



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

EXPEDIENTE : 3649-2024
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de junio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución N° _____ de 12 de enero de 2024, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____, emitidas por Impuesto a la Renta de Persona Natural - Rentas de capital por primera y segunda categoría del ejercicio 2019, Impuesto a la Renta de Persona Natural - Rentas de trabajo y de fuente extranjera del ejercicio 2019 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría de enero a diciembre de 2019, y la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente invoca la nulidad por motivación aparente, pues la Administración se limitó a presentar argumentos técnicos financieros, sin mencionar o citar las normas, jurisprudencia o doctrina jurídica que los sustentan, y sin especificar la base legal sobre la cual se formulan, lo que vulnera su derecho de defensa, pues ante la ausencia de fundamentos legales que sustentan las observaciones acotadas no le resulta posible contradecirlas. Sustenta su posición cita en la Resolución N° 06387-5-2017.

Que indica que la resolución de determinación impugnada no se encuentra acorde con el ordenamiento jurídico, pues su decisión se fundamenta en argumentos sin sustento fáctico ni jurídico, desconociendo el principio de interdicción de la arbitrariedad, para tal efecto invoca el análisis efectuado al principio de prohibición de la arbitrariedad contenido en la Casación N° 33341-2019, y la definición del debido proceso corporativo contenido en la Sentencia de Casación N° 7034-2006-PA/TC. Advierte que la Administración reconoce que cerró la fiscalización sin obtener respuesta de los requerimientos, lo que ocurrió por inconvenientes en la comunicación al no conocer oportunamente los requerimientos cursados por la Administración. Resalta que, aunque es obligación de los contribuyentes revisar continuamente el buzón electrónico, el auditor pudo haber reiterado el pedido para garantizar su derecho de defensa.

Que señala que, a pesar de haber presentado la documentación solicitada durante la fiscalización, al dejar de responder los siguientes requerimientos, se evidenciaba que aquella no fue notificada; así advierte que la actuación de la Administración fue arbitraria al apresurarse en cerrar la fiscalización sin buscar la verdad material y en perjuicio de la recurrente, cuando tenía la facultad de reiterar el requerimiento de información.

Que por los fundamentos expuestos solicita a este Tribunal se declare la nulidad de los valores y regrese el expediente a la instancia de fiscalización para que las pruebas sean actuadas adecuadamente.

Que sin perjuicio de las nulidades, aduce que la Administración comete un error al concluir que al no haberse probado la existencia de préstamos por parte de _____ y _____ estos constituyen un incremento patrimonial no justificado; pues incluso bajo este entendido, dichas disposiciones no calificarían como préstamo, sino que recibirían el tratamiento de dividendos y, bajo ningún supuesto, calificarían como enriquecimiento patrimonial no justificado.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos expuestos y solicita se declare la nulidad de los



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

valores, toda vez que el plazo de 7 días otorgado por la Administración para atender el Requerimiento N° resultaba insuficiente para presentar la documentación solicitada. Indica que el resultado del mencionado requerimiento, en el cual se basan todas las observaciones formuladas, se limita a indicar que no se cumplió con la presentación de la documentación solicitada; situación que advierte facultaba a la Administración para sancionarla con una multa por no responder oportunamente lo solicitado, resultando arbitrario que se le impute un incremento patrimonial sustentándose en una omisión formal.

Que menciona que en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° la Administración verifica de manera directa que el importe de \$160 000,00 (S/532 960,00) corresponde a un préstamo hipotecario obtenido por el BBVA; sin embargo, es considerado como incremento patrimonial no justificado.

Que señala que los depósitos efectuados por y no califican como incrementos patrimoniales no justificados pues son depósitos efectuados por empresas de titularidad de la recurrente, añadiendo que en el supuesto que la Administración considerara que dichas disposiciones de fondos no calificaban como préstamos sino como disposición de fondos, su verdadero tratamiento tributario sería de dividendos y en ningún supuesto calificaría como enriquecimiento patrimonial no justificado.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, efectuó reparos a la renta neta de trabajo al haberse determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, al no sustentar el origen de los fondos y la actividad económica realizada para su obtención. Indica que el procedimiento de fiscalización se llevó a cabo de acuerdo con el procedimiento legal establecido y que los requerimientos y sus resultados se encontraron debidamente motivados, sin vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad ni el derecho de defensa de la recurrente.

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 113 y 105 a 111)¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial por Impuesto a la Renta del ejercicio 2019; asimismo, con Carta N° SUNAT (foja 93)², la Administración amplió la citada fiscalización parcial a una fiscalización definitiva³, como resultado del cual determinó un incremento patrimonial no justificado al haberse configurado las causales previstas en los numerales 2, 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario y aplicado el procedimiento establecido en los artículos 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, acotó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° (fojas 134 a 137 y 169 a 171).

Que precisar que la Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 138 a 168), por regularización del Impuesto a la Renta de primera categoría del ejercicio 2019, por regularización del Impuesto a la Renta de segunda categoría del ejercicio 2019 y por rentas de segunda categoría – cuenta propia de enero a diciembre de 2019, que no contienen reparos y fueron emitidas por S/0,00 para concluir la fiscalización, por lo que dado que la recurrente no expone, respecto de ellas, argumento alguno en su apelación, corresponde confirmarlas.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta - Regularización Rentas de Trabajo del ejercicio 2019 y su multa vinculada se encuentran arreglados a ley, debiendo previamente analizar las nulidades alegadas por la recurrente.

NULIDAD

Que la recurrente alega que se estaría ante una motivación aparente al haberse sustentado el reparo por incremento patrimonial no justificado en argumentos técnicos financieros, omitiendo mencionar o citar las normas, jurisprudencia o doctrina jurídica que la sustenta.

¹ Notificados mediante depósito en el buzón electrónico de la recurrente el 26 de noviembre de 2022 de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 104 y 112).

² Notificada mediante depósito en el buzón electrónico de la recurrente el 1 de febrero de 2023 de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 92).

³ Respecto de "Todos los Tributos de Persona Natural del ejercicio 2019".



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Que el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prescribe que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, y que los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108 del aludido código.

Que por su parte, el artículo 77 de citado código prescribe que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1) El deudor tributario, 2) El tributo y el periodo al que corresponda, 3) La base imponible, 4) La tasa, 5) La cuantía del tributo y sus intereses, 6) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7) Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y, 8) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; precisándose que tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que el referido artículo agrega que las resoluciones de multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 103 del indicado código, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código establece que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior; la anotada disposición añade que los actos de la Administración son anulables cuando, entre otros, son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77.

Que de acuerdo con el artículo 129 del aludido Código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, 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-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, 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 si, 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 en las Resoluciones N° 03199-5-2006 y 07645-11-2019, entre otras, este Tribunal ha señalado que es válida la remisión a los resultados de requerimientos que pudiera efectuar la Administración a efecto de sustentar los reparos por los cuales se ha emitido una resolución de determinación.

Que dicho criterio es congruente con el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual puede motivarse el acto administrativo mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del acto.



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes; sin embargo, no se considera falta de motivación que el órgano resolutor tenga una apreciación distinta a la valoración de los medios probatorios o de la interpretación del derecho contenida en dicho acto.

Que como se indicó, la Administración mediante Carta N° y Requerimiento N° inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias correspondientes, entre otros, al Impuesto a la Renta Personas Naturales de los períodos enero a diciembre de 2019. Asimismo, se aprecia que dentro de dicho procedimiento también se emitieron el Resultado del Requerimiento N° , los Requerimientos N° , y sus resultados (fojas 31 a 91 y 96 a 111).

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 solicitó al recurrente que exhibiera o proporcionara; asimismo, la Administración detalló de manera similar la información y documentación presentada por la recurrente, así como las observaciones detectadas, con el respectivo sustento legal.

Que 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 la recurrente la emisión de estos actos se encuentra debidamente motivada, habiendo citado a efectos de sustentar el reparo formulado la normativa vigente aplicada al caso, esto es, los artículos 1, 6 primer párrafo, 7 inciso a), 8, 14 primer párrafo, 52, 57, 59, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, artículos 6 inciso a), 47 inciso a), 59, 60 y 60-A, y los artículos 62, 63 numeral 2, 64 numerales 2, 4 y 15, 65-A y 87 del Código Tributario. Además, invocó el criterio contenido en las Resoluciones N° 05375-2-2003, 05123-3-2010 y 00435-3-2010 emitidas por este Tribunal, para concluir que la carga de la prueba para desvirtuar el incremento patrimonial no justificado recae sobre el contribuyente.

Que de otro lado, cabe señalar que de la revisión de los valores impugnados se aprecia que contienen los fundamentos y disposiciones que los amparan y se encuentran debidamente motivados, siendo que de los citados valores y sus anexos se puede apreciar los importes y motivos que corresponden a cada acotación, las circunstancias que originaron la imputación de las infracciones materia de autos, la base legal correspondiente, y que fueron emitidos como resultado de un procedimiento de fiscalización.

Que por tanto, carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que el accionar de la Administración vulneró el principio de interdicción de la arbitrariedad, reconocido en la Casación N° 33341-2019 invocada, así como la invocación de la Resolución N° 06387-5-2017.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en relación a que el plazo otorgado en el Requerimiento N° 0222230004788 resultaba materialmente limitado para lograr presentar lo solicitado, debe indicarse que mediante el señalado requerimiento depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 11 de mayo de 2023 (foja 44), la Administración le solicitó desvirtúe los supuestos de determinación sobre base presunta y el procedimiento aplicado en la determinación de los presuntos incrementos patrimoniales por justificar, para tal efecto otorgó como plazo para su atención hasta el 22 de mayo de 2023.

Que al respecto el artículo 62 del Código Tributario establece que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, precisando que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, y en su numeral 1 prevé que, para tal efecto, dispone, entre otras, de la facultad discrecional 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 que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Que agrega dicho numeral que solo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles. También se 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 deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de 3 días hábiles.

Que estando a lo expuesto se aprecia que la Administración otorgó un plazo mayor al contemplado en el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, habiéndole otorgado 7 días hábiles a efectos de que la recurrente presentara la información descrita en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° .

Que cabe indicar que no se advierte una vulneración al derecho de defensa ni al principio de verdad material, pues contrariamente a lo alegado por la recurrente, si bien mediante el Requerimiento N° (fojas 45 a 78) se describieron las observaciones respecto al incremento patrimonial no justificado determinado y se solicitó sea desvirtuado, posteriormente, mediante el Requerimiento N° (fojas 36 y 37), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración reiteró la acotación formulada solicitando a la recurrente que, de considerarlo pertinente, presentara la documentación que la desvirtuara. Aunado a ello es de considerar que tanto los requerimientos como sus resultados fueron debidamente notificados a la recurrente mediante depósito en su buzón electrónico, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 40, 44, 35 y 31).

Que respecto a que la Administración, en el Resultado de Requerimiento N° se limitó a señalar que aquella no cumplió con presentar la documentación solicitada, actuación que la facultaba para sancionarla con una multa por no responder oportunamente lo solicitado resultando arbitrario que se le impute un incremento patrimonial sustentándose en una omisión formal; cabe reiterar que, mediante el Requerimiento N° la Administración sustentada en la información presentada por la recurrente le solicitó desvirtúe los supuestos de determinación sobre base presunta y el procedimiento aplicado en la determinación de los presuntos incrementos patrimoniales por justificar, ello en el marco del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado, acotaciones que como se advierte en el resultado del señalado requerimiento no fueron desvirtuadas (aspecto que será dilucidado más adelante), por lo que dicho alegato no resulta amparable.

Que adicionalmente se debe considerar que, en pleno ejercicio de su derecho de defensa, la recurrente expuso sus argumentos de hecho y de derecho en los recursos de reclamación y apelación materia del presente procedimiento contencioso.

Que asimismo, se advierte que la resolución apelada (fojas 192 a 204) se encuentra debidamente motivada, habiendo señalado los fundamentos de hecho y derecho que le sirvieron de base, pronunciándose sobre todos los argumentos presentadas por la recurrente en etapa de fiscalización y de los argumentos esgrimidos en su escrito de reclamación (fojas 182 a 187), 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 la recurrente sobre el particular.

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 de la recurrente carece de sustento.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

- IMPUESTO A LA RENTA 2019

Que en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 135), la Administración determinó renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado ascendente a S/2 587 654,00, atribuyéndole a la recurrente el 100% de dicho reparo, consignándose como sustento el Requerimiento N° y su resultado, y la base legal comprendida, entre otros, por el artículo 62, el numeral 2 del artículo 63, los numerales 2, 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, los artículos 14, 52, 57, 59, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 60 y 60-A de su reglamento.

Que el estado civil de la recurrente es soltera, según indicó en atención al punto 4 del Requerimiento N° (foja 99), por lo que se le atribuyó el 100% del incremento patrimonial no justificado.



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Incremento patrimonial no justificado

Que de la revisión de los Anexos N° 01 y 02 a la Resolución de Determinación N° 135 y 136), se aprecia que la Administración estableció un incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2019 por S/2 587 654,00.

Que según el artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, durante el período de prescripción, la Administración podía determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, y 2) base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el artículo 64 del citado código, establece que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando 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 (numeral 2); el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos (numeral 4); o cuando las normas tributarias lo establezcan de manera expresa (numeral 15).

Que en las Resoluciones N° 00950-2-99 y 02735-3-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que, para efectuar una determinación sobre base presunta, debe acreditarse previamente una causal y que, además, la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 01489-3-2003, 03066-1-2005 y 13574-8-2013, entre otras, este Tribunal ha interpretado que el artículo 63 del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de las obligaciones tributarias en donde tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas por el artículo 64 de citado código.

Que por otro lado, este Tribunal en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03485-4-2006 y 04409-5-2006, entre otras, ha establecido que al encontrarse la presunción por incremento patrimonial no justificado prevista expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, al detectarse este, se configura la causal contemplada en el numeral 10 del artículo 64 del Código Tributario (causal que actualmente se encuentra prevista en el citado numeral 15 según texto modificado por Decreto Legislativo N° 981); además que la detección de un incremento patrimonial no justificado crea dudas respecto al cumplimiento 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 64 del citado código.

Que asimismo, este Tribunal mediante la Resolución N° 01434-2-2020, entre otras, ha señalado que la causal establecida en el numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario se entenderá configurada siempre que se demostrase la existencia del incremento patrimonial no justificado.

Que por tanto, de acreditarse la existencia del incremento patrimonial no justificado, la Administración se encontraba habilitada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por lo que procede verificar si el procedimiento seguido se ajusta a ley.

Que de otro lado, según el artículo 52 del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificatoria dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1527, 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 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



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

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 aludida ley, establece que, sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria de acuerdo con la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado, y precisa que dicha presunción será de aplicación cuando la SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Que de conformidad con el artículo 92 de la anotada ley, 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 estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo con los métodos que establezca el reglamento y que dichos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas así como otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las personas jurídicas a quienes pueda determinarse la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el artículo 70 del Código Tributario.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 59 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que la presunción a que se refiere el numeral 1 del artículo 91 de la Ley del Impuesto a la Renta (presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado), también será de aplicación cuando se comprueben diferencias entre los incrementos patrimoniales y los ingresos percibidos, declarados o no.

Que el inciso d) del artículo 60 del reglamento, sustituido por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que para la determinación de la obligación tributaria de acuerdo con la presunción a que se refiere el artículo 52 y el numeral 1 del artículo 91 de la ley, la SUNAT podrá utilizar, entre otros, el método 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 que se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 60-A del citado reglamento.

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

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

Que el inciso e) del artículo 60 del mismo reglamento, dispone que del incremento patrimonial determinado conforme al inciso precedente, se deducirán: 1) Las rentas e ingresos percibidos por el deudor tributario en el ejercicio, previa comprobación de la SUNAT, aun cuando no hubiere presentado la declaración, siendo que para tal efecto, no forman parte de las rentas o ingresos las rentas fictas, las retenciones y otros descuentos, tales como los realizados por mandato judicial, debidamente comprobados por la Administración, las rentas o ingresos a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 52 de la ley, y los ingresos provenientes de préstamos, cumplan o no los requisitos a que se refiere el artículo 60-A; y 2) Las



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

adquisiciones de bienes por donaciones u otras liberalidades, que consten en escritura pública o en otro documento fehaciente. El incremento patrimonial no justificado estará constituido por la parte del incremento patrimonial que no haya sido absorbido por las deducciones a que se refiere este inciso.

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

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 para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía), los préstamos de dinero solo podrán justificar los 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 haberlo al momento de suscribir el contrato ni al momento de efectuar el desembolso del dinero, 3. Tratándose de los mutuantes, 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 mutantes, 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) La denominación de la moneda e importe del préstamo, b) La fecha de entrega del dinero, c) Los intereses pactados, y d) La forma, plazo y fechas de pago, y 5. La fecha cierta del documento en que consta el contrato y la fecha del desembolso del préstamo, deberán ser anteriores o coincidentes con las fechas 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 como resultado de la evaluación de la documentación e información proporcionada por la recurrente, la Administración determinó por el ejercicio 2019 un incremento patrimonial no justificado de S/2 587 654,00, cuyo cálculo está detallado en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° y de la Resolución de Determinación N° (fojas 67 y 135), tal como se muestra a continuación:

Conceptos	Importe S/	Importe S/
Activos		
Depósitos en el sistema financiero nacional		3 367 951,00
Ingresos recibidos sin utilizar cuentas bancarias – Renta cuarta categoría		8 283,00
Ingresos recibidos sin utilizar cuentas bancarias – Renta quinta categoría		12 463,00
Total Activo (A)		3 388 697,00
Pasivos		
Créditos o préstamos percibidos – préstamo hipotecario		
Total Pasivo (B)		
Incremento Patrimonial (C) = (A) - (B)		3 388 697,00
(-) Renta neta de primera categoría		
- Renta neta de primera categoría	136 203,00	
- Renta neta de cuarta categoría	8 283,00	
- Renta neta de quinta categoría	58 240,00	
Otros ingresos		
- Anticipo de herencia	576 100,00	
- Otros ingresos	9 077,00	
- Abono de menor cuantía	13 140,00	
Total rentas percibidas / declaradas (D)		801 043,00
Incremento Patrimonial no Justificado atribuido a la recurrente (C) - (D)		2 587 654,00



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Que de lo actuado y tal como lo señala la Administración, el incremento patrimonial fue determinado bajo el método de adquisiciones y desembolsos, en el que dedujo los ingresos percibidos en el ejercicio 2019; en tal sentido, se procederá a analizar los conceptos observados por la Administración que originaron el reparo por incremento patrimonial no justificado, a fin de establecer si se encuentra arreglado a ley el procedimiento previsto por las normas antes citadas, para lo cual se tomará en cuenta la documentación que obra en autos y los criterios de este Tribunal aplicables al caso.

1. Activos

Que de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 06308-2-2006, entre otras, para incluir un concepto como egreso o gasto en la determinación del incremento patrimonial no justificado, resulta imprescindible la confluencia de los siguientes requisitos: (i) Que se encuentre acreditado que dicho concepto implica o constituye una aplicación de fondos o una disposición patrimonial por parte del contribuyente; (ii) Que el egreso haya sido efectuado en el ejercicio acotado; y (iii) Que no se encuentre debidamente sustentado el origen de los fondos empleados para efectuar dicho egreso.

- Depósitos en el Sistema Financiero Nacional

Que en las Resoluciones N° 07335-4-2003, 07300-2-2003 y 00126-3-2004, entre otras, este Tribunal ha considerado como válido que los abonos en cuentas bancarias no sustentados formen parte de la determinación del incremento patrimonial no justificado, por cuanto representan un flujo de ingresos que no ha sido sustentado por el contribuyente.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 68 a 77), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión, evaluación y valoración de la documentación como los estados de cuenta bancarios proporcionados en virtud del Requerimiento N° , observó abonos por los conceptos de depósitos en efectivo, transferencias de cuentas de terceros, depósitos de cheque, ingreso en efectivo, entre otros, los que se encuentran detallados en el Anexo N° 3 adjunto al Requerimiento N° por S/2 587 654,00 (fojas 59 a 66), por lo que le solicitó que presentara un escrito documentado que acredite el origen de los fondos considerados como depósitos en el sistema financiero, y que precisara si estos provienen del capital y/o trabajo, así como la fecha de la operación, banco de origen, entre otra información. Agregó que para tal efecto debía presentar documentación que acredite sus afirmaciones como cheques, recibos de depósito en cuentas bancarias, comprobantes de pago, notas de cargo y abono, escritura pública, contratos, entre otros.

Que adicionalmente, le requirió que indicara por escrito si los fondos corresponden a rentas de primera, segunda, cuarta y/o quinta categorías, ingresos inafectos y/o exonerados o rentas de fuente extranjera, así como rentas de carácter empresarial tipificadas como rentas de tercera, y la documentación fehaciente que acredite sus afirmaciones.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 41 y 42), la Administración advirtió que la recurrente no presentó escrito de respuesta alguno, por lo que consideró que los importes no sustentados respecto al origen de los fondos forman parte del incremento patrimonial no justificado. Indicó que al no desvirtuar con la documentación probatoria los supuestos de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta para la aplicación del procedimiento en la determinación del incremento patrimonial no justificado se configuraron las causales previstas en los numerales 2, 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario.

Que posteriormente, a través del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 36 y 37), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° , para que presentara sus descargos adjuntando la documentación que sustente sus afirmaciones.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 32 y 33), la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación ni escrito a efectos de desvirtuar la acotación formulada, por lo que mantuvo el reparo por incremento patrimonial no justificado.



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Que de los estados de cuenta de las Cuentas de Ahorros del Banco de Crédito del Perú N° 0-70, del Banco Continental N° y del Banco Scotiabank N° , en los que figuran los cargos y abonos efectuados en dichas cuentas durante el ejercicio 2019 (foja 206), se aprecian los depósitos que fueron materia de observación por parte de la Administración, y que corresponden a un total de S/2 587 654,00, detallados Anexo N° 3 al Requerimiento N° (fojas 59 a 66), conforme se detalla a continuación:

Entidad Bancaria	Fecha	Concepto	Importe \$	Importe \$/
Banco de Crédito del Perú (Cuenta de ahorros moneda nacional N°)	10/01/2019	Dep en efectivo		4 300,01
	18/01/2019	Tran. Ctas. Terc. Bm		3 333,00
	02/04/2019	Continen9999999999		77 880,00
	10/06/2019	Tran. Ctas. Terc. Hk		5 000,00
	28/06/2019	Tran. Ctas. Terc. Hk		2 230,00
	15/08/2019	De Cinecolor Films		4 673,00
	23/08/2019	Transf. Bco. Interam		30 000,00
	04/09/2019	Tran. Ctas. Terc. Hk		3 000,00
	27/09/2019	Interameabono Prov.		4 673,00
	29/09/2019	Tran. Ctas. Terc. Bm		3 000,00
	31/10/2019	Dep. Ch. Otro Bco		35 971,40
	12/11/2019	Transf. Bcp. Scotiabank		12 225,54
	12/11/2019	De Sud Publicidad		10 384,00
	18/11/2019	Transf. Bco. Interba		3 374,80
	29/11/2019	Tran. Ctas. Terc. Bm		3 000,00
	06/12/2019	Transf. Bco. Interba		3 374,80
	16/12/2019	Tran. Ctas. Terc. Bm		6 591,00
Banco Continental (Cuenta de ahorros moneda extranjera N°)	12/02/2019	Ingreso en efectivo	9 000,00	29 952,00
	14/03/2019	P.P.: 00110732569600043010	180 000,00	592 200,00
	15/03/2019	Ingreso en efectivo	700,00	2 305,80
Banco Continental (Cuenta de ahorros moneda extranjera N°)	11/01/2019	Gianella Neyra	2 076,94	6 939,06
	01/02/2019	Comunicaciones S.A.C.	1 770,00	5 899,41
	12/02/2019	Tin002 nextperience	830,60	2 764,24
	13/02/2019	P.P.: 00110732559600042073	160 000,00	532 960,00
	19/03/2019	Plazo 03570300040294	55 438,25	183 944,11
	20/03/2019	763 Productyos	4 153,63	13 706,98
	09/04/2019	R20503371899IPG	3 322,88	10 928,95
	14/04/2019	03 Productos Avon	4 153,51	13 669,20
	17/04/2019	Gianella Neyra	2 076,67	6 840,55
	30/04/2019	Games Films S.A.C.	2 076,80	6 882,52
	08/05/2019	42 Productos Avon S.A.	14 357,49	47 552,01
	09/05/2019	O. Pago Rec Ext Liq: 8611554	5 920,00	19 612,96
	07/06/2019	018 Productos Avon S.A.	4 153,65	13 852,42
	24/06/2019	Antoniazzi M Silvana	880,00	2 905,76
	05/07/2019	082 Productos Avon	4 157,47	13 661,45
	07/08/2019	55 Productos Avon	4 153,45	14 038,66
	03/09/2019	Kammana E.I.R.L.	69 000,00	234 324,00
	03/09/2019	Gianella Neyra E.I.R.L.	60 000,00	203 760,00
	06/09/2019	Asociación Cultural	1 038,40	3 495,25
	06/09/2019	Asociación Cultural	1 817,20	6 116,70
	11/09/2019	258 Prodcytos	4 153,65	13 885,65
	27/09/2019	Oducciones Tondero	623,04	2 094,66
	03/10/2019	002N.00000217 Disp 02	1 850,00	6 264,10
	04/10/2019	913 Productos Avon S.A.	4 153,47	14 022,11
	06/11/2019	646 Productos Avon S.A.	4 153,52	14 018,13
	28/11/2019	Gianella Neyra E.I.R.L.	100 000,00	339 100,00
	11/12/2019	307 Productos Avon S.A.	4 153,56	13 951,81
Banco Scotiabank (Cuenta de ahorros moneda extranjera N°)	06/02/2019	Depósito en efectivo	900,00	2 995,20
		Total		2 587 654,00

Que ahora bien, cabe precisar que en atención al Requerimiento N° a través del cual se solicitó se acreditará el origen de los depósitos descritos, la recurrente no dio respuesta ni presentó documentación tendiente a acreditar la procedencia de dichos depósitos, como se dejó constancia en el



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Resultado de Requerimiento N° (foja 4142).

Que sin perjuicio de ello, de la revisión a los estados de cuenta del Banco Continental N° y ⁴ se puede distinguir los ingresos en cuenta efectuados el 13 de febrero y el 14 de marzo de 2019 por \$160 000,00 y \$180 000,00, respectivamente, bajo los conceptos de P.P.: y P.P.: . En los meses siguientes a estos depósitos, se realizaron descuentos bajo conceptos similares: P.P.: y P.P.: P.P.: y P.P. sucesivamente⁵.

Que aunado a ello es de resaltar que en el Anexo N° 3 adjunto al Requerimiento N° (fojas 59 a 66) la Administración reconoce que el depósito por \$160 000,00, bajo el concepto de P.P.: en la Cuenta del Banco Continental N° I corresponde a un crédito hipotecario otorgado por el señalado Banco Continental.

Que por lo expuesto, se aprecia que las referidas operaciones (ingresos en cuenta), por \$160 000,00 y \$180 000,00, detalladas en las cuentas del Banco Continental antes indicadas, corresponden a préstamos personales otorgados por el Banco Continental cuyas cuotas son descontadas en los meses siguientes, por lo que no corresponde que estos montos formen parte del incremento patrimonial y, en consecuencia, corresponde levantar el reparo respecto de tales montos y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, respecto a los depósitos efectuados en su cuenta de ahorros del Banco Continental N° por \$69 000,00, \$60 000,00 y \$100 000,00, obran en autos, tres contratos de mutuo dinerario sin certificación notarial, dos suscritos con . (fojas 295 a 298) y uno suscrito con .. (fojas 293 y 294) en setiembre y noviembre de 2019, a través de los cuales, las aludidas empresas otorgaron en calidad de mutuo dinerario a favor de la recurrente las sumas de \$60 000,00, \$100 000,00 y \$69 000,00 a un plazo de 360 días con una tasa del 1% mensual.

Que al respecto, si bien de los contratos de mutuo se desprende que las empresas (y .. otorgaron \$60,000.00, \$100,000.00 y \$69,000.00 en calidad de préstamo a la recurrente, según lo previsto en el numeral 5 del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin que un préstamo pueda justificar el incremento patrimonial es necesario cumplir con diversos requisitos, entre los cuales se encuentra acreditar que 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.

⁴ Contenidos en el medio magnético (CD) obrante a foja 206.

⁵ De los estados de cuenta obrantes en medio magnético correspondientes a las cuentas del Banco Continental N° .. . y .. (foja 206) respecto a los abonos y cargos relacionados a los préstamos y cuotas se resume los siguientes movimientos:

Fecha Oper.	Fecha Valor	Descripción	Oficina	Can	Oper. N°	Cargo/Abono
13-02	13-02	P.P.: 00110732559600042073	Centro Hipote	VEN	541	160,000.00
14-03	14-03	P.P.: 00110732559600043010	Centro Hipote	VEN	390	180,000.00
15-03	15-03	P.P.: 00110732559600042073-1			395	1,335.82
15-04	15-04	P.P.: 00110732559600042073-2			610	1,335.82
15-04	15-04	P.P.: 00110732569600043010-1			614	1,503.14
15-05	15-05	P.P.: 00110732559600042073-3			650	1,335.82
15-05	15-05	P.P.: 00110732569600043010-2			654	1,503.14
17-06	17-06	P.P.: 00110732559600042073-4			682	1,335.82
17-06	17-06	P.P.: 00110732569600043010-3			686	1,503.14
15-07	15-07	P.P.: 00110732559600042073-5			711	1,335.82
15-07	15-07	P.P.: 00110732569600043010-4			715	1,503.14
15-08	15-08	P.P.: 00110732559600042073-5			745	1,335.82
15-08	15-08	P.P.: 00110732569600043010-4			749	1,503.14
16-09	16-09	P.P.: 00110732559600042073-6			785	1,335.82
16-09	16-09	P.P.: 00110732569600043010-7			789	1,503.14
15-10	15-10	P.P.: 00110732559600042073-7			823	1,310.15
15-10	15-10	P.P.: 00110732569600043010-8			827	1,479.75
15-11	15-11	P.P.: 00110732559600042073-9			884	1,328.73
15-11	15-11	P.P.: 00110732569600043010-8			888	1,501.56
16-12	16-12	P.P.: 00110732559600042073-10			917	1,328.73
16-12	16-12	P.P.: 00110732569600043010-9			921	1,501.56



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

Que mediante el punto 1.3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (foja 68), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara información y presentara documentación que respalde sus afirmaciones, entre otros, respecto del destino de los fondos producidos por préstamos, indicando el tipo de adquisición de bienes muebles e inmuebles, depósitos, cuentas a plazo, certificados bancarios, etc.; señalándose en el resultado de dicho requerimiento (foja 42), que la recurrente no proporcionó información ni documentación sustentatoria.

Que estando a lo expuesto, se tiene que la recurrente no ha acreditado fehacientemente que cumpla con los requisitos necesarios para que los mencionados préstamos justifiquen el incremento patrimonial que se le atribuye por el ejercicio 2019.

Que asimismo, en el caso de las demás operaciones al no haber presentado documentación que evidencie el origen de los fondos que sirvieron para efectuar los abonos materia de observación, resultaba correcta también su inclusión en la determinación del incremento patrimonial no justificado, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, quien argumenta que en el supuesto que la Administración considerara que las disposiciones de las empresas _____ y _____ no calificaban como préstamos sino como disposición de fondos, su verdadero tratamiento tributario sería de dividendos y en ningún supuesto calificaría como enriquecimiento patrimonial no justificado; es necesario señalar que acuerdo con el análisis de autos, no se consideran los préstamos como justificantes del incremento patrimonial al no haber demostrado cuál fue el destino de los mismos, por lo que carece de fundamento lo alegado en sentido contrario. Además, cabe resaltar que según se aprecia del Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 100), la recurrente señaló no haber recibido dividendos ni utilidades en el ejercicio. Asimismo, debe tenerse en cuenta que en el presente caso, la Administración ha llevado a cabo un procedimiento vinculado a la determinación de incremento patrimonial no justificado correspondiente al ejercicio 2019, en ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinación reguladas por el Código Tributario y la Ley del Impuesto a la Renta, así como de los criterios establecidos por este Tribunal en la materia, procedimiento que ha culminado con la determinación de un incremento patrimonial no justificado, según lo expuesto. Por lo tanto, lo señalado por la recurrente no resulta amparable.

- Ingresos recibidos sin utilizar cuentas bancarias – Renta cuarta categoría e Ingresos recibidos sin utilizar cuentas bancarias – Renta quinta categoría

Que de los Anexos N° 02 de la Resolución de Determinación N° _____ y del Requerimiento N° _____ (fojas 67 y 135) se aprecia que la Administración incluyó en la determinación del incremento patrimonial no justificado los importes de S/8 283,00 y S/12 463,00, por ingresos recibidos sin utilizar cuentas bancarias – Rentas de cuarta y quinta categorías.

Que en el Anexo N° 05 adjunto al Requerimiento N° _____ (foja 52) la Administración determinó S/8 283,00 como ingresos disponibles sin abonos en cuenta bancarias por rentas de cuarta categoría, habiendo verificado para tal efecto que _____ le imputó a la recurrente pago por renta de cuarta categoría, lo que se condice con el Recibo por Honorarios Electrónico presentado por la recurrente (foja 206). Así, la Administración al verificar que la recurrente no acreditó la forma de pago de la aludida renta, consideró que dicho importe fue destinado a los cargos y abonos en cuentas bancarias que no fueron materia de observación, por lo que su inclusión como parte de los activos tiene un efecto neutro, al encontrar sustento en otros ingresos reconocidos por la Administración, en consecuencia, se encuentra arreglado a ley y, en ese sentido, se confirma la apelada en tal extremo.

Que en cuanto al importe de S/12 463,00 cabe señalar que del Anexo N° 06 adjunto al Requerimiento N° _____ (foja 51) se aprecia que dicho importe corresponde a los ingresos percibidos por rentas de quinta categoría, correspondientes al ejercicio 2019, por lo que la Administración al verificar que la recurrente no acreditó la forma de pago de la aludida renta en las cuentas bancarias de la recurrente, consideró que dicho importe fue destinado a los cargos y abonos en cuentas bancarias que no fueron materia de observación, por lo que su inclusión como parte de los activos tiene un efecto neutro, al encontrar sustento en otros ingresos reconocidos por la Administración, en consecuencia se encuentra arreglado a



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

ley y, en ese sentido, se confirma la apelada en tal extremo.

2. Pasivos

Que en la fiscalización la Administración no determinó créditos recibidos por la recurrente que pudieran justificar el incremento patrimonial determinado, lo que no ha sido cuestionado por ésta, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

3. Rentas y/o otros ingresos gravados, inafectos y exonerados percibidos

Que conforme con las normas expuestas anteriormente, del incremento patrimonial determinado se deben deducir las rentas e ingresos percibidos por el deudor tributario en el ejercicio, previa comprobación de la SUNAT, siendo que, a tal efecto, no forman parte de las rentas o ingresos, entre otros, las retenciones y otros descuentos realizados.

Que según lo indicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 4409-5-2006, 01949-2-2004 y 4761-4-2003, en el caso de personas naturales, debe entenderse que los fondos disponibles son los que permiten justificar el incremento patrimonial determinado por la Administración, estando conformados por las rentas brutas declaradas, aquellas de procedencia conocida determinadas en la fiscalización, ingresos que no califican como rentas gravadas y otros no contenidos en la restricción del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, menos el impuesto pagado o retenido respecto de tales rentas o ingresos.

Que por su parte, en las Resoluciones N° 05240-2-2005 y 03392-3-2014, entre otros, este Tribunal ha establecido que los fondos disponibles deben comprender ingresos reales y no ficticios, ya que solo los ingresos reales incrementan el patrimonio del contribuyente y pueden sustentar una adquisición o gasto que este hubiese realizado, y que es calificado por la Administración como incremento patrimonial.

Que del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 67) se aprecia que en la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado del ejercicio 2019, la Administración consideró los montos declarados por la recurrente por rentas de primera, cuarta y quinta categorías por S/136 203,00, S/8 283,00 y S/58 240,00, respectivamente. Para ello tomó en cuenta la documentación presentada por la recurrente consistente en:

- i) Contratos de arrendamiento suscritos con la sociedad conyugal y
respecto de los cuales se generaron ingresos por renta de primera categoría por S/136 203,00 depositados en las cuentas de ahorro que la recurrente mantenía en el Banco de Crédito del Perú, Banco Continental y Banco Scotiabank. (fojas 304 a 339),
- ii) Copia del recibo de honorarios electrónico emitido a favor de (foja 206) por \$2 500,00 (S/8 282,50) que al no haberse acreditado el ingreso en sus cuentas bancaria fue considerado en el rubro «Activos» y es considerado a fin de deducir el incremento patrimonial no justificado.
- iii) Boletas de pago generados por la Planilla Electrónica de los meses de febrero, marzo, mayo, junio, julio, setiembre, octubre y noviembre de 2019 (foja 206), en los que se deja constancia que la recurrente percibió un importe total por rentas de quinta categoría de S/58 239,60, de los cuales S/45 775,29 fueron depositados en las cuentas de ahorro que la recurrente mantenía en el Banco de Crédito del Perú, Banco Continental y Banco Scotiabank, por lo que se tiene que habría percibido S/12 463,00 sin haber utilizado cuentas bancarias, importe que considerado en el rubro «Activos» y a la vez deducido en la determinación del incremento patrimonial no justificado.

Que además consideró como otros ingresos los importes de S/576 100,00, S/9 077,00 y S/13 140,00. En relación con el primer importe se tiene el testimonio de anticipo de herencia de 27 de marzo de 2019 otorgado por su madre a favor de la recurrente por \$175 000,00, precisa el aludido documento certificado ante notario público que el



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

depósito se efectuó el 23 de marzo de 2019, mediante depósito en la cuenta del Banco Continental N° (foja 206). Respecto al importe de S/9 077,00 se verifica que corresponde a las garantías relacionadas a los contratos de arrendamiento suscritos con

y

Anónima Cerrada (fojas 318 a 322 y 309 a 313). En relación con el importe de S/13 140,00 la Administración los considera como otros importes menores que disminuyen el incremento patrimonial acotado.

Que por tanto, dado que la Administración ha comprobado que la recurrente percibió los ingresos descritos, correspondía que dichos montos se consideren a fin de sustentar el incremento patrimonial determinado, como en efecto lo realizó, y que no ha sido materia de cuestionamiento por la recurrente, por lo que procede confirmar la apelada en dicho extremo.

Que como se aprecia de lo expuesto en los considerandos precedentes, se ha determinado la existencia de un incremento patrimonial no justificado para el ejercicio 2019, conforme al método de Adquisiciones y Desembolsos de acuerdo con lo establecido en el artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo tanto, se configuran los supuestos establecidos en los numerales 2, 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, que facultan a la Administración a determinar la obligación tributaria sobre base presunta; y al haberse verificado que el procedimiento seguido se encuentra arreglado a la ley, salvo en el extremo de los depósitos en el sistema financiero efectuados por \$160 000,00 (S/532 960,00) y \$180 000,00 (S/592 200,00) que se ha dispuesto sean excluidos del incremento patrimonial determinado.

Que estando a lo descrito corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N°

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que de la Resolución de Multa N° (fojas 170 y 171) 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 del ejercicio 2019.

Que sobre el particular, el numeral 1 del artículo 178 del anotado Código Tributario, aplicable al caso de autos, establecía que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°, la cual ha sido levantada en el extremo de la inclusión de los depósitos en el sistema financiero nacional por \$160 000,00 (S/532 960,00) y \$180 000,00 (S/592 200,00), los cuales conforme se ha expuesto precedentemente deberán ser excluidos de la determinación del incremento patrimonial no justificado, en tanto, que se ha mantenido en los demás que contiene, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la sanción analizada, a fin de que sea reliquidada.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la constancia que obra en autos (foja 352).

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° de 12 de enero de 2024 en el extremo de la inclusión de los depósitos en el sistema financiero por \$160 000,00 (S/532 960,00) y \$180 000,00 (S/592 200,00), los cuales



Tribunal Fiscal

Nº 05990-1-2024

deberán ser excluidos de la determinación del incremento patrimonial no justificado, y la multa vinculada con tal extremo; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/GT/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente