



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

EXPEDIENTE Nº : 6761-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 17 de mayo de 2018

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente Nº _____ contra la Resolución de Intendencia Nº 1160140004283/SUNAT de 15 de marzo de 2013, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 114-003-0010333, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y las Resoluciones de Multa Nº 114-002-0017556 a 114-002-0017558, emitidas por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 5 del artículo 177°, y numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente se ratifica en todos los argumentos esgrimidos en su recurso de reclamación, los que considera no han sido evaluados ni meritados con imparcialidad, equidad y justicia por parte de la Administración.

Que cuestiona que durante el procedimiento de fiscalización la Administración le haya otorgado únicamente cuatro días para cumplir con presentar abundante documentación solicitada mediante Requerimiento Nº 1122110000476, aspecto que no resulta razonable en concordancia con el artículo 62° del Código Tributario que establece plazos mínimos.

Que refiere que la documentación solicitada mediante Requerimiento Nº 1122110000476, además de ser abundante, no se encontraba en su poder sino de terceros, tales como entidades financieras y registros públicos, por lo que solicitó la ampliación del plazo otorgado, no obstante la solicitud le fue denegada mediante la Carta Nº 0112-2011-SUNAT/2P0200 de 11 de octubre de 2011, precisando que el Resultado del Requerimiento se cerró antes de que la Administración responda la solicitud de prórroga de plazo, vulnerando los principio de debido procedimiento, equidad y justicia.

Que asimismo sostiene que el plazo de fiscalización se excedió del plazo legalmente establecido, siendo que este se inició el 4 de octubre 2011 con el Requerimiento Nº 1122110000476 y terminó un año y seis días después con la notificación del Resultado del Requerimiento Nº 1122120000384, vulnerándose el debido procedimiento.

Que arguye, en cuanto a la determinación del incremento patrimonial no justificado, que no resulta correcto que la Administración considere que todo lo que se deposita en un banco o cuenta bancaria es producto de la obtención de ingresos gravados ya que, como ocurrió en su caso, realizó retiros de un banco y los depositó en otros bancos o en la misma cuenta bancarias varias veces, o hizo retiros para pagar u amortizar algunas cuotas de préstamos vencidas.

Que siendo así, indica que todos los movimientos bancarios y las disposiciones en efectivo efectuadas en el año 2010 provienen del dinero de los mismos bancos que fue rotando con dos finalidades; para aparentar movimientos bancarios y seguir siendo objeto de crédito, y para seguir amortizando las deudas vencidas y no incurrir en morosidad. Detalla como ejemplo que el préstamo personal de 9 de julio de 2010 por el importe equivalente a S/ 23 299,43 recibido de la _____ registrado en el Ítem 8 del Resultado del Requerimiento Nº 1122120000384, ese mismo día fue depositado en su cuenta de la misma entidad financiera para amortizar cuotas que se vencían posteriormente y la cuota Nº 10 del préstamo Nº _____

Que agrega que es una persona financieramente quebrada, siendo que tal como se refleja en las notas de los Anexos Nº 4 y Nº 7 del Resultado del Requerimiento Nº 1122120000384 en las que se advierte que la mayoría de los préstamos que amortizó en el ejercicio 2010 fueron percibidos en años anteriores. Precisa

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

que se mantuvieron en una burbuja financiera debido a que fracasó en los negocios en los que incurrió además de ser objeto de un robo, a lo que se sumó que los funcionarios de las entidades financieras, bajo pretexto de no elevar el índice de morosidad, lo indujeron a refinanciar préstamos, o tramitar préstamos nuevos y con ello pagar los préstamos vencidos.

Que asimismo señala que las deudas en las que incurrió le resultan impagables lo que se corrobora con las copias de las demandas judiciales presentadas por las entidades financieras, precisa que tiene la condición de profesor cesante y que no genera rentas que le permitan afrontar las deudas en las que incurrió.

Que por otro lado alega que la Administración no ha aplicado correctamente la teoría de consumo más incremento patrimonial, toda vez que en su caso nunca se determinó su patrimonio inicial y final del ejercicio 2010, por lo que no puede afirmar si hubo o no un incremento patrimonial para posteriormente, de corresponder, adicionar los consumos, por lo que se incurrió en causal de nulidad.

Que alega que la actuación de la Administración ha vulnerado los principios de legalidad, capacidad contributiva, así como el de no confiscatoriedad, por cuanto solo se ha probado que hubo flujo de dinero durante el ejercicio fiscalizado, pero no que el mismo tenga incidencia tributaria, cita las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes Nº 53-2004-PI/TC y 2727-2002-AA-TC, entre otro, respecto a los indicados principios.

Que solicita la aplicación del principio de la carga de la prueba, según el cual corresponde a la Administración probar que los flujos de dinero provienen de ingresos gravados y que no fueron declarados, invoca, entre otras, el criterio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 11213-2-2008, 987-2-2009, 933-4-2003, 755-1-2006 y 1814-4-2006.

Que cuestiona las Resoluciones de Multa Nº 114-002-0017558, 114-002-0017556 y 114-002-0017557, al no haber incurrido en las infracciones que se le imputan, por lo que no se encuentran arregladas a ley.

Que por su parte, la Administración señala que el recurrente no sustentó el origen de los ingresos, para la adquisición de vehículo, disposición en efectivo para pagos de gastos diversos, pagos de cuotas de préstamos, pagos de tarjetas de crédito, pagos a una empresa del sistema financieros y depósitos en el sistema financiero nacional, tal como se detalla en el Anexo Nº 2 del Resultado del Requerimiento Nº 1122120000384. Por lo tanto, afirma que se encontraba plenamente facultada a utilizar en forma directa los procedimientos de determinación sobre base presunta.

Que asimismo anota que producto del procedimiento de fiscalización detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177º y numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

Que en cuanto a lo alegado por el recurrente respecto la validez del procedimiento de fiscalización con relación al plazo otorgado para presentar la documentación requerida, sostiene que el otorgado está dentro de los límites legalmente dispuestos, por lo que no se incurrió en ninguna vulneración de principios, no amparando tal argumento.

Que sobre la nulidad del procedimiento por presuntamente haberse extendido del año dispuesto normativamente, señala que en atención a que el inicio del plazo de la fiscalización se dio el 17 de octubre de 2011 y que el cierre del último Requerimiento aconteció el 10 de octubre de 2012, se observó la notificación de los requerimientos dentro del plazo dispuesto en el numeral 1 del artículo 62º-A del Código Tributario.

Que respecto a los argumentos esgrimidos sobre el movimiento de fondos de las cuentas del recurrente, precisa que al determinar el incremento patrimonial no justificado se procedió a sumar el total de los activos y desembolsos, retirando los pasivos acreditados mediante créditos o préstamos a entidades financieras, y producto de la diferencia de ingresos y desembolsos, y los créditos, se determinó un ingreso patrimonial, en tal sentido, al haberse efectuado movimientos bancarios producto de los préstamos recibidos y sustentados, dichos importes no forman parte del incremento patrimonial ya que fueron retirados los pasivos del total de activos, por lo que no amparó lo alegado en contrario.

2 8 2



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

Que en cuanto a lo manifestado por el recurrente en relación al cobro de las entidades crediticias, refiere que las exigencias por sus acreencias no afectan la determinación realizada, de acuerdo al mecanismo utilizado para la determinación del incremento patrimonial.

Que con relación a que se encontraba financieramente quebrado, dicho alegato no ha sido acreditado sino por el contrario hubo movimientos económicos que conllevaron a la determinación de un incremento patrimonial no justificado.

Que agrega que las circunstancias de robo de dinero y connivencia de funcionarios de las entidades financieras para hacerle caer en dicha situación, no lo eximen de su obligación de sustentar y desvirtuar los supuestos para la aplicación de base presunta.

Que en lo relativo al alegato de que no se habría aplicado correctamente la teoría de consumo más incremento patrimonial, precisa que en el caso de autos se aplicó el método de determinación sobre base presunta, al no haberse acreditado el sustento de los movimientos económicos, no siendo suficiente el haber obtenido créditos de entidades financieras debido a que el total de movimientos es superior a los referidos créditos.

Que en lo concerniente al alegato vinculado a la carga de la prueba, señala que cuando el deudor tributario no demuestra fehacientemente a la Administración el origen del patrimonio incrementado, esta puede presumir rentas, salvo prueba en contrario, por lo que la carga de la prueba le corresponde al contribuyente y, en ese sentido, debe ofrecer y producir material probatorio.

Que en cuanto a las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas sostiene que no resultan aplicables al caso de autos.

