Gorky Oviedo Alarcón, inscrita en la Partida Nº 01024051, su señora madre le confirió un poder para disponer de sus propiedades y gravarlas, así como también para ejercer diversos actos de administración en su representación.
- Con fecha 22 de setiembre de 2006, mediante Escritura Pública Nº 4578, otorgada ante Notario Público César Fernández Dávila Barreda, se celebró el contrato de compraventa suscrito por Carla Matilde, Claudia Paola, Carol Edith, Velásquez Salinas –hijas del recurrente– y su señora madre (siendo que en este último caso fue representada por el apelante), por el cual se procedió a la venta del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia Nº 318, 320, 322, 324 y 326 por el importe de US\$ 640 000,00.
- En virtud de dicho contrato se efectuó un primer pago por el importe de US\$ 50 000,00 y posteriormente, le fueron canceladas las sumas de US\$ 150 000,00, US\$ 140 000,00 y US\$ 150 000,00, conforme se acredita con las Escrituras Públicas de 19 de enero, 9 de mayo y 11 de noviembre de 2008, respectivamente.
- Con los pagos parciales antes referidos se efectuaron las siguientes adquisiciones: a) El inmueble ubicado en Urbanización León XIII, L-9, Cayma, por US\$ 63 000,00, el cual fue dado en anticipo de legítima a Claudia Paola Velásquez Salinas; b) El inmueble situado en calle Dean Valdivia Nº 126 – 128B, Arequipa, por US\$ 20 000,00, el cual fue dado en anticipo de legítima a Carla Matilde Velásquez Salinas; c) El vehículo marca Peugeot con Placa de Rodaje Nº SGM-167 por US\$ 7 000,00; d) El vehículo marca Honda con Placa de Rodaje Nº SH-8673 por US\$ 5 000,00; e) El vehículo marca Suzuki con Placa de Rodaje Nº RIH-410 por US\$ 4 800,00; f) El vehículo marca Peugeot con Placa de Rodaje Nº AGY-369 por US\$ 5 500,00; g) Un inmueble ubicado en calle Pancho Fierro Nº 131, sección 1, Dpto. Nº 101, Cayma, por US\$ 35 000,00, el cual fue dado en anticipo de legítima a Edmundo Máximo Martín Velásquez Salinas.
- Conforme se indicó en respuesta al Requerimiento Nº 0522090000991 y de acuerdo al poder que le fue otorgado para la enajenación del predio a que se refiere la Escritura Pública Nº 4578, ha recibido la suma de US\$ 490 000,00, la cual equivale a S/. 1 421 000,00, con lo cual se justifican las adquisiciones efectuadas durante el ejercicio 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

- Las adquisiciones de los inmuebles y vehículos antes mencionados no constituyen incremento patrimonial no justificado, así como tampoco, las operaciones de salida de dinero (ascendentes a S/. 589 005,00), toda vez que el origen del dinero con que se habrían efectuado las mismas provienen de la venta del mencionado inmueble ubicado en calle Dean Valdivia Nº 318, 320, 322, 324 y 326.
- El cálculo del incremento patrimonial no justificado carece de sustento fáctico y legal, dado que la transmisión de bienes efectuada por anticipo de legítima se realizó dentro del mismo acto de compraventa, de modo que nunca formaron parte de su patrimonio.
- Actuó únicamente como intermediario en la operación a que se refiere la Escritura Pública Nº 04578 respecto del inmueble urbano ubicado en calle Dean Valdivia Nº 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, y su patrimonio no se vio incrementado dado que las adquisiciones efectuadas fueron transferidas a sus hijos mediante anticipos de legítima.
- La Administración debió señalar las normas legales que de manera expresa disponen un incremento patrimonial no justificado, de lo contrario se afecta su derecho a obtener una resolución debidamente motivada; y que en su caso no resultan aplicables las hipótesis previstas en los artículos 91º y 92º de la Ley del Impuesto a la Renta.
- La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01878-1-2006 invocada por la Administración no resulta aplicable al caso de autos, a la vez que invoca el criterio contenido en la sentencia de 29 de marzo de 1996 emitida por el Tribunal Supremo de España.
- Para que se configure la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario se requiere el cumplimiento de dos condiciones: i) Que el administrado se encuentre obligado a llevar la documentación solicitada por la Administración; y ii) Que el administrado cuente físicamente con la documentación solicitada y a pesar de ello no cumpla con exhibirla dentro del plazo otorgado por la Administración; y que en el caso de autos, dado que no realiza actividad inmobiliaria alguna, no se encuentra obligado a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y siendo además que no se encontraba obligado a efectuar tal declaración resultaba imposible que tuviera la documentación susceptible de exhibirse.
- Dado que no realiza ninguna de las actividades establecidas en los artículos 1º a 3º de la Ley del Impuesto a la Renta no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.
- Con relación a la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario, alega que cumplió con presentar las copias de los contratos de compraventa, y que el Requerimiento Nº 0521090000487 no adjuntó la respectiva esquela de comparecencia.
- En cuanto a los supuestos normativos que habilitan la aplicación de medidas cautelares previas, las adquisiciones de los vehículos con Placas de Rodaje Nº RIH-410, SH-8673, AGY-369 y SGM-167 se efectuaron sin utilizar medios de pagos, ello de conformidad con lo previsto en el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7º de la Ley Nº 28194, siendo además que tales vehículos fueron inscritos con una antigüedad superior a los tres años, por lo que tales adquisiciones no se encuentran gravadas con el Impuesto al Patrimonio Vehicular.
- En el procedimiento de fiscalización la Administración le atribuye la realización de actividades inmobiliarias, no obstante, con posterioridad, procede a imputar el íntegro de las rentas como una persona natural, afectándose su derecho de defensa.
- En el caso de autos la Administración se limita a considerar las adquisiciones e ingresos, sin deducir gasto alguno, lo cual afecta el principio de partida doble, lo que configura la causal de nulidad



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

contempla en el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario.

