



Tribunal Fiscal

Nº 15926-5-2013

EXPEDIENTE Nº : 13915-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 18 de octubre de 2013

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia Nº 0760140001799/SUNAT de 31 de julio de 2007, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003650, girada por Impuesto a la Renta de 2005 y contra la Resolución de Multa Nº 074-002-0009285, girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene no haber realizado operaciones que originen la obligación de presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta en el periodo 2005, por lo que no correspondía que la Administración le emitiese la resolución de multa por dicha omisión y menos aún que le determinara deuda tributaria. Al respecto, indica que la Administración no puede aplicarle presunciones basándose únicamente en la manifestación presentada el 29 de mayo de 2006, ya que este posee un mérito probatorio parcial, debiendo haberse valorado conjuntamente con los demás medios probatorios admitidos.

Que asimismo, señala que los abonos de dinero efectuados en su cuenta corriente fueron destinados para el pago de obligaciones tributarias de terceros y que dicho dinero era recogido por el señor Alejandro Merino en la ciudad de Chiclayo, quien efectuaba tales pagos, quedándose sólo con una pequeña parte del mismo.

Que por su parte, la Administración señala que el recurrente no sustentó fehacientemente el origen de los depósitos en su cuenta de ahorros, lo que determinó la existencia de un Incremento Patrimonial No Justificado en el ejercicio 2005, siendo además que no presentó declaración jurada alguna por dicho periodo del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a emitir los valores impugnados.

Que como resultado de la evaluación y valoración de la documentación e información proporcionada por el recurrente mediante los Requerimientos Nº 0722060000984 y 0722060001056 (fojas 58 a 76), la Administración determinó que este no sustentó el origen de los depósitos efectuados a su cuenta de ahorros en el ejercicio 2005, estableciendo reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de personas naturales por Incremento Patrimonial No Justificado en dicho ejercicio, emitiéndose para ello la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003650 y la Resolución de Multa Nº 074-002-0009285 (foja 95) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

Resolución de Determinación Nº 074-003-0003650

Que según se observa del Anexo Nº 3 a la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003650 (foja 97), la Administración consideró que los abonos efectuados al recurrente en su Cuenta de Ahorro del Banco Interbank en Moneda Nacional, por la suma total de S/. 137 214,00, constituían un Incremento Patrimonial No Justificado del ejercicio 2005, toda vez que no pudo sustentar el origen de tales abonos, y que no dedujo importe alguno al no haberse presentado la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2005, conforme se advierte en el siguiente cuadro:

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 15926-5-2013

Cuadro Nº 1

DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO ²		
Conceptos	Adquisiciones y Desembolsos (S/.)	Deducciones (S/.)
Incrementos determinados por la SUNAT:		
Depósitos en Cuenta de Ahorros del Banco Interbank	137 214,00	
Deducciones		
Incremento Patrimonial Sustentado		0,00
Rentas Declarada y Percibida en el Ejercicio		0,00
Totales	137 214,00	0,00
Incremento Patrimonial No Justificado del Ejercicio		137 214,00

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 reparo por Incremento Patrimonial No Justificado del ejercicio, lo que se ajusta a lo dispuesto en 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 determinar si los conceptos observados por la Administración que conforman el reparo en mención se encuentran arreglados a ley.

Que el numeral 2 del artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que 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 el numeral 13 del artículo 64° del mencionado código, vigente antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 981³, norma aplicable al caso de autos, señalaba que la Administración podía utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando las normas tributarias lo establecieran de manera expresa.

Que cabe indicar que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04409-5-2006 y 03485-4-2006, entre otras, se 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 se encuentra prevista en el citado numeral 13 según texto antes de la modificación efectuada por Decreto Legislativo Nº 981), además, su detección 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 por su parte, el artículo 52° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, prevé que **se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste** 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 disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades

² Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003650 (foja 106).

³ Publicado el 15 de marzo de 2007.





Tribunal Fiscal

Nº 15926-5-2013

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 citada norma, menciona 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** 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 asimismo, de acuerdo con el artículo 92° de la misma 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 éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo con los métodos que establezca el reglamento, siendo que dichos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT.

Que por otro lado, el 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 inciso 1 del artículo 91° de la anotada ley también será de aplicación cuando se comprueben diferencias entre los incrementos patrimoniales y los ingresos percibidos, declarados o no.

Que el numeral d) del artículo 60° del aludido reglamento, modificado por el mismo decreto supremo, indica que para efecto de la **determinación de la obligación tributaria sobre la base de 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 adquisición 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 con 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 éstos 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, y 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 intereses, los depósitos, 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 conforme con lo expuesto en las normas glosadas, la Administración podía verificar la determinación de un Incremento Patrimonial No Justificado sobre la base de establecer el flujo monetario del recurrente en el ejercicio sujeto a fiscalización, tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero por parte de aquél, llegando a establecer el incremento patrimonial y, a partir de este importe, el que resulte no justificado⁴.

⁴ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07514-8-2012, entre otras.

3



Tribunal Fiscal

Nº 15926-5-2013

Que con relación a ello, según se advierte en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0722060000984, así como de su Anexo Nº 02 (fojas 71 a 73), la Administración solicitó al recurrente que sustentara el origen y procedencia de los fondos, y la actividad económica realizada para obtener el dinero depositado en su Cuenta de Ahorro en Moneda Nacional del Banco Interbank Nº 700-00003008313255, conforme se detalla a continuación⁵:

Cuadro Nº 2

ABONOS EFECTUADOS AL RECURRENTE CUENTA DE AHORROS EN MONEDA NACIONAL Nº 700-00003008313255		
Fecha	Concepto	Importe (S/.)
03/06/2005	Depósito en Efectivo	33 000,00
23/06/2005	Depósito en Efectivo	6 600,00
30/06/2005	Depósito en Efectivo	2 750,00
04/07/2005	Depósito en Efectivo	9 000,00
04/07/2005	Depósito en Efectivo	9 000,00
04/07/2005	Depósito en Efectivo	9 256,00
05/07/2005	Depósito en Efectivo	344,00
14/07/2005	Depósito en Efectivo	7 500,00
18/07/2005	Depósito en Efectivo	6 000,00
03/08/2005	Depósito en Efectivo	12 000,00
31/08/2005	Depósito en Efectivo	12 000,00
13/09/2005	Depósito en Efectivo	14 500,00
15/09/2005	Depósito en Efectivo	400,00
19/09/2005	Depósito en Efectivo	4 164,00
24/10/2005	Depósito en Efectivo ⁶	8 200,00
31/10/2005	Depósito en Efectivo	2 500,00
TOTAL		137 214,00

Que mediante Escrito Nº 17433 presentado el 29 de noviembre de 2006 (fojas 47 a 50), el recurrente dio respuesta al citado requerimiento, manifestando que en su cuenta bancaria ingresaban montos de dinero que posteriormente eran entregados al señor Alejandro Merino en la ciudad de Chiclayo, quien trasladaba este dinero a la ciudad donde se iba a efectuar la cancelación de los adeudos tributarios de sus clientes contactados. Indica que esta persona era quien financiaba el pago de tales deudas a dichos clientes y que por ello se quedaba con una pequeña parte del dinero correspondiente a la comisión que cobraba por contactar a la citada persona con los referidos clientes, no obstante, conforme se advierte del Anexo Nº 01 al resultado del aludido requerimiento (fojas 67 a 69), este no presentó documentación alguna que acredite su alegato.

Que posteriormente, mediante Requerimiento Nº 0722060001056 (fojas 62, 63 y 65), la Administración comunicó al recurrente que en tanto no pudo acreditar el origen y procedencia de los fondos con los cuales se efectuaron abonos en sus cuentas bancarias, según lo solicitado en el Requerimiento Nº 0722060000984, correspondería que se le determinara la obligación tributaria sobre base presunta, en aplicación del artículo 64º del Código Tributario y del artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que le volvió a requerir la sustentación de los citados depósitos con documentación fehaciente.

Que en respuesta al requerimiento en mención, mediante Escrito Nº 18291 de 12 de diciembre de 2006 (fojas 51 a 55) el recurrente reitera los argumentos expuestos en el escrito anterior, por lo que en el resultado del Requerimiento Nº 0722060001056 (fojas 58 a 60), la Administración consideró que este no sustentó lo solicitado, por lo que procedió a determinar la existencia de un Incremento Patrimonial No Justificado en el ejercicio 2005 por la suma de S/. 137 214,00.

⁵ Dicho detalle se obtuvo del Estado de Cuenta presentado por el mismo recurrente mediante Escrito Nº 8187 de 6 de junio de 2006 (fojas 28 a 39).

⁶ De la revisión del Estado de Cuenta se aprecia que el abono corresponde al concepto "N/A TRANSF FOND".



Tribunal Fiscal

Nº 15926-5-2013

Que en efecto, tal como se indicó en los resultados de los Requerimientos Nº 0722060000984 y 0722060001056, si bien el recurrente señaló que los abonos a su cuenta de ahorros fueron destinados a realizar pagos de las obligaciones tributarias de terceros, en autos no se observa documentación alguna que lo acredite, con el que pueda sustentar el origen y procedencia de los fondos con que se efectuaron dichos abonos.

Que de la revisión del detalle de los depósitos no sustentados ascendentes a S/. 137 214,00 (fojas 33 a 39) y de la documentación obrante en autos, se aprecia que el recurrente no ha señalado ni acreditado el origen o la procedencia del dinero para efectuar tales depósitos, pese a haber sido requerida para ello.

Que al respecto cabe indicar que conforme lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 04759-2-2005, 03486-4-2006 y 13369-1-2012, entre otras, resulta válido que los abonos o depósitos en efectivo en cuentas bancarias no sustentados formen parte de la determinación del incremento patrimonial, toda vez que estos representan una disposición de bienes y/o dinero, es decir, un flujo de bienes que no ha sido sustentado por el contribuyente.

Que en consecuencia, conforme con el citado artículo 60º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y el referido criterio jurisprudencial, dado que el recurrente no proporcionó la documentación y/o información que permitiera demostrar el origen de los depósitos efectuados en su Cuenta de Ahorros en Moneda Nacional Nº 700-00003008313255 del Banco Interbank, la inclusión de este concepto en la determinación del incremento patrimonial del ejercicio 2005 se encuentra arreglado a ley.

Que por otro lado, según se aprecia del Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003650 (foja 106), la Administración no consideró deducción alguna para las rentas declaradas debido a que conforme se verifica del reporte de bases de datos informáticas de la Administración Tributaria (fojas 10/vuelta y 20), el recurrente no declaró rentas en el ejercicio 2005⁷, por lo que el íntegro del reparo por Incremento Patrimonial No Justificado constituye renta neta gravada, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 91º de la Ley del Impuesto a la Renta⁸, en tal sentido, resultaba procedente considerar la deducción de la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado del ejercicio 2005, equivalente a S/. 0,00.

Que de lo expuesto, se tiene que el procedimiento seguido por la Administración a efecto de determinar el Incremento Patrimonial No Justificado del recurrente por el ejercicio 2005 se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en tal extremo.

Que con relación a lo alegado por el recurrente respecto a que la Administración únicamente ha valorado como medio probatorio la manifestación que prestó el 29 de mayo de 2006, debiendo valorar los demás medios probatorios, como son sus demás escritos donde indica que realizó operaciones como intermediario de terceros, es necesario precisar que a aquél le correspondía la carga de la prueba a fin de acreditar los hechos que alega, por lo que debía presentar elementos de prueba que permitieran acreditar que tal incremento patrimonial no existió o que se encuentra justificado, lo que no hizo a pesar de haber sido requerido para ello⁹, por lo que su alegato carece de sustento.

⁷ Lo que ha sido reconocido por el recurrente.

⁸ Conforme con lo dispuesto en el inciso e) del artículo 60º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, del incremento patrimonial determinado, se deducen las rentas e ingresos percibidos por el deudor tributario en el ejercicio, previa comprobación de la SUNAT aun cuando no hubiere presentado la declaración sin considerar la rentas fictas, las retenciones y otros descuentos.

⁹ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 13369-1-2012.

 5



Tribunal Fiscal

Nº 15926-5-2013

Resolución de Multa Nº 074-002-0009285

Que la Resolución de Multa Nº 074-002-0009285 (foja 95) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, esto es, por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

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

Que el primer párrafo del artículo 79º de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que los contribuyentes que obtengan rentas computables deberá presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable, no estando obligado a ello los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría.

Que conforme se advierte en el punto 1 del resultado al Requerimiento Nº 0722060000984 (foja 70), se dejó constancia que el recurrente no presentó su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2005, siendo además que dicho hecho fue reconocido por este durante el procedimiento de fiscalización.

Que estando a las normas glosadas, resulta procedente la aplicación de la sanción materia de análisis¹⁰, toda vez que el recurrente tenía la obligación de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, pues conforme se ha expuesto en los considerandos anteriores, se determinaron rentas gravadas en tal ejercicio, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Márquez Pacheco y Velásquez López Raygada, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0760140001799/SUNAT de 31 de julio de 2007.

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

MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE

TERRY RAMOS
VOCAL

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
TR/JS/MC/rag.

¹⁰ Emitida en base a la Tabla II anexa al Código Tributario.