Que en el caso se autos se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, iniciado con Carta N° 110113113260-01-SUNAT (foja 470) y Requerimiento N° 1122110000476 (fojas 435 a 467)¹, la Administración determinó un reparo por Incremento Patrimonial No Justificado; y a su vez detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, emitiéndose como consecuencia de ello la Resolución de Determinación N° 114-003-0010333 (fojas 502 a 507) y las Resoluciones de Multa N° 114-002-0017556 a 114-002-0017558 (fojas 508 a 513).

Decreto Legislativo N° 1257

Que mediante el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrativos por la SUNAT, se reguló la extinción de las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia del referido decreto legislativo, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5°, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por periodo, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00, precisando que no se aplica lo dispuesto a las deudas señaladas en el artículo 4°, ni a aquellas de los sujetos a que se refiere el artículo 6°.

¹ Notificados el 4 de octubre de 2011 (fojas 468 y 471), mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal del recurrente, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 631), habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del receptor de tales documentos, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que establecía que la notificación de los actos administrativos se realizaría 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 el acuse de recibo debía 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.





Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

Que de conformidad con el artículo 12° del citado decreto legislativo, tratándose de deudas impugnadas ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, la SUNAT comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de deudas.

Que asimismo, el artículo 19° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1257, con relación a las acciones de la SUNAT por extinción de deudas, refiere en su inciso c)² que la SUNAT comunica al Tribunal Fiscal o al Poder Judicial respecto de la deuda impugnada materia de extinción, a efectos de que tales instancias puedan concluir los procedimientos o procesos según corresponda.

Que mediante Oficio N° 054-2017-SUNAT/600000 de 10 de abril de 2017 (fojas 635 y 636), la Administración comunicó a este Tribunal que la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° 114-002-0017556 a 114-002-0017558, emitidas por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 5 del artículo 177°, y numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario se extinguieron con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1257, por lo que estando a lo informado por aquella, corresponde revocar la apelada en este extremo.

Procedimiento de Fiscalización

Que el recurrente invoca la nulidad del procedimiento de fiscalización al sostener que previamente al cierre del primer requerimiento debió evaluarse y notificarse el pronunciamiento sobre su solicitud de prórroga presentada, ya que consideraba que no se le había dado un plazo razonable para la exhibición y/o presentación de la información requerida; además el plazo del mencionado procedimiento superó el establecido en el artículo 62°-A del Código Tributario, por lo que previamente corresponde a esta instancia efectuar su análisis.

Que el numeral 1 del artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que la Administración, en ejercicio de la facultad de fiscalización puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Dicha norma agrega que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles y que también podrá exigirse 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 tres (3) días hábiles.

Que los numerales 4, 5 y 6 del artículo 87° del mencionado código, prescriben que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial, deberán permitir el control por la Administración Tributaria, así como llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes. Asimismo se prevé que deberán presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas y proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros

² Teniendo en cuenta el fe de erratas publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 11 de marzo de 2017.

2 2 b 4



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que por su parte, los numerales 1, 4 y 5 del artículo 62°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, establecen que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización y de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

Que agrega que una vez transcurrido dicho plazo no se puede notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración pudiera realizar o recibir de terceros o de la información que esta pudiera elaborar; y que el vencimiento del plazo de 1 año tiene como efecto que la Administración no pueda requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo aludido, sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75° dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que asimismo, el numeral 6 del aludido artículo 62°-A prevé que el plazo se suspende: a) Durante la tramitación de las pericias, b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita, c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades, d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria, e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario, f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización y g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.

Que conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06625-7-2008, 14970-11-2011 y 07275-1-2012, el hecho que la Administración exceda el plazo de un año del procedimiento de fiscalización (artículo 62°A), tiene como efecto que esta no pueda requerir al contribuyente mayor información y/o documentación de la solicitada dentro de dicho plazo.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones Nº 01801-5-2009 y 12408-8-2015, entre otras, ha establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia Administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada.

Que el artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, según texto vigente con anterioridad a la modificación dispuesta por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF³, dispone que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado, conforme con lo siguiente: : a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que se refiere el artículo 62°-A

³ Cabe indicar que dicho Reglamento sufrió modificaciones mediante Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de octubre de 2012, a efecto de adecuar sus disposiciones al procedimiento de fiscalización parcial, y que dicha modificación no resulta aplicable al caso de autos.