- Adicionalmente, se ha transgredido los principios de razonabilidad, verdad material y debido procedimiento.

Que la Administración señala que al encontrarse acreditadas las causales establecidas en los numerales 4 y 15 del artículo 64º del Código Tributario, procedió a determinar la obligación tributaria sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el artículo 92º de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso d) del artículo 60º de su Reglamento.

Que indica que en el caso de autos ha determinado un incremento patrimonial no justificado ascendente a S/. 1 021 026,00, a la vez que agrega que el recurrente no ha sustentado el origen de los ingresos con los cuales efectuó las operaciones materia de cuestionamiento.

Que como resultado de la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias del recurrente correspondientes al Impuesto a la Renta de personas naturales del ejercicio gravable 2008 a que se refieren la Carta Nº 090053249970-01-SUNAT y el Requerimiento Nº 0521090000487 (fojas 96 y 106), notificados el 8 de setiembre de 2009 (fojas 98 y 107), la Administración emitió la Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629 (fojas 115 a 118) por el Impuesto a la Renta de personas naturales del ejercicio 2008, así como las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0024735 a 054-002-0024737 (fojas 119 a 121) por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176º y en los numerales 1 y 5 del artículo 177º del Código Tributario.

Que estando a los alegatos esgrimidos por el recurrente corresponde determinar si los anotados valores se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629

Que la Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629 (fojas 115 a 118) ha sido emitida por la Administración al considerar que el recurrente incurrió en incremento patrimonial no justificado durante el ejercicio 2008, y se sustenta en los numerales 2 y 15 del artículo 64º del Código Tributario.

Que conforme con el numeral 2 del artículo 63º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, vigente en el ejercicio acotado, la Administración puede determinar la obligación tributaria sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que los numerales 2 y 15 del artículo 64º del mencionado Código, modificados mediante Decretos Legislativos Nº 941 y 981, respectivamente, señalan que la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando: (i) La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario; o (ii) Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 03485-4-2006, entre otras, ha establecido 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 64º del Código Tributario¹, además, la detección de un incremento patrimonial no justificado crea dudas respecto del cumplimiento

¹ Equivalente al numeral 15 del artículo 64º del Código Tributario, según la modificación introducida por el Decreto Legislativo Nº 981.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

de las obligaciones tributarias del contribuyente, por lo que en caso de estar bien determinado se configura el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64º del citado Código.

Que de acuerdo con el artículo 52º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. Los 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 según el artículo 91º de la citada ley, sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones: 1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado y 2) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes; siendo que dichas presunciones serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64º del Código Tributario y que tratándose de la presunción prevista en el inciso 1), también será de aplicación cuando la Administración compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Que por su parte, el artículo 60º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF² establece los métodos de determinación de incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado, siendo que el inciso a) del referido artículo señala que para efecto de la determinación de la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el artículo 52º y el inciso 1) del artículo 91º de la mencionada ley, se tendrá en cuenta, el método del balance más consumo que consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos; y el 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-Aº, precisando 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. No se computarán los desembolsos realizados para la adquisición de bienes considerados en el primer párrafo de este numeral.

Que el mismo artículo refiere que el incremento patrimonial se determinará, en ambos métodos, 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 en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 05565-5-2004 y 04914-4-2003, entre otras, se ha señalado que para la determinación sobre base presunta prevista en el artículo 92º de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración cuenta, como herramienta, con la utilización de cualesquiera de

² El citado artículo se encuentra ubicado en el Capítulo XII del citado reglamento, el que fue sustituido mediante Decreto Supremo Nº 134-2004-EF aplicable al caso de autos.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

los índices o criterios establecidos en el artículo 93° de la ley, entre los cuales están, según los incisos b) y c) de dicho 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, tales como consumos, egresos, préstamos a terceros, desembolsos y/o pagos³.

Que asimismo, de acuerdo con la Resolución N° 05233-4-2003, entre otras, la Administración puede verificar la existencia de incremento patrimonial no justificado sobre la base de establecer el flujo monetario del recurrente en los ejercicios sujetos a fiscalización, considerando los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, por lo que el supuesto de incremento patrimonial no justificado en base al flujo monetario privado se refiere a aquellos casos en que el patrimonio del contribuyente haya presentado una variación positiva entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio, sin que se haya acreditado el origen del dinero utilizado para efectuar dichas adquisiciones, imputándose este desbalance en el patrimonio del contribuyente como renta neta.

Que la elaboración de un flujo monetario privado es un método previsto para determinar el monto del incremento patrimonial no justificado, que constituye renta neta no declarada conforme con los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 04760-2-2005 y 09369-3-2007, entre otras.

Que de los actuados se observa que la Administración efectuó un reparo por incremento patrimonial no justificado ascendente a S/. 1 021 027,00, al advertir diferencias entre los egresos e ingresos del recurrente, siendo que aquéllos se encontraban compuestos por operaciones de pagos por tarjeta de crédito y pago de préstamo hipotecario en el sistema financiero (S/. 589 005,00), así como la adquisición de los inmuebles ubicados en Urbanización León XIII, manzana L, lote 9, Cayma (S/. 184 023,00); calle Dean Valdivia N° 126-128B, Arequipa (S/. 55 700,00); calle Pancho Fierro N° 131, sección 1, Dpto. N° 101, Cayma (S/. 109 970,00), y Mausoleo del Cementerio La Apacheta, Arequipa (S/. 16 675,00); y la adquisición de los vehículos con Placas de Rodaje N° RIH-410 (S/. 14 232,00), SH-8673 (S/. 14 530,00), AGY-369 (S/. 17 089,00) y SGM-167 (S/. 19 803,00).

Que al respecto, mediante el punto 8 del Requerimiento N° 0522090000798 (foja 92), notificado el 24 de setiembre de 2009 (foja 93), la Administración le solicitó al recurrente que sustentara de manera documentada el incremento patrimonial detallado en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento (foja 91).

Que mediante el punto 8 del resultado del Requerimiento N° 0522090000798 (foja 87), notificado el 29 de octubre de 2009 (foja 88), la Administración dejó constancia que el recurrente no había sustentado el incremento patrimonial atribuido, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 de dicho resultado (foja 85).

Que a fojas 71 y 72 obran los documentos "Cédula N° 5.5 - Información del ITF cuyo origen no fue sustentado - 2008" y "Cédula 5.5.5 – Información imputada detallada del ITF 2008" de las cuales se aprecia que sobre la base de la información que habría aportado el Banco de Crédito del Perú, la Administración determinó que durante el ejercicio 2008 el recurrente canceló cuotas de tarjeta de crédito

³ La Resolución del Tribunal Fiscal N° 04062-1-2003 estableció que debían considerarse para tal efecto las transferencias de fondos o movimientos patrimoniales, así como los consumos realizados mediante tarjetas de crédito, en tanto constituyen ingresos y gastos del ejercicio realizados por el contribuyente de conformidad con lo preceptuado en el inciso c) del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

y pagó cuotas de préstamo hipotecario por la suma de S/. 582 045,00, a la vez que efectuó giros o envíos de dinero por el monto de S/. 6 960,00.

Que asimismo, de las respectivas actas de transferencias de vehículo (fojas 50 a 54) se aprecia que durante el ejercicio 2008 el recurrente efectuó la adquisición de los vehículos con Placas de Rodaje Nº RIH-410, SH-8673, AGY-369 y SGM-167, por los importes de US\$ 4 800,00, US\$ 5 000,00, US\$ 5 500,00 y US\$ 7 000,00, respectivamente⁴.

Que adicionalmente, de las respectivas escrituras públicas (fojas 5 a 12) se advierte que durante el ejercicio materia de autos el recurrente efectuó la adquisición de los inmuebles ubicados en Urbanización León XIII, manzana L, lote 9, Cayma; calle Dean Valdivia Nº 126-128B, Arequipa, y calle Pancho Fierro Nº 131, sección 1, Dpto. 101, Cayma, por los importes de US\$ 63 000,00, US\$ 20 000,00 y US\$ 35 000,00 respectivamente⁵.

Que del Recibo de Caja Nº 0012412 emitido por la Sociedad de Beneficencia de Arequipa (foja 3) y de la correspondiente Declaración Anual de Operaciones con Terceros presentada por ésta (fojas 64 y 67) se aprecia que el recurrente efectuó también en el ejercicio 2008 la adquisición de un Mausoleo del Cementerio La Apacheta, Arequipa, por el importe de S/. 16 675,00.

Que de otro lado, de la revisión de autos, en especial de los reportes que obran a fojas 161 a 163, se tiene que el recurrente no ha acreditado la obtención de ingresos, gravados o no, en el ejercicio materia de autos.

Que teniendo en consideración las normas legales antes expuestas, aplicando el método de adquisiciones y desembolsos, la Administración determinó una diferencia ascendente a S/. 1 021 027,00 (S/. 1 021 027,00 – S/. 0,00).

Que no obstante, no obra en autos documentación o reporte alguno emitido por el Banco de Crédito del Perú de los cuales se advierta que los desembolsos en que habría incurrido el recurrente en el ejercicio 2008 por concepto de pago de tarjetas de crédito y de cuotas de préstamo hipotecario ascendieron al importe total de S/. 589 005,00⁶.

Que en tal sentido, el monto señalado en el considerando precedente no debió ser tomado en cuenta para efecto de determinar el incremento patrimonial del recurrente bajo el método de Adquisiciones y Desembolsos, procediendo por tal motivo que el presente reparo sea levantado con respecto a dicho importe, al no encontrarse debidamente sustentado, y que la resolución apelada sea revocada en tal extremo.

Que procede continuar con el análisis respecto de las adquisiciones realizadas en el ejercicio 2008 y que fueran consideradas por la Administración para efecto de determinar el incremento patrimonial del recurrente.

Que atendiendo a lo expuesto precedentemente la diferencia determinada por la Administración sólo ascendería al importe de S/. 432 022,00 (S/. 1 021 027,00 – S/. 589 005,00) el cual está vinculado a las adquisiciones efectuadas en el ejercicio 2008 conforme al detalle contenido en el Anexo Nº 3 de la Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629.

⁴ Al respecto, la Administración considera que dichos importes resultan equivalentes a S/. 14 232,00, S/. 14 530,00, S/. 17 089,00 y S/. 19 803,00 (foja 115), lo cual no ha sido cuestionado por el recurrente.

⁵ Sobre el particular, la Administración considera que dichos importes equivalen a S/. 184 023,00, S/. 55 700,00 y S/. 109 970,00 (foja 115), lo cual no ha sido cuestionado por el recurrente.

⁶ Al respecto, dicho importe es el que figura en el Anexo Nº 03 de la Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629 (foja 115).



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

Que ahora bien, de la revisión del escrito de 7 de octubre de 2009 (fojas 43 y 44) y del escrito de apelación (fojas 198 a 220) se advierte que el recurrente pretende sustentar la anotada diferencia en el contrato de compraventa a que se refiere la Escritura Pública Nº 4578 de 22 de setiembre de 2006, referida a la venta del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia Nº 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, y en el otorgamiento de poder a que se refiere la Escritura Pública Nº 6223 otorgada ante el Notario Gorky Oviedo Alarcón.

Que al respecto, de la Escritura Pública Nº 6223 otorgada ante el Notario Gorky Oviedo Alarcón y la consiguiente aclaración efectuada mediante Escritura Nº 6527 (fojas 45 a 49), se aprecia que doña Matilde Chávez Cano otorgó poder al recurrente a efecto que éste disponga de los bienes de su propiedad y ejerza las facultades de administración sobre los mismos.

Que a su vez, de la referida Escritura Pública Nº 4578 de 22 de setiembre de 2006 y su consiguiente inscripción registral (fojas 21 a 26) se observa que el recurrente intervino en calidad de apoderado de doña Matilde Chávez Cano en el contrato de compraventa celebrado por ésta, y por Carla Matilde Velásquez Salinas, Claudia Paola Velásquez Salinas y Carol Edith Velásquez Salinas con Rodolfo Colque Compi, Saturnina García de Colque, Shirley Marlene Guerra Zapana y Ericka Janeth Tiburcio Fabián, respecto del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia Nº 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, por el importe de US\$ 640 000,00.

Que según la cláusula segunda de la referida Escritura Pública Nº 4578 de 22 de setiembre de 2006, doña Matilde Chávez Cano mantenía la copropiedad del referido inmueble en una cuota ideal del 50% y el otro 50% correspondía a los demás copropietarios.

Que además, según la cláusula tercera de dicho instrumento público los compradores efectuaron la cancelación de US\$ 50 000,00 al momento de suscribirse la respectiva minuta.

Que asimismo, de las Escrituras Públicas Nº 03546, 04461 y 06388 de 29 de enero, 8 de mayo y 11 de noviembre de 2008 (fojas 13 a 20) se observa que en virtud del referido contrato de compraventa los compradores pagaron adicionalmente en dichas fechas las sumas de US\$ 150 000,00, US\$ 140 000,00 y US\$ 150 000,00, respectivamente, y que en tales actos el recurrente participó como apoderado de doña Matilde Chávez Cano.

Que en este sentido, de los instrumentos públicos antes mencionados no se advierte que el recurrente hubiese actuado como vendedor y/o copropietario del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia Nº 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, no verificándose tampoco que hubiese sido beneficiario de los importes de US\$ 50 000,00, US\$ 150 000,00, US\$ 140 000,00 y US\$ 150 000,00 pagados por tal inmueble, sino que únicamente actuó como apoderado de doña Matilde Chávez Cano.

Que por lo antes expuesto, el recurrente no ha sustentado fehacientemente en autos la anotada diferencia ascendente a S/. 432 022,00 respecto de las citadas adquisiciones, por lo que estando a las normas legales antes glosadas, la misma constituye un incremento patrimonial no justificado, lo que se encontraría arreglado a ley.

Que no obstante, corresponde ahora analizar si la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 realizada por la Administración se encuentra conforme a ley, siendo que para tal efecto debe verificarse la base imponible considerada por esta última.

Que al respecto, de acuerdo con el Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629, se observa que para efecto de lo indicado en el considerando precedente la Administración consideró lo

J Y P 7 R



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

previsto en el artículo 60º del Reglamento del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos⁷, cuyo inciso g) señalaba que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta neta global o a la renta neta de tercera categoría, según corresponda, conforme a lo establecido en el Código Tributario. Asimismo, se consideró lo previsto por el inciso b) del artículo 65º-A del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo Nº 981, el cual establece que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tiene como uno de sus efectos el que tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global. Asimismo, señala que tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Que cabe agregar a las normas glosadas que de acuerdo con el artículo 53º de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, el impuesto a cargo de las personas naturales, sociedades conyugales de ser el caso y sucesiones indivisas, domiciliadas, se determinaría aplicando la tasa de quince por ciento (15%) sobre la renta neta global anual hasta 27 UIT, la tasa del veintiún por ciento (21%) por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT, y la tasa del treinta por ciento (30%) si tal renta excedía 54 UIT.

Que del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 101 a 105), del informe que obra a fojas 99 y 100, del resultado al Requerimiento Nº 0522090000798 (foja 85) y de la "Cédula de Determinación Final del Impuesto a la Renta Personas Naturales Ejercicio 2008" (foja 77), se puede observar que la Administración no determinó que el recurrente hubiera percibido rentas de primera, segunda, cuarta o quinta categoría durante el ejercicio 2008; y que además el recurrente no presentó declaración jurada anual del Impuesto a la Renta - Persona Natural del ejercicio 2008 (fojas 99 y 102).

