



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente
por RUBIO MENDOZA
Carla Lizbeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/03/2023
11:06:06 COT
Motivo: En señal de



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

EXPEDIENTE Nº : 1281-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente Nº contra la Resolución de Intendencia Nº de 10 de diciembre de 2021, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº , girada por el Impuesto a la Renta de Personas Naturales del ejercicio 2015, y la Resolución de Multa Nº , girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta Nº (foja 503) y Requerimiento Nº (fojas 488 a 498), notificados el 27 de diciembre de 2019² (fojas 487 y 502), la Administración inició al recurrente la fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta - Personas Naturales de los periodos enero a diciembre de 2015, siendo que como resultado de dicho procedimiento reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, al haber determinado un incremento patrimonial no justificado.

Que, como consecuencia, emitió la Resolución de Determinación Nº (fojas 546 a 548), por concepto del Impuesto a la Renta - Personas Naturales del ejercicio 2015, y la Resolución de Multa Nº 024-002-0300199 (foja 550), por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que la materia de controversia es determinar si los valores fueron emitidos conforme a ley; sin embargo, corresponde pronunciarse sobre un aspecto previo como son los medios probatorios presentados, así como las nulidades deducidas.

Medios probatorios presentados

Que el recurrente sostiene que la Administración no ha valorado los medios probatorios presentados en su reclamación y ampliatorio, respecto de los depósitos de S/ 74 107,00, S/ 15 480,00, S/, 9 811,00, S/ 2 180,00 y S/ 1 887,00, de conformidad con el artículo 141 del Código Tributario, pues realizó el pago de la deuda tributaria vinculada a las pruebas presentadas sobre tales depósitos, por el importe de S/ 53 871,00, así como pagó la multa vinculada a tales pruebas con la respectiva gradualidad, por la suma de S/ 10 774,00.

¹ Vinculada con la Orden de Fiscalización Nº (foja 510).

² Notificados mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal del recurrente, vigente a dicha fecha (según el Comprobante de Información Registrada que obra a foja 696), conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, según el cual la notificación de los actos administrativos se podrá realizar por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SARMIENTO DIAZ Jorge
Orlando FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/03/2023 09:38:55
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VASQUEZ ROSALES Williams
Alberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/03/2023 11:15:36
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TERRY RAMOS Carmen Ines
FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/03/2023 15:44:10
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

Que la Administración señala que el importe de S/ 53 871,00, pagado por la deuda tributaria, permitiría evaluar los depósitos no sustentados por las sumas de S/ 74 107,00, S/ 15 480,00, S/, 9 811,00, y S/ 2 180,00, sin embargo, el pago de la multa vinculada a dicha deuda, no es suficiente, por lo que solo cubre los depósitos de S/ 15 480,00, S/, 9 811,00, y S/ 2 180,00, los que son evaluados en tal instancia.

Que el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF³, modificado por Decreto Legislativo N° 1421⁴, establece que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que el recurrente al interponer recurso de reclamación de 16 de junio de 2021, conjuntamente con su escrito ampliatorio de dicho recurso de 27 de julio del mismo año, adjuntó documentación (fojas 523 a 538 y 610 a 621), observándose a foja 702 que mediante Formulario N° de 16 de junio de 2021, efectuó el pago de S/ 53 871,00 por concepto del Impuesto a la Renta - Rentas de Trabajo del ejercicio 2015, que según indica el recurrente permitiría la evaluación respecto de los depósitos de S/ 74 107,00, S/ 15 480,00, S/, 9 811,00, S/ 2 180,00 y S/ 1 887,00.

Que, no obstante, la Administración en la resolución apelada señala que el importe de S/ 53 871,00, si bien permitiría evaluar los depósitos no sustentados por las sumas de S/ 74 107,00, S/ 15 480,00, S/, 9 811,00, y S/ 2 180,00, sin embargo, en tanto el pago de la multa vinculada a dicha deuda no era suficiente, solo analizó los depósitos cubiertos por el monto de S/ 15 480,00, S/, 9 811,00, y S/ 2 180,00.

Que, sobre el particular, debe señalarse que conforme con el artículo 141 del código Tributario, glosado precedentemente, a fin de admitir como medio probatorio el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no fue presentado y/o exhibido, se exige la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas, lo que supone el pago de la deuda tributaria vinculada, pero no de la multa girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la que por su naturaleza constituye una sanción que sigue la suerte de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación, como en el presente caso.