5



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

del Código Tributario, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento; y, b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.

Que cabe indicar que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata y el sujeto fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para tal efecto, el agente fiscalizador elaborará un acta en la que se dejará constancia de las razones comunicadas por el referido sujeto y su evaluación, así como de la nueva fecha en la que debe cumplirse lo requerido, siendo que el plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles. Asimismo, se prevé que si el sujeto fiscalizado no solicita la prórroga, se elaborará el resultado del requerimiento, el que también será elaborado si las razones del sujeto fiscalizado no justifican otorgar la prórroga, debiendo el agente fiscalizador indicar en el Resultado del Requerimiento la evaluación efectuada. Por su parte, el numeral 2 del citado artículo señala que cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a tres (3) días hábiles de notificado el requerimiento, el sujeto fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir lo requerido. Finalmente, el numeral 3 del mencionado artículo dispone que si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el requerimiento, se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación.

Que dicho artículo agrega que si no se cumplen los plazos establecidos por los numerales 2 y 3 para solicitar la prórroga, esta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado.

Que ahora bien, según se aprecia del expediente, el primer requerimiento emitido en el procedimiento de fiscalización materia de análisis fue el Requerimiento N° 1122110000476, notificado el 4 de octubre de 2011 según el análisis antes efectuado (fojas 435 a 467), a través del cual la Administración solicitó al recurrente que presente y/o exhiba diversa documentación e información como las declaraciones juradas del impuesto predial, vehicular y/o embarcaciones de recreo, exhibir los certificados de rentas y retenciones de rentas de capital y trabajo, entre otros. Asimismo, solicitó sustentar los movimientos u operaciones utilizando o no sus cuentas bancarias y que proporcione la información y exhiba la documentación sustentatoria solicitada en los Anexos N° 2 al 28, según lo señalado en los puntos 1 y 2 del Anexo N° 1 del mencionado requerimiento, otorgándole un plazo para su presentación de la referida documentación hasta el día 11 de octubre de 2011.

Que mediante escrito de fecha 10 de octubre de 2011 (foja 433), el recurrente solicitó un plazo adicional para cumplir con presentar la información solicitada, debido al corto tiempo que se le otorgó para acopiar y preparar información, sin embargo, la Administración considera como no presentada dicha solicitud, al haber sido presentada fuera del plazo establecido en el Código Tributario, tal como se dejó constancia en su Carta N° 01112-2011-SUNAT/2P0200 de 11 de octubre de 2011, notificada en la misma fecha⁴ (foja 430).

Que a través del Resultado del Requerimiento N° 1122110000476, notificado con fecha 11 de octubre de 2011 (fojas 426 y 427), la Administración señala que el recurrente no cumplió con exhibir ni proporcionar la documentación solicitada en el plazo establecido, dejando constancia de las infracciones cometidas.

Que de los hechos expuestos en los considerandos precedentes y teniendo en cuenta las normas citadas se observa que la referida solicitud de prórroga fue presentada el 10 de octubre de 2011, esto es, fuera del plazo establecido por el citado numeral 2 del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (en efecto, dicha solicitud debió presentarse en un plazo no menor a 3 días hábiles anteriores a la

⁴ Notificado el 11 de octubre de 2011 (foja 431), mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal del recurrente, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 631), habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del receptor de tales documentos, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del Código Tributario.

2 2 n 6 8



Tribunal Fiscal

N° 03727-8-2018

fecha en que se debía cumplir lo requerido), atendiendo a que en el Requerimiento N° 1122110000476, notificado con arreglo a ley el 4 de octubre de 2011 según el análisis antes efectuado, se otorgó como plazo para atender lo solicitado hasta el 11 de octubre de 2011.

Que dado que la solicitud de prórroga fue presentada fuera del plazo establecido en la mencionada norma que regula el procedimiento de fiscalización, resulta arreglado a ley que la Administración la considerara como no presentada.

Que es del caso precisar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 08246-8-2012 y 06699-8-2015, al haberse presentado la solicitud de prórroga del plazo para exhibir y/o presentar la documentación requerida mediante Requerimiento N° 1122110000476, fuera del plazo establecido por el numeral 2 del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT antes glosado, no existía la obligación de la Administración de contestarla, por lo que no resulta amparable lo alegado por el recurrente en el sentido que la Administración debía responder su solicitud antes de cerrar el indicado requerimiento.