Que de la Resolución de Determinación Nº 054-003-0017629 y sus Anexos Nº 1, 2 y 3 (fojas 115 a 118), se observa que la Administración consideró como base imponible, es decir, renta neta global, del Impuesto a la Renta únicamente a la renta presunta por incremento patrimonial no justificado por la suma de S/. 1 021 027,00 a la que aplicó las tasas del 15%, 21% y 30%.

Que sobre el particular, se han suscitado dos interpretaciones: la primera que considera que en aplicación del artículo 65º-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, la Administración no ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta, de conformidad con el procedimiento legal establecido; y la segunda que sostiene que en aplicación del artículo 65º-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, la renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado forma parte de la Renta Neta Global a que se refiere el artículo 53º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, en el caso de contribuyentes que hubiesen declarado Renta Neta Global o respecto de los cuales la Administración ha determinado que perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera, de conformidad con el procedimiento legal establecido⁸; habiendo sido aprobada la primera de las interpretaciones mediante Acta de Reunión de Sala Plena 2013-01 de 22 de enero de 2013, con los fundamentos siguientes:

⁷ Esto es, antes de ser sustituido por el artículo 11º del Decreto Supremo Nº 313-2009-EF, publicado el 30 diciembre de 2009 en el diario oficial "El Peruano".

⁸ Cabe señalar que se presentó un voto discrepante sobre la propuesta 2 con la precisión de que "En aplicación del artículo 65º-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, la renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta neta global a que se refiere el artículo 53º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, en el caso que la Administración hubiere constatado que los



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

"De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 52° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste.

En concordancia con ello, el artículo 91° de la citada ley prevé que sin perjuicio de las presunciones previstas por el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria en base a las siguientes presunciones: 1. Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado y 2. Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Al respecto, se señala además que dichas presunciones serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos por el artículo 64° del Código Tributario y la presunción prevista en el primer punto, también será de aplicación cuando la SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Por su parte, el artículo 92° de la citada ley dispone que para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos y 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, los cuales deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT.

Ahora bien, el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, regula los métodos de determinación del incremento patrimonial cuyo origen no puede ser justificado. Antes de la modificación prevista por el Decreto Supremo N° 313-2009-EF, publicado el 30 de diciembre de 2009, dicha norma establecía que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que debía adicionarse a la renta neta global o a la renta neta de tercera categoría, según corresponda, conforme con lo establecido por el Código Tributario. Luego de la indicada modificación, la norma prevé que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta neta del trabajo.

Dada la referencia hecha al Código Tributario, cabe indicar que el artículo 65°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, dispone que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas, ingresos o remuneraciones presuntas que sea distinta:

1. *Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.*
2. *Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera*

contribuyentes perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera, de conformidad con el procedimiento legal establecido".



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Sobre el particular, aplicado el procedimiento respectivo y una vez determinado un incremento patrimonial no justificado, debe determinarse la manera en la que debe procederse en los casos de personas que no declararon renta alguna, respecto de las cuales no se ha determinado si han percibido rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría ni rentas netas de fuente extranjera y/o si han obtenido rentas de tercera categoría.

Como se ha señalado, antes de la modificación introducida por el Decreto Supremo N° 313-2009-EF, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que debía adicionarse a la renta neta global o a la renta neta de tercera categoría, según corresponda.

De conformidad con lo previsto por el artículo 53° de la referida ley⁹, la renta neta global anual comprendía las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, además de la determinada conforme al artículo 51°, esto es, la renta neta de fuente extranjera, con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso i) del artículo 24° de la Ley. En igual sentido, el artículo 49¹⁰ de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que los contribuyentes domiciliados en el país debían sumar y compensar los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta peruana, con excepción de las rentas de tercera categoría y de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso i) del Artículo 24 de la Ley. El citado artículo preveía que el resultado obtenido constituiría la renta neta global.

Asimismo, el citado artículo 53° establecía¹¹ que el impuesto a cargo de las personas naturales, sociedades conyugales, de ser el caso, y sucesiones indivisas, domiciliadas, se determinaba aplicando sobre la renta neta global anual, una escala progresiva acumulativa. Así, si la renta neta global ascendía hasta 27 UIT, la tasa aplicable era de 15%. Asimismo, se indicaba que por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT, se aplicaría una tasa de 21% y finalmente, se señaló que por el exceso de 54 UIT, era aplicable una tasa de 30%.

Por otro lado, de conformidad con lo previsto por el artículo 55° de la citada ley, el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.

Considerando que la renta neta presunta debe ser agregada a la renta neta global o a la de tercera categoría, según corresponda, y haciendo una lectura conjunta de los citados artículos 49°, 53° y 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, 60° de su reglamento y 65°-A del Código Tributario, se entiende que el propósito de éstas es dispensar un trato distinto según el contribuyente genere o no rentas de tercera categoría, lo cual también es aplicable en el caso de gravarse una renta neta presunta, constituida por el incremento patrimonial no justificado.

En efecto, de las citadas normas se advierte que para la determinación de la renta neta global es excluida la de tercera categoría y que en dichos casos el gravamen es distinto pues en el supuesto de ésta última, se aplica una tasa de 30% sobre la renta neta mientras que en el caso

⁹ Se hace referencia al texto de la norma antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 972, publicado el 10 marzo 2007, el mismo que de conformidad con su Única Disposición Complementaria Final, entró en vigencia a partir del 1 enero del 2009.

¹⁰ Antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 972.

¹¹ Antes de la modificación del anotado Decreto Legislativo N° 972.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

de personas que no generan renta de tercera categoría, se aplica una tasa progresiva acumulativa sobre la renta neta global anual.

Así, contemplando dicha diferencia, se considera que en el supuesto analizado, el artículo 65°-A del Código Tributario también tiene por propósito prever reglas diferentes según el contribuyente sea o no un generador de rentas de tercera categoría, en tanto el gravamen aplicable es diferente.

En tal sentido, cuando dicha norma prevé que tratándose de deudores tributarios que perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global y que tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría, no significa que si un contribuyente no ha percibido rentas de cualquiera de las categorías mencionadas el incremento patrimonial determinado no podrá ser gravado como renta neta presunta sino que el fin de la norma es prever un trato distinto según se hayan o no percibido rentas de tercera categoría.

Así, se interpreta que si un contribuyente no ha declarado renta alguna y tampoco se ha determinado si ha percibido rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, ni rentas de fuente extranjera y/o si ha obtenido rentas de tercera categoría, su renta neta global equivale a cero y a ello deberá agregarse la renta neta presunta, la cual se gravará con la tasa progresiva acumulativa mencionada.

Interpretar lo contrario podría implicar la inaplicabilidad del primer supuesto, esto es, el referido a las personas que no generan rentas de tercera categoría, pues según se aprecia, hace alusión a las personas que perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y que "a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera". De manera que dicha norma sólo sería aplicable en un supuesto muy restringido, es decir, en aquellos casos de personas que además de percibir rentas de cualquiera de las categorías mencionadas, percibe también rentas de fuente extranjera. De manera tal que si se detecta un incremento patrimonial no justificado en una persona que genera rentas de quinta categoría (la que constituiría su renta neta global), no podría agregarse a ésta a la renta neta presunta dado que "a su vez" no percibe rentas de fuente extranjera.

Ello no sería acorde con el fin de gravar los incrementos patrimoniales no justificados, esto es gravar incrementos patrimoniales cuyo origen no es conocido. En tal sentido, SIMÓN ACOSTA, indica que los incrementos patrimoniales se gravan como renta en la medida en que su ocultación es un indicio razonable de que esos bienes se han adquirido con rentas no declaradas¹².

Asimismo, dicha interpretación no explicaría la diferencia en el tratamiento tributario que se presentaría entre aquel contribuyente que declaró, por ejemplo, rentas de quinta categoría y rentas de fuente extranjera y al que se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado (el cual sería objeto de gravamen) y otro contribuyente que no ha declarado renta alguna y respecto del cual no se determinado si ha generado rentas de alguna categoría y al que también se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado. Al respecto, se aprecia que a nivel

¹² En este sentido, véase: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio" en: Actualidad Jurídica Aranzadi, N° 847, Aranzadi, 2012, Pamplona.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

de incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios, el segundo contribuyente se encuentra en una situación más grave que el primero y sin embargo, no podría ser gravado¹³.

Por tanto, se considera que en aquellos casos de contribuyentes que no han declarado rentas, y respecto de los cuales no se determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, ni de fuente extranjera, y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta presunta constituye la renta neta imponible, la cual debe ser gravada con la tasa progresiva acumulativa prevista por la Ley del Impuesto a la Renta.

Esta interpretación es concordante con lo señalado por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04761-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, según la cual:

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

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

Por tanto, si no existieran rentas declaradas ni ha podido determinarse la procedencia de las detectadas mediante la fiscalización, la renta imponible estará constituida por el incremento patrimonial no justificado.

Al respecto, cabe precisar que la presente interpretación no implica la inobservancia de procedimiento alguno. En efecto, para realizar la determinación sobre la base presunta, la Administración tributaria no sólo debe demostrar el hecho cierto que sirve de base a la presunción sino que además debe seguir el procedimiento establecido. En el presente caso, la determinación del incremento patrimonial no justificado se ha efectuado partiendo del hecho cierto conforme con el procedimiento reglado, habiéndose obtenido la renta presunta que hace falta gravar, de manera que el único propósito de la mencionada interpretación es considerar que la renta presunta (obtenida producto del referido incremento patrimonial no justificado), va a ser considerada renta neta global y no renta de tercera categoría, al no haberse declarado ni establecido que el contribuyente hubiera obtenido esta última, considerando como renta neta global de aquel el monto de "0" (cero).

Por consiguiente, se concluye que en aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, y a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, no se ha determinado si perciben rentas de primera y/o

¹³ Así también, en el caso de sociedades conyugales, si no se acredita que los bienes que producen las rentas reparadas califican como bienes propios, éstos se presumen sociales, y si no existe elemento alguno que acredite que se hubiera optado por atribuir a uno de los cónyuges las rentas producidas por los bienes comunes para efecto de la declaración y pago del Impuesto a la Renta, la renta presunta se atribuirá en partes iguales a cada uno de los cónyuges, en aplicación del artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 301°, 310° y 311° del Código Civil. Sin embargo, si no se interpreta de manera conjunta, las normas del Código Tributario y las que regulan al Impuesto a la Renta, se tendría que la mitad de la renta presunta podría quedar desgravada en el caso de cónyuges que no declararon renta alguna y respecto de los cuales no ha podido determinarse si han percibido renta de cualquier categoría. Al respecto, se considera que haciendo la interpretación conjunta a la que se ha hecho referencia, a cada uno de los cónyuges se le atribuirá la renta presunta por partes iguales y cada uno de ellos deberá asumir el gravamen correspondiente.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta.