Que, en tal sentido, también procedía la valoración de la documentación referida al depósito no sustentado por la suma de S/ 74 107,00 y pronunciarse conforme a ello, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración valore los medios probatorios respectivos⁵. Asimismo, corresponde que la Administración evalúe la documentación presentada por el recurrente en instancia de reclamación respecto del depósito no sustentado de S/ 1 887,00, de haber esta documentación tal como sostiene el recurrente, y en caso que el importe de S/ 53 871,00 lo cubra. En consecuencia, en esta instancia no se efectuará pronunciamiento de fondo respecto de ambos depósitos considerados como no sustentados.

³ Publicado el 22 de junio de 2013.

⁴ Publicado el 13 de septiembre de 2018.

⁵ Realizando las actuaciones que considere pertinentes a fin de verificar la fehaciencia y/o idoneidad de los medios probatorios, de acuerdo a ley.



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

Que, asimismo, a fojas 675 y 676 y 705 a 708 se observa que, en etapa de apelación, el recurrente presentó documentación respecto a otros depósitos no sustentados, sin embargo, al amparo del artículo 148 del Código Tributario, no corresponde otorgarle mérito probatorio en la presente instancia⁶.

Nulidad del procedimiento de fiscalización, valores y la resolución apelada

Que el recurrente cuestiona que la Administración no emitió un requerimiento expreso respecto de los abonos en efectivo en sus cuentas bancarias provenientes de retiros previos, así como existe una motivación aparente en el Resultado del Requerimiento N° a la vez que alega la vulneración del derecho a la prueba durante el procedimiento de fiscalización, por lo que éste, así como los valores devienen en nulos.

Que agrega que la apelada es nula, debido a que la Administración se ha limitado a esbozar dispositivos legales como fórmulas generales, sin haber emitido pronunciamiento sobre las cuestiones planteadas en su reclamación y ampliatorio.

Que de acuerdo con el artículo 129 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263⁷, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del mismo código.

Que de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF⁸, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF⁹, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

Que asimismo el artículo 6 del aludido reglamento dispone que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar sí, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

Que como se indicó, la Administración mediante Carta N° y Requerimiento N° inició al recurrente la fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias correspondientes, entre otro, al Impuesto a la Renta Personas Naturales de los períodos enero a diciembre de 2015. Asimismo, se aprecia que dentro de dicho procedimiento también se emitieron el Resultado del Requerimiento N°, los Requerimientos N° y sus resultados (fojas 433 a 454, 457 a 480 y 484 a 486).

⁶ El artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, preceptúa que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

⁷ Publicado el 10 de diciembre de 2016.

⁸ Publicado el 29 de junio de 2007.

⁹ Publicado el 23 de octubre de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

Que de la revisión de los requerimientos y sus respectivos resultados, se observa que en estos se consignó de forma clara y precisa la información y/o documentación que se le solicitó al recurrente que cumpla con exhibir y/o proporcionar, así como que la Administración detalló de la misma forma la información y/o documentación presentada por este, la infracción y observaciones detectadas con el respectivo sustento legal; asimismo, se advierte que los aludidos actos cumplen con los requisitos de validez previstos en los artículos 2 y 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, glosados anteriormente, por lo que contrariamente a lo afirmado por el recurrente, el Resultado del Requerimiento N° se encuentra debidamente motivado. En ese orden de ideas, no se advierte ninguna vulneración al derecho a la prueba invocado por el recurrente, máxime si aquella tampoco ha acreditado en autos de qué manera se habría transgredido.

Que, asimismo, se advierte que la resolución apelada (fojas 665 a 673) se encuentra debidamente motivada, habiendo señalado los fundamentos de hecho y derecho que le sirvieron de base, pronunciándose sobre todos los argumentos y pruebas presentadas por el recurrente en etapa de fiscalización y de los argumentos esgrimidos en su escrito de reclamación y ampliatorio de dicho recurso impugnatorio (fojas 559 a 570 y 610 a 621), y los puntos que suscitaba el expediente, de conformidad con el artículo 129 del Código Tributario, apreciándose los fundamentos que sustentan su fallo, por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente sobre el particular.

Que cuestión distinta es que aquel tenga una posición contraria a la que tiene la Administración respecto a los reparos efectuados o una valoración diferente en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal de nulidad del procedimiento de fiscalización, sin perjuicio del posterior análisis que se realizará en la presente resolución sobre el fondo del asunto.