Que en la misma línea de lo anotado, cabe indicar que el hecho que mediante la Carta N° 01112-2011-SUNAT/2P0200 (foja 430), la Administración hubiese dado respuesta a la solicitud de prórroga presentada por el recurrente el 10 de octubre de 2011, no implica una vulneración al debido procedimiento o supone la afectación a su derecho de defensa, por cuanto, al haberse presentado fuera de plazo a que se refiere el numeral 2 del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, la Administración no tenía la obligación de dar respuesta a dicho pedido.

Que de otra parte, sobre lo argumentado por el recurrente de que no se le otorgó un plazo razonable para la presentación y/o exhibición de documentación e información solicitado en el primer Requerimiento N° 1122110000476, cabe mencionar que la Administración cumplió con los plazos dispuestos en las normas en mención, además de otorgarle un plazo mayor al mínimo establecido para la presentación de documentación e información requerida, por lo que no se advierte vulneración a los principios invocados por el recurrente.

Que si bien el recurrente alega que parte de la información solicitada en el Requerimiento N° 1122110000476, estaba en poder de terceros, tales como entidades financieras y Registros Públicos, no ha acreditado con documentación sobre las gestiones realizadas ante dichas entidades durante el plazo que se le otorgó para el cumplimiento del aludido requerimiento.

Que con relación a que el plazo del procedimiento de fiscalización excedió un año (1 año y 6 días) a la fecha de notificación del Resultado del Requerimiento N° 1122120000384, cabe indicar que como ya se ha expuesto precedentemente el recurrente no cumplió al cierre del primer Requerimiento N° 1122110000476 de 11 de octubre de 2011, con presentar y/o exhibir documentación, razón por la cual no se inició el cómputo del plazo del presente procedimiento de fiscalización.

Que luego, mediante el Requerimiento N° 1122110000492 y sus Anexos (fojas 392 a 424), notificado el 11 de octubre de 2011⁵, la Administración reiteró su solicitud de exhibición y/o presentación de la documentación solicitada en los puntos 1 y 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 1122110000476 señalando como fecha de presentación el 17 de octubre de 2011.

Que mediante Acta de Asistencia de 17 de octubre de 2011 se dejó constancia de que el agente fiscalizador se apersonó al domicilio fiscal del recurrente a fin de atender lo solicitado mediante Requerimiento N° 1122110000492, siendo que mediante el Resultado del Requerimiento N° 1122110000492 (fojas 388 y 389), la Administración dejó constancia de que el recurrente presentó y/o exhibió la documentación solicitada.

⁵ Notificado el 11 de octubre de 2011 (foja 425), mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal del recurrente, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 631), habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del receptor de tales documentos, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del Código Tributario.

P L b 7



Tribunal Fiscal

N° 03727-8-2018

Que siendo que en el mencionado resultado de requerimiento, la Administración dio cuenta de que el recurrente cumplió con todo lo requerido, el 17 de octubre de 2011 comenzó a computarse el plazo a que se refiere el artículo 62°-A⁶ y no el 4 de octubre de 2011 con la notificación del Requerimiento N° 1122110000476, como erróneamente sostiene el recurrente.

Que no obra en autos documentación que acredite que durante el presente procedimiento de fiscalización la Administración haya cumplido con comunicar al recurrente la suspensión o prórroga del plazo del indicado procedimiento, en tal sentido, el plazo del año vencía el 17 de octubre de 2012, y después de dicha fecha la Administración no se encontraba facultada a notificar al recurrente actos en los que requiriese información y/o documentación.

Que en el procedimiento de fiscalización se notificó el Requerimiento N° 1122120000384 (fojas 361 a 386), el 17 de setiembre 2012⁷ (foja 387), solicitándole sustentar documentariamente las observaciones al señalar que el recurrente incurrió en las causales previstas en los numerales 3 y 15 del artículo 64° del Código Tributario, al no haber sustentado fehacientemente el origen y procedencia de los fondos en el procedimiento de Incremento Patrimonial No Justificado, la cual debía ser presentada el 21 de setiembre de 2012, siendo que dicho requerimiento fue cerrado el 10 de octubre de 2012 (foja 359).

Que en ese sentido, teniendo en cuenta que los requerimientos efectuados durante el presente procedimiento de fiscalización se efectuaron dentro del plazo establecido en el Artículo 62°-A del Código Tributario, no se advierte infracción al procedimiento establecido, careciendo de sustento lo alegado en contrario por el recurrente.

Que por tanto, el procedimiento de fiscalización se inició y siguió con arreglo a ley, no evidenciándose vulneración alguna de los derechos del contribuyente, por lo que a continuación corresponde analizar el fondo de la controversia, esto es, si el reparo efectuado por la Administración sobre incremento patrimonial no justificado es conforme a ley.

Resolución de Determinación N° 114-003-0010333

Que del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° 114-003-0010333 (fojas 532 a 536), se tiene que la Administración determinó una omisión en el Impuesto a la Renta de Persona Natural del ejercicio 2010, por el importe de S/ 84 709,00, como consecuencia del reparo por Incremento Patrimonial No Justificado, por la suma de S/ 360 124,00, tal como se refleja en el cuadro siguiente:

DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA	Importe
EJERCICIO 2010	(S/)
Renta Neta Imponible de Trabajo	0,00
Total Renta Neta de Fuente Peruana	0,00
(+) INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO	360 124,00
TOTAL RENTA NETA IMPONIBLE	360 124,00
Impuesto a la Renta según escala	84 709,00
(-) Crédito con derecho a devolución	0,00
Saldo a favor del fisco	84 709,00
(-) Tributo declarado	0,00
TRIBUTOS OMITIDOS DETERMINADOS POR LA ADMINISTRACIÓN	84 709,00

⁶ El cual también ha sido reconocido por la Administración en la resolución apelada.

⁷ Notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal del recurrente, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona que recibió dicho documento, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

Que a fin de sustentar el reparo efectuado, la Administración señala como base legal, entre otros, el numeral 2 del artículo 63°, los numerales 3 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 59°, 60° y 60°-A del Reglamento de la citada ley.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 63° del Código Tributario, 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 de acuerdo con el artículo 64° del mencionado código, modificado por Decretos Legislativos Nº 941 y 981, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, cuando el deudor requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentran relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez (numeral 3); y 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 06599-2-2012 y 05232-8-2013, 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 10º del artículo 64° del Código Tributario.

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 ley⁹.

Que de acuerdo con lo previsto por el artículo 52° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por 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 prescribe que, sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria sobre la base de 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 aludido código, siendo también de aplicación cuando la Administración compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Que por su parte, el artículo 92° de la referida ley indica 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

⁸ 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.

⁹ 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.

3 2 b 9 0



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

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. Además, precisa que estos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT.

Que asimismo el artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que la presunción a que se refiere el numeral 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 artículo 60° del mismo reglamento, dispone 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 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 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 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 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 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 finalmente, el mismo artículo establece que del incremento patrimonial determinado, 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 no forman parte de tales 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 citada ley, los ingresos provenientes de préstamos, cumplan o no los requisitos a que se refiere el artículo 60°-A del indicado reglamento; y 2) las adquisiciones de bienes por donaciones u otras liberalidades, que consten en Escritura Pública o en otro documento fehaciente, siendo que 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 dicho inciso.

Que por su parte, según el artículo 60°-A del anotado reglamento, de conformidad 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 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 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

7 2 5 10 8



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

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) 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 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 según se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 4761-4-2003, 1949-2-2004 y 1424-7-2010, los fondos disponibles que permiten justificar el incremento patrimonial determinado por la Administración, están conformados tanto por las rentas declaradas como por aquellas de procedencia conocida detectadas mediante fiscalización, así como por los ingresos que no califican como rentas, siempre que no se trate de fondos provenientes de actividades ilícitas y donaciones que no consten en documento de fecha cierta o escritura pública, de conformidad con el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso se tiene que como resultado de la evaluación de la documentación e información proporcionada por el recurrente, la Administración determinó por el ejercicio 2010 un incremento patrimonial no justificado de S/ 360 124,00, de acuerdo con el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 1122120000384 (foja 353) y la resolución apelada (foja 604), al establecer que el importe de sus ingresos no guardaba relación con el de sus adquisiciones y desembolsos, según el siguiente detalle:

RESUMEN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO - EJERCICIO 2010	
DESCRIPCIÓN	Importe S/
Activos	
- Vehículos	59 675,00
- Disposición de efectivo para pagos de cuotas de préstamos	196 487,00
- Disposición de efectivo para pagos de tarjetas de crédito	15 092,00
- Depósitos en el Sistema Financiero Nacional no sustentados	326 916,00
Total Activos (A)	598 169,00
Pasivos	
- Créditos o préstamos recibidos debidamente sustentados	219 188,00
Total Pasivos (B)	219 188,00
INCREMENTO PATRIMONIAL (A) - (B) = (C)	378 981,00
DEDUCCIONES	
(RENTAS PERCIBIDAS Y OTROS INGRESOS GRAVADOS, INAFECTOS Y EXONERADOS)	
Rentas Netas Percibidas	
- Renta Neta de Primera Categoría	12 764,00



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

- Renta Neta de Quinta Categoría	6 093,00
Total de Rentas Percibidas (D)	18 857,00
INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO (C) - (D)	360 124,00

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 incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2010, 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 en la Ley del Impuesto a la Renta, tomando en cuenta para este efecto la documentación que obra en autos, la legislación aplicable y los criterios jurisprudenciales existentes

1. Activos adquiridos y desembolsos

Que de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal mediante la Resolución Nº 06308-2-2006, para incluir un concepto como egreso o gasto en la determinación del incremento patrimonial no justificado aplicando el método de flujo monetario, resulta imprescindible la confluencia de los siguientes requisitos: a) que se encuentre acreditado que dicho concepto implica o constituye una aplicación de fondos o una disposición patrimonial por parte del contribuyente; b) que el egreso haya sido efectuado en el ejercicio acotado; y c) que no se encuentre debidamente sustentado el origen de los fondos empleados para efectuar dicho egreso, por lo que a continuación, se procederá a verificar si resulta procedente incluir las disposiciones patrimoniales observadas por la Administración y si se encuentra sustentado el origen de las disposiciones efectuadas por el recurrente en el ejercicio 2010.

a) Vehículo adquirido

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 1122120000384 (foja 383), la Administración solicitó al recurrente sustentar el origen de los ingresos para la adquisición de vehículo por el importe de S/ 59 675,00, tal como se detalla en el Anexo Nº 3 del mencionado requerimiento.

Que mediante el escrito presentado el 21 de setiembre de 2012 (foja 70), el recurrente señaló que la adquisición de dicho vehículo se pagó con la recepción de un préstamo de la cuyo cronograma se adjuntó en su oportunidad, tal como se manifestó en el punto 1 de la carta de 17 de octubre de 2011 (foja 292), mediante la cual se atendió el Requerimiento Nº 1122110000492¹⁰, por lo que afirma que si se compró el vehículo con dinero prestado, entonces no habría incremento patrimonial alguno.

Que según se aprecia el recurrente presentó la copia de la tarjeta de propiedad del vehículo, emitida por la Zona Registral IX – Sede Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (foja 212) y un cuadro informativo elaborado a requerimiento de la Administración (foja 213), donde se observa que en el ejercicio fiscalizado tuvo en propiedad un vehículo, Camioneta Rural, Marca modelo Tucson, Placa de Rodaje Nº año de fabricación 2010, adquirida según su dicho el 25 de abril de 2010, y señalando como importe la suma de US\$ 20 990,00, cuyo equivalente era S/ 59 675,00.

Que asimismo, se observa la copia del cronograma de pagos emitido por la (foja 117), donde se advierte que el recurrente percibió un préstamo por el importe de US\$ 22 000,00, cuyo monto fue desembolsado el 30 de abril de 2010 por dicha entidad financiera, para que sea pagado en 60 cuotas mensuales, tal como se verificó en dicho cronograma.

¹⁰ A través del Anexo Nº 10 del mencionado requerimiento (foja 213), el recurrente presentó el detalle de las características del mencionado vehículo, donde se indica que fue adquirido con fecha 25 de abril de 2010, por el importe de US\$ 20 990,00 (S/ 59 675,00).



Tribunal Fiscal

N° 03727-8-2018

Que al respecto, se tiene que la Administración, a efecto de considerar la adquisición del bien observado dentro del incremento patrimonial no justificado, únicamente ha tenido en cuenta documentación que sustenta que el recurrente tuvo en propiedad un vehículo en el ejercicio fiscalizado, sin embargo, no se aprecia que haya aportado la evidencia que acredite la oportunidad en la que este efectuó el pago o cancelación de dicha adquisición (no hay contrato de compra venta, escritura pública, comprobante de pago u otro instrumento), lo que no permite corroborar el hecho cierto de la presunción, en el sentido que no se ha demostrado