Que siendo ello así, este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-01 de 22 de enero de 2013, dispuso lo siguiente: “*En aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, la Administración no ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta, de conformidad con el procedimiento legal establecido.*”

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo dispuesto por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano” de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, que dispone que 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 para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 del resultado del Requerimiento N° 0522090000798 (foja 85), la Administración estableció que la percepción de ingresos del recurrente por sus rentas de tercera categoría del ejercicio 2008 era 0,00; en tal sentido, siendo una persona natural y estando a que la percepción de rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría –conforme lo establece la Administración– suman 0,00, procedía que el incremento patrimonial no justificado que constituye la renta neta presunta se agregare a la Renta Neta Global, en aplicación del inciso b) del artículo 65°- A del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 981, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 52° y 91° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 60° del reglamento de la citada ley, tal como en efecto se estableció en la “Cédula de Determinación Final del Impuesto a la Renta Personas Naturales Ejercicio 2008” (foja 77).

Que estando a lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada y mantener el reparo en este extremo, deviniendo en irrelevante lo señalado por el recurrente sobre que la Resolución N° 01878-1-2006 no resultaría aplicable al caso de autos y que se debería considerar lo establecido en la alegada sentencia del Tribunal Supremo Español.

Resoluciones de Multa N° 054-002-0024735 y 054-002-0024737

Que la Resolución de Multa N° 054-002-0024735 (foja 121) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario y se sustenta en que el recurrente no exhibió los documentos solicitados según los resultados de los Requerimientos N° 0521090000487 y 0522090000798.

Que asimismo, la Resolución de Multa N° 054-002-0024737 (foja 119) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, y se sustenta en que el recurrente no ha proporcionado información respecto de la adquisición de inmuebles y vehículos de su propiedad, según los resultados de los Requerimientos N° 0521090000487 y 0522090000798.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

Que al respecto, el numeral 5 del artículo 87º del Código Tributario prevé que constituye una de las obligaciones de los contribuyentes, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos.

Que el numeral 1 del artículo 62º del anotado Código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, dispone que la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes (inciso a); su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad (inciso b); y sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (inciso c).

Que agrega que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles. También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Que el artículo 165º del citado Código establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que el artículo 177º del mismo Código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, preceptúa que constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite (numeral 1), y no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria (numeral 5), entre otras.

Que mediante el Requerimiento N° 0521090000487, notificado el 8 de setiembre de 2009 (fojas 96 y 98), la Administración solicitó al recurrente la exhibición y/o presentación de diversa información y/o documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, entre otros, los contratos de compraventa y transferencias de bienes (punto 8); una relación contenido la descripción, montos y formas de pago así como la documentación sustentatoria referida a las adquisiciones de inmuebles, vehículos e importaciones, el financiamiento de tales adquisiciones y la relación de las ventas de inmuebles y vehículos efectuadas en el ejercicio acotado (punto 12); el detalle de los préstamos recibidos o entregados, el cronograma de pagos o cobro, el importe de los intereses percibidos o pagados y la documentación sustentatoria (punto 14).

Que en el resultado del citado requerimiento, notificado el 21 de setiembre de 2009 (fojas 94 y 95), la Administración indicó que dado que el recurrente no exhibió la documentación solicitada se había incurrido en las anotadas infracciones.

Que asimismo, se tiene que mediante los puntos 4 y 5 del Requerimiento N° 0522090000798, notificado el 24 de setiembre de 2009 (fojas 92 y 93), la Administración le solicitó al recurrente que exhibiera los contratos de compraventa y transferencias de bienes, y una relación contenido la descripción, montos y formas de pago y la documentación sustentatoria referida a las adquisiciones de inmuebles, vehículos e



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

importaciones, el financiamiento de tales adquisiciones, así como la lista de las ventas de inmuebles y vehículos efectuadas en el ejercicio acotado.

Que según los puntos 4 y 5 del referido resultado del Requerimiento Nº 0522090000798, notificado el 29 de octubre de 2009 (fojas 86 a 88) la Administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con exhibir los contratos de compraventa correspondientes a los vehículos adquiridos en el 2008 con Placas de Rodaje Nº SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167, y a la vez, que no proporcionó la relación conteniendo la descripción, montos y la forma de pago respecto de las adquisiciones de inmuebles y vehículos, el financiamiento de los mismos y de las ventas efectuadas.

Que posteriormente, mediante escrito de 2 de noviembre de 2009 (fojas 55 y 56), esto es, después del cierre del Requerimiento Nº 0522090000798, el recurrente presentó las actas de transferencia de los vehículos con Placas de Rodaje Nº SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167 (fojas 50 a 54).

Que estando a lo antes expuesto, se aprecia que el recurrente no cumplió con exhibir de manera oportuna las referidas actas de transferencia de los vehículos con Placas de Rodaje Nº SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167, encontrándose acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, no resulta atendible lo señalado por el recurrente en el sentido que al no realizar actividad empresarial no se encontraría obligado a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, que al no encontrarse obligado a efectuar tal declaración le resulta imposible que cuente con documentación susceptible de exhibirse, y que los referidos vehículos fueron inscritos con una antigüedad superior a los tres años, por lo que tales adquisiciones no se encuentran gravadas con el Impuesto al Patrimonio Vehicular¹⁴.

Que adicionalmente, se aprecia de autos que el recurrente no proporcionó la relación conteniendo la descripción, montos y la forma de pago respecto de las adquisiciones de inmuebles y vehículos, el financiamiento de los mismos y de las ventas efectuadas, encontrándose acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario.

Que la presentación extemporánea de las referidas actas de transferencia de los vehículos con Placas de Rodaje Nº SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167 no enervan la comisión de las infracciones bajo análisis.

Que las sanciones materia de autos no se encuentran vinculadas a la hipótesis normativa prevista en el numeral 7 del artículo 177º del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo señalado en el sentido que el Requerimiento Nº 0521090000487 no adjuntó la respectiva esquela de comparecencia.

Que en cuanto al importe de las sanciones materia de análisis, la Tabla II del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, aplicable al presente caso¹⁵, sanciona a las infracciones previstas en los numerales 1 y 5 del artículo 177º precitado, con multas equivalentes al 0.6% y 0.3% de los Ingresos Netos, respectivamente.

Que el artículo 180º del referido texto normativo, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, establece que las multas se podrán determinar en función a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la

¹⁴ No resultando tampoco atendible lo señalado en el sentido que para que se configure la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario se requiere el cumplimiento de dos condiciones: i) Que el administrado se encuentre obligado a llevar la documentación solicitada por la Administración; y ii) Que el administrado cuente físicamente con la documentación solicitada y a pesar de ello no cumpla con exhibirla dentro del plazo otorgado por la Administración.

¹⁵ Según texto vigente desde el 1 de abril de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

fecha en que la Administración detectó la infracción; y a los Ingresos Netos (IN) de un ejercicio gravable, entre otros conceptos. Agrega que para el caso de personas naturales que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o renta de fuente extranjera, el IN será el resultado de acumular la información contenida en los campos o casillas de rentas netas de cada una de dichas rentas que se encuentran en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según sea el caso.

Que el referido inciso establece que cuando el deudor tributario haya presentado la declaración jurada anual o declaraciones juradas mensuales, pero no consigne o declare cero en los campos o casillas de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o rentas netas o ingresos netos, o cuando no se encuentra obligado a presentar la declaración jurada anual o las declaraciones mensuales, o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio en que se cometió o detectó la infracción, cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio anterior y no hubiera vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada anual, se aplicará una multa equivalente al 40% de la UIT; y que cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la declaración jurada anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al 80% de la UIT.

Que no obstante, la Administración emitió las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0024735 y 054-002-0024737 por importes equivalentes a 40% de la UIT (fojas 119 y 121), los cuales fueron modificados mediante la resolución apelada en ambos casos a 80% de la UIT (fojas 168 y 169/vuelta).

Que al respecto, la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario prevé la aplicación supletoria de normas no tributarias en lo no previsto por el código o por otras normas tributarias, salvo aquéllas que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Que el numeral 237.3 del artículo 237º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, dispone que cuando el infractor sancionado recurra o impugne la resolución adoptada, la resolución de los recursos que interponga no podrá determinar la imposición de sanciones más graves para el sancionado.

Que en tal sentido, la Administración no podía determinar una sanción más grave en la resolución que resolvió la reclamación, por lo que la modificación de las resoluciones de multa materia de análisis no se ajusta a ley, por tanto procede revocar la resolución apelada en este extremo¹⁶.

Resolución de Multa Nº 054-002-0024736

Que según el numeral 1 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones el no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que de acuerdo con el último párrafo del artículo 65º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 941, 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 la Resolución de Multa Nº 054-002-0024736 (foja 120) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario y se sustenta en que el recurrente no presentó la declaración jurada anual - Persona Natural correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

¹⁶ Similar criterio fue adoptado por la Resolución Nº 3531-2-2011 de 4 de marzo de 2011.



Tribunal Fiscal

Nº 01479-10-2013

Que en el punto 1 del resultado del Requerimiento Nº 0522090000798 (foja 87) se dejó constancia que el recurrente no presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Persona Natural correspondiente al ejercicio 2008.

Que conforme con lo señalado precedentemente habiendo acreditado la Administración que el recurrente generó rentas gravadas susceptibles de ser materia de declaración, se encontraba obligado a presentar la declaración jurada correspondiente al Impuesto a la Renta – Persona Natural de dicho ejercicio.

Que en ese sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, de la revisión de los valores impugnados y de la resolución apelada no se aprecia que se hubiese configurado la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario.

Que asimismo, el recurrente no ha acreditado en autos las circunstancias en que se habría transgredido los principios de razonabilidad, verdad material y debido procedimiento y, por el contrario, se aprecia de autos que éste ha ejercido a cabalidad su derecho de defensa.

Con los vocales Moreano Valdivia y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Cayo Quispe.

RESUELVE:

1. REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0004849/SUNAT de 30 de setiembre de 2010 en el extremo referido al reparo por incremento patrimonial no justificado procedente del pago de tarjetas de crédito y de cuotas de préstamo hipotecario, y por el incremento de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0024735 y 054-002-0024737, y CONFIRMARLA en lo demás que contiene.
2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente Resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"En aplicación del artículo 65º-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, la Administración no ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta, de conformidad con el procedimiento legal establecido."

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

MOREANO VALDIVIA
VOCAL PRESIDENTE

CAYO QUISPE
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

Toledo Sagastegui
Secretaria Relatora
CQ/TS/AM/rag