Que atendiendo a lo expuesto y al no evidenciarse actuación alguna de la Administración que se encuentre viciada de nulidad, la invocación de esta por parte del recurrente carece de sustento.

Incremento patrimonial no justificado

Resolución de Determinación N°

Argumentos del recurrente

Que el recurrente sostiene que respecto al abono de S/ 74 107,00 de 29 de abril de 2015, ha cumplido con ofrecer documentos cuya fehaciencia se deriva de su contenido y coherencia, tales como la Carta N° , un cheque generado por el Banco Continental y documento de ratificación de la donación otorgada por su padre el 2 de mayo de 2013. Asimismo, aduce que en el supuesto que se mantenga la presente acotación por dicho abono, se debe descontar el importe de S/ 8 310,74 que corresponde a la rentabilidad generada por la cuenta a plazo fijo en la caja municipal Cusco. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06557-4-2009.

Que anota que el origen del abono de S/ 2 180,00 de 11 de noviembre de 2015 se encuentra sustentado, debido a que, del estado de cuenta de su padre, se puede observar que dicho abono fue registrado en su cuenta bancaria. En cuanto al abono de S/ 9 812,00 de 1 de diciembre de 2015, menciona que proviene de un saldo a favor que existía en su tarjeta de crédito, que se origina por un pago en exceso que realizó previamente.

Que respecto al abono de S/ 15 840,00 de 12 de marzo de 2015, aduce que en la apelada se realiza una nueva y diferente observación que no se cuestionó en el procedimiento de fiscalización, por lo que al no habersele requerido previamente acreditar el destino del abono acotado, sino el origen de este, no puede pretender utilizar dicho argumento o cuestionamiento en la etapa de reclamación, vulnerando su derecho a la defensa. Asimismo, anota que adjunta una solicitud de suscripción y carta emitida por Credicorp de 2 de agosto de 2021, en donde se da cuenta de la inversión en fondos mutuos realizada con solicitud de 30 de abril de 2021, habiéndose realizado el cargo de tal suscripción en su cuenta de ahorros N° , esto es, en la misma cuenta en la que su padre realizó el depósito observado de US\$ 5 000,00, en soles, S/ 15 480,00.



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

Que en cuanto al abono de S/ 1 887,00 de 11 de octubre de 2015, refiere que este tiene su origen en un retiro previo realizado el 7 de octubre de dicho año, siendo que en la etapa de fiscalización y reclamación presentó su estado de cuenta a efectos de verificar que retiró US\$ 1 500,00, habiéndolo cambiado a soles y depositado el abono acotado, y que la diferencia la utilizó en sus gastos personales.

Que refiere que respecto a los abonos de S/ 4 621,50, S/ 12 640,30, S/ 14 975,67, S/ 6 348,00, S/ 3 504,59, S/ 3 816,00 y S/ 3 760,66, ha ofrecido los medios probatorios con los que contaba a efecto de acreditar el origen de los abonos observados, siendo que no se le requirió específicamente de modo que le permita entender qué documentación resultaría suficiente y con ello acreditar que los abonos observados provienen de dinero a mi disposición, al haber sido retirado previamente.

Que sobre los abonos de S/ 2 353,00 y S/ 3 240,00 de 25 de julio y 11 de noviembre de 2015, los retiros que justifican tales abonos se realizaron en las mismas fechas, por lo que se encuentra suficientemente sustentados los abonos acotados por la Administración.

Que en cuanto a los abonos de S/ 3 950,00, S/ 4 300,00, S/ 3 987,50, y S/ 1 100,00, aduce que la Administración no ha emitido pronunciamiento sobre tal aspecto, así como tampoco sobre sus argumentos planteados en su escrito ampliatorio de reclamación. Agrega que los dos últimos abonos fueron retirados y depositados en las mismas fechas, por lo que se puede verificar la correspondencia o trazabilidad de dichas operaciones.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto de la fiscalización al recurrente, determinó ingresos patrimoniales no justificados bajo el método de adquisiciones y desembolsos, cuyo origen y fuente productora de ingresos se desconoce y, por tanto, constituirían renta no declarada por el recurrente, de conformidad con los artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 60 y 60-A de su reglamento, habiéndose verificado las causales previstas en artículo 64 del Código Tributario que la habilitaba a determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Análisis

Que de los Anexos Nº 01 y 02 de la Resolución de Determinación Nº (fojas 547 y 548) se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 2015, al determinar un incremento patrimonial no justificado atribuido al recurrente por el importe de S/ 172 063,00, sustentándose, entre otros, en el numeral 2 del artículo 63, los numerales 2 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, los artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 60 y 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, 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, permitiesen establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que según los numerales 2 y 15 del artículo 64 del citado código, modificado por Decretos Legislativos Nº 941 y 981, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación 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 (numeral 2); o cuando las normas tributarias lo establezcan de manera expresa (numeral 15).

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº y entre otras, al encontrarse la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, se configura la causal contemplada en el numeral 10¹⁰ del artículo 64 del Código Tributario.

¹⁰ Es preciso señalar que con la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo Nº 941 dicha causal estuvo recogida en el numeral 13 y, con la modificación establecida por el Decreto Legislativo Nº 981 se encuentra recogida en el numeral 15.



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

Que, en tal sentido, se entenderá configurada la indicada causal, siempre que se demuestre la existencia del incremento patrimonial no justificado, por lo que corresponde verificar si el procedimiento seguido por la Administración se encuentra arreglado a ley¹¹.

Que el artículo 52 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, establece 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 el numeral 1 del artículo 91 de la mencionada ley establece que sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado, cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario, y también será de aplicación cuando la SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Que, asimismo, el artículo 92 de la aludida 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, 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 estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo con los métodos que establezca el reglamento. Dichos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT.

Que el artículo 59 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, preceptúa 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.

Que el artículo 60 del indicado reglamento, modificado por el mismo decreto supremo, prescribe que para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre la base a la presunción a que se refiere el artículo 52 y el numeral 1 del artículo 91 de la Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT podrá utilizar, entre otros métodos, el de adquisiciones y desembolsos, consistente 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, y se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que alude el artículo 60-A del citado reglamento.

Que dicho artículo agrega que tratándose de bienes y depósitos en cuentas no es necesario distinguir si estos se reflejan en el patrimonio al final del ejercicio, 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 a su vez el mencionado artículo añade 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

¹¹ De ser así y, dado que para aplicar un procedimiento de determinación sobre base presunta el Código Tributario solo exige que se configure alguno de los supuestos previstos por el artículo 64°, carecería de relevancia efectuar el análisis respecto de la configuración de las demás causales previstas en el mismo artículo invocadas por la Administración, ni emitir pronunciamiento sobre los alegatos del recurrente en relación con aquellas.



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

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 según el artículo 60-A del anotado reglamento, conforme con el inciso e) del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y el último párrafo del artículo 8 de la Ley N° 28194 (Ley que dispuso medidas para la lucha contra la evasión y la formalización de la economía), los préstamos de dinero sólo podrán justificar incrementos patrimoniales cuando: 1. El préstamo otorgado esté vinculado directamente a la necesidad de adquisición del patrimonio y/o de incurrir en un consumo cuyo origen se requiera justificar, 2. El mutuante se encuentre plenamente identificado y no tenga la condición de no habido al momento de suscribir el contrato ni al momento de efectuar el desembolso del dinero, 3. Tratándose de los mutuarios, adicionalmente se tendrá en cuenta lo siguiente: a) Aquellos obligados a utilizar los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de la Ley N° 28194, podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando el dinero hubiera sido recibido a través de los medios de pago. En este supuesto deberán identificar la entidad del Sistema Financiero que intermedió la transferencia de fondos, siendo que la devolución del dinero recibido en préstamo sin utilizar los medios de pago, se reputará como incremento patrimonial. De haber empleado los medios de pago, deberá justificar el origen del dinero devuelto, y b) Aquellos exceptuados de utilizar los medios de pago por cumplir con las condiciones a que se refiere el último párrafo, incisos a) al c), del artículo 6 de la Ley N° 28194, podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando cumplan con los requisitos a que alude el numeral siguiente, 4. Tratándose de mutuantes, podrán justificar los incrementos patrimoniales con los intereses provenientes de los préstamos, cuando los contratos de préstamo consten en documento de fecha cierta y contengan por lo menos la siguiente información: a) Denominación de la moneda e importe del préstamo, b) Fecha de entrega del dinero, c) Intereses pactados, y d) Forma, plazo y fechas de pago, y 5. La fecha cierta del documento en que consta el contrato y fecha del desembolso del préstamo, deberán ser anteriores o coincidentes con las de las adquisiciones, inversiones, consumos o gastos que se pretendan justificar, sin perjuicio de lo cual, la SUNAT podrá verificar si la operación es fehaciente.

Que conforme con lo expuesto, a efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, la Administración podía verificar dicho incremento sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario del recurrente en el ejercicio sujeto a fiscalización (método de adquisiciones y desembolsos), tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquel, llegando a establecer el incremento patrimonial y, a partir de este importe, el que resulte no justificado.

Que la Administración determinó por el ejercicio 2015, un incremento patrimonial no justificado del recurrente, de acuerdo con el siguiente detalle:

DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO (ejercicio 2015)	
DESCRIPCIÓN	Importe S/
ACTIVOS	
- Depósitos en el Sistema Financiero Nacional no sustentados	1 152 701,00
TOTAL DE ACTIVO (A)	1 152 701,00
PASIVOS	
- Préstamos percibidos	125 000,00
TOTAL DE PASIVOS (B)	125 000,00
INCREMENTO PATRIMONIAL (A) - (B) = (C)	1 027 701,00
DEDUCCIONES	
(+) Rentas percibidas y otros ingresos	
- Renta Neta de Cuarta Categoría	27 600,00
- Renta Neta de Quinta Categoría	352 030,00
- Rescate de fondo mutuo	181 515,00
- Reembolsos de JJC Contratistas	18 363,00
- Préstamos de JJC Contratistas	26 000,00
- Alquileres cobrados a nombre de la madre	47 118,00
- Depósitos de menor cuantía	7 247,00
- Otros ingresos percibidos (sustentados)	195 766,00
TOTAL RENTAS PERCIBIDAS POR EL CONTRIBUYENTE (D)	855 638,00
INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO (C) - (D)	172 063,00



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración aplicó el método de adquisiciones y desembolsos y consideró las deducciones disponibles en el ejercicio a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2015, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 52 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 60 de su reglamento.

Que en tal sentido corresponde analizar los conceptos observados por la Administración, que originaron el reparo por incremento patrimonial no justificado, a fin de establecer si se encuentran arreglados al procedimiento previsto por Ley, tomando en cuenta para este efecto la documentación que obra en autos, la legislación aplicable y los criterios jurisprudenciales existentes.

Ejercicio 2015

1. Activos

1.1. Depósitos en el Sistema Financiero Nacional No Sustentados

Que de la revisión del Anexo Nº 2.1 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 435 y 436), se aprecia que la Administración consideró para el cálculo del incremento patrimonial no justificado atribuido al recurrente del ejercicio 2015, los importes totales de S/ 74 958,42, S/ 81 880,20 y S/ 15 224,50, referidos a depósitos no sustentados en el sistema financiero nacional, para lo cual tomó como referencia los estados de cuenta presentados por el recurrente, habiendo consignado que tales depósitos fueron realizados en las Cuentas de Ahorros Nº respectivamente.

Que mediante el Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº (fojas 461 y 462), la Administración solicitó al recurrente que sustente los fondos que le permitieron hacer depósitos en el sistema financiero, de conformidad con el detalle consignado en los Anexos Nº 02 y 2.1 (fojas 458 a 461/reverso), para lo cual debía señalar si estos provenían del capital y/o trabajo, así como la fecha de operación, banco de origen, bancos extranjeros intermediarios en la transferencia de dinero, número de cuenta bancaria, país, datos de identificación de la persona que efectuó el depósito, nombre del titular o beneficiario, según corresponda. Proporcionar la documentación original fehaciente que acredite sus afirmaciones tales como cheques, recibos de depósito en cuentas bancarias, comprobantes de pago, notas de cargo y abono, escritura pública, contratos, entre otros, y que estos estuvieron disponibles durante el ejercicio 2015.

Que mediante escrito de 19 de marzo de 2021 (fojas 259 a 263), el recurrente manifestó que el depósito de S/ 148 214,10 de 28 de abril de 2015, proviene de una cuenta mancomunada a plazo fijo conjuntamente con su padre, y que fue liquidada, habiéndose emitido un cheque de gerencia, siendo que el saldo de S/ 8 323,29 lo retiró en efectivo. En cuanto a los depósitos de US\$ 1 500,00, US\$ 4 100,00, US\$ 4 840,00, US\$ 2 000,00, US\$ 1 102,00, US\$ 1 200,00, US\$ 1 180,00, S/ 2 353,00 y S/ 3 240,00, S/ 7 900,00, S/ 8 600,00, S/ 7 975,00, S/ 2 200,00 y S/ 1 887,00, manifestó que provienen de montos en efectivo que tenía en su poder producto de retiros previamente realizados. Con relación al abono de S/ 2 180,00, aduce que corresponde a una transferencia hecha a su cuenta desde la cuenta bancaria de su padre. Con relación al abono de US\$ 5 000,00, señaló que corresponde a una transferencia hecha a su cuenta, efectuado desde una empresa de propiedad de su padre.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 437 a 454), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por el recurrente y dejó constancia que respecto a los depósitos de US\$ 1 500,00, US\$ 4 100,00, US\$ 4 840,00, US\$ 2 000,00, US\$ 1 102,00, US\$ 1 200,00 y US\$ 1 180,00 de 17 y 18 de febrero, 17 de marzo, 30 de junio, 9, 18 y 24 de julio de 2015, respectivamente en la Cuenta de Ahorros Nº , los retiros en fechas e importes distintos no permiten sustentarlos; en cuanto al depósito de US\$ 5 000,00 de 12 de marzo de 2015, en dicha cuenta de ahorros, manifestó que el recurrente no proporciona documentación que acredite lo señalado en su respuesta; con relación a los depósitos de US\$ 2 000,00 y US\$ 2 908,00 de 30 de junio y 1 de diciembre de 2015, mencionó que no sustentó con documentación fehaciente el origen de los fondos.

Que en cuanto al depósito de S/ 148 214,10 de 28 de abril de 2015 en la Cuenta de Ahorros Nº , manifestó que el recurrente presentó Carta Nº , extracto de cuenta a nombre del recurrente con Fausto Garmendia Lorena y copia del cheque de Caja Cusco sustentando el depósito. Agregó que de acuerdo a lo señalado por el recurrente los recursos económicos tienen su origen en una cuenta a plazo fijo con su padre, por lo que la propiedad de dicha cuenta



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

corresponde a ambos en forma proporcional, tal como lo señalan los artículos 969 y 970 del Código Civil. Por tanto, señaló que corresponde al recurrente en propiedad solo el 50% del monto abonado, es decir, S/ 74 107,00, siendo el otro 50% una liberalidad percibida, la cual no se encuentra sustentada con una escritura pública, según el artículo 52 de la ley del impuesto a la renta. Añadió que el destino del importe de S/ 148 214,10 fue trasladado a la cuenta de dólares y luego se utilizó para realizar una inversión a nombre del recurrente, tal como aquel lo indica en su escrito de respuesta al presente requerimiento. En cuanto a los depósitos de S/ 2 353,00 y S/ 3 240,00 de 25 de julio y 25 de noviembre de 2015, anotó que los retiros en fechas e importes distintos no sustentan los abonos realizados; con relación al depósito de S/ 2 180,00 de 11 de noviembre de 2015 a dicha cuenta de ahorros, refirió que el recurrente no sustentó y/o acreditó con escritura pública la donación efectuada por su padre.

Que respecto a los depósitos de S/ 7 900,00, S/ 8 600,00, S/ 7 975,00 y S/ 2 200,00 de 25 de julio, 12 de agosto, 16 de setiembre y 7 de octubre de 2015 respectivamente, en la Cuenta de Ahorros Nº 194-16205859-0-53, mencionó que los retiros en fechas e importes distintos no sustentan los abonos realizados; en cuanto al depósito de S/ 1 887,00 de 12 de octubre de 2015, señaló que el recurrente no sustentó y/o acreditó el origen de los recursos económicos para realizar dicho abono.

Que al respecto este Tribunal en las Resoluciones Nº y ha considerado como válido que los abonos o depósitos en efectivo en cuentas bancarias no sustentados formen parte de la determinación del incremento patrimonial, pues representan una disposición de bienes y/o dinero, es decir, un flujo que no ha sido sustentado por el contribuyente.

Que obran los documentos denominados: "Estado de Cuenta" referidos a las Cuentas de Ahorros del Banco de Crédito del Perú Nº materia de acotación, en los que figuran los cargos y abonos efectuados en dichas cuentas durante el ejercicio 2015 (fojas 63 a 125), siendo que de dichos documentos se aprecian los depósitos que fueron materia de observación por parte de la Administración, y que corresponden a un total de S/ 172 063,00 (foja 437/reverso), conforme se detalla a continuación:

Entidad Financiera y Nº de Cuenta	Depósitos no sustentados (S/)
Banco de Crédito del Perú - Cuenta de Ahorros Nº	74 958,00
Banco de Crédito del Perú - Cuenta de Ahorros Nº	81 880,00
Banco de Crédito del Perú - Cuenta de Ahorros Nº	15 225,00
Total Depósitos	172 063,00

Que la información contenida en el cuadro anterior fluye del Anexo Nº 2.1 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 435 y 436), y efectivamente, de la revisión de la copia de los Estados de Cuenta de Ahorros en Soles y en Dólares del Banco de Crédito del Perú – BCP Nº

(fojas 63 a 125), se aprecia que se efectuaron diversos abonos o depósitos bancarios, realizados mediante transferencias y depósitos en efectivo, advirtiendo que el recurrente indicó que correspondían a una donación recibida mediante transferencia, por retiros previamente realizados y depósito en las mismas fechas, por un saldo a favor que existía en su tarjeta de crédito, aspectos que no se encuentran acreditados en autos, no bastando para acreditar tales situaciones los estados de cuenta de ahorros presentados, pues de ellos solo se advierten los abonos realizados, sin encontrarse acreditado documentariamente su origen.

Que con relación a lo alegado por el recurrente respecto a que los depósitos acotados de US\$ 1 500,00, US\$ 4 100,00, US\$ 4 840,00, US\$ 2 000,00, US\$ 1 102,00, US\$ 1 200,00, US\$ 1 180,00, S/ 2 353,00 y S/ 3 240,00, S/ 7 900,00, S/ 8 600,00, S/ 7 975,00, y S/ 2 200,00 en sus Cuentas de Ahorros Nº

se sustenta en retiros efectuados previamente y luego depositados en tales cuentas bancarias, cabe indicar que de la revisión de los estados de cuenta de ahorros presentados, no se aprecia coincidencia con los montos de los depósitos observados, aspecto que no ha sido desvirtuado por el recurrente.

Que en cuanto al argumento del recurrente sobre el abono de US\$ 5 000,00 en la cuenta de ahorros Nº respecto al documento "Ratificación de mandato sin representación" (foja 590)



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

otorgado por su padre en su favor, cabe señalar que en este si bien se ratifica la recepción de dicho monto, sin embargo, no se encuentra acreditado que esta suma fuera invertida del modo convenido, esto es, en fondos mutuos a nombre del recurrente y luego de liquidado el fondo retornara la inversión a su padre; observándose el estado de cuenta bancario (fojas 584 a 589) que no resulta suficiente a efectos de acreditar lo señalado; por lo que tampoco es amparable su argumento en el sentido que al exigírsele el destino del abono, se está realizando una nueva observación, cabiendo precisar que en el Requerimiento N° la Administración solicitó al recurrente entre otros aspectos que proporcionara por escrito, entre otros, el destino de los fondos, además de identificar el tipo de adquisición en bienes muebles e inmuebles, depósitos, cuentas a plazo, certificados bancarios, títulos valores, préstamos, gastos u otra inversión realizada sea en moneda nacional o extranjera.

Que respecto al argumento del recurrente referido a que el abono acotado de S/ 2 180,00 en su Cuenta de Ahorros N° se encontraría sustentado en el estado de cuenta bancario de su padre, quien le habría transferido dicho importe, cabe indicar que tal documento no es suficiente a efectos de acreditar la donación recibida, de conformidad con el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, que señala que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, no pueden ser justificados con donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.

Que con relación al abono de US\$ 2 908,00 (S/ 9 812,00), en la Cuenta de Ahorros N° si bien el recurrente afirma que proviene de un saldo que existía en su tarjeta de crédito, no obstante, aquel no ha cumplido con presentar documentación que respalde sus afirmaciones, en el sentido que solo habría una transferencia entre su propio patrimonio.

Que por tanto de la revisión de autos, se aprecia que diversos depósitos o abonos en las Cuentas de Ahorros N° y no se encontrarían sustentados, teniendo en cuenta que se ha dispuesto que la Administración verifique las pruebas señaladas en el acápite sobre medios probatorios, por lo que corresponde revocar el reparo, debiendo la Administración proceder conforme con lo indicado.

Que con relación a lo argumentado por el recurrente en el sentido que no se le realizó un requerimiento específico que le permitiera conocer y entender qué documentación debía presentar, cabe indicar que conforme se ha indicado anteriormente, la Administración solicitó al recurrente que presentara documentación que sustentara los depósitos realizados en las Cuentas de Ahorros N° y materia de acotación, a efectos de acreditar el origen de los fondos económicos que permitieron efectuar tales depósitos en el sistema financiero, por lo que el recurrente debía presentar durante el procedimiento de fiscalización toda la documentación que considerase idónea y que sustentase su posición, por lo que lo alegado carece de fundamento.

2. Pasivos

2.1. Préstamos percibidos en efectivo otorgados por el Banco de Crédito del Perú – BCP

Que según se aprecia del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 437/reverso), en el cálculo realizado por la Administración para determinar el incremento patrimonial no justificado atribuido al recurrente en el ejercicio 2015, se dedujo el pasivo vinculado a un préstamo otorgado a aquel en efectivo por parte del Banco de Crédito del Perú – BCP, por la suma de S/ 125 000,00; sobre el particular, el documento “Estado de Cuenta de Ahorros Cuenta Sueldo BCP” (foja 71) evidencia que el recurrente obtuvo un préstamo el 20 de abril de 2015, otorgado por el Banco de Crédito del Perú – BCP, por un monto de S/ 125 000,00; siendo que tal como se consignó en el cuadro antes detallado, dicho importe fue considerado por la Administración dentro del cálculo del incremento patrimonial no justificado materia de autos, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

3. Ingresos que justifican el incremento patrimonial

3.1. Ingresos por rentas de cuarta y quinta categoría

Que conforme al Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 548), en el cálculo realizado por la Administración para determinar el incremento patrimonial no justificado atribuible al



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

recurrente en el ejercicio 2015, dedujo los ingresos calificados como rentas de cuarta y quinta categoría ascendentes al importe total de S/ 379 630,00.

Que, en efecto, a fojas 399 a 402 obran el "Detalle por comprobante de pago por la obtención de otras rentas de cuarta categoría (2015)" y "Detalle de rentas de quinta categoría (2015)", de los cuales se aprecia que el recurrente percibió durante el ejercicio 2015 rentas de netas cuarta y quinta categoría por los montos de S/ 27 600,00 y S/ 352 030,00.

Que estando a lo expuesto, resulta procedente que la Administración haya descontado del cálculo del incremento patrimonial materia de autos, al importe correspondiente a las rentas de cuarta y quinta categoría percibidas por el recurrente en el ejercicio objeto de acotación, por lo que corresponde mantener dichas deducciones.

3.2. Otros ingresos

Que conforme a los Anexos Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº (foja 548), así como de la documentación que obra a fojas 63 a 125, se aprecia que en el cálculo realizado por la Administración para determinar el incremento patrimonial no justificado atribuible al recurrente en el ejercicio 2015, se dedujo los siguientes ingresos:

Otros ingresos	Importe
Rescate de fondo mutuo	181 515,00
Reembolsos de	18 363,00
Préstamos de	26 000,00
Alquileres cobrados a nombre de la madre	47 118,00
Depósitos de menor cuantía	7 247,00
Otros ingresos percibidos (sustentados)	195 766,00
Importe Total	476 008,00

(*) Importes expresados en Soles.

Que al respecto de la documentación que obra a fojas 63 a 125, se observa que efectivamente en el ejercicio acotado existieron ingresos del recurrente por concepto de rescate de fondo mutuo, reembolsos de , préstamos de , alquileres cobrados a nombre de la madre, depósitos de menor cuantía y otros ingresos sustentados, por los importes de S/ 181 515,00, S/ 18 363,00, S/ 26 000,00, S/ 47 118,00, S/ 7 247,00 y S/ 195 766,00, lo que no es cuestionado por el recurrente. En tal sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya considerado los anotados montos a efectos de deducirlos, dado que constituyen ingresos cuyo origen se encuentra sustentado, por lo que corresponde mantener tales deducciones.

Resolución de Multa Nº

Que de la revisión de la Resolución de Multa Nº (fojas 550 y 551) se advierte que ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, con relación al Impuesto a la Renta – Personas Naturales del ejercicio 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo 1311, precisaba que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo 1311, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera



Tribunal Fiscal

Nº 02349-8-2023

categoría, como es el caso del recurrente, la referida infracción se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que dado que la Resolución de Multa N° se sustenta en el reparo por incremento patrimonial no justificado que originó la emisión de la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta – Personas Naturales del ejercicio 2015, y propició la resolución apelada; y teniendo en cuenta que esta última ha sido revocada en un extremo, procede igualmente revocar la resolución de multa, a fin que la Administración tenga en cuenta ello con motivo del cumplimiento de lo dispuesto en la presente resolución.

Con los vocales Vásquez Rosales, Terry Ramos a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 10 de diciembre de 2021, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por la presente resolución,

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
SD/RM/FM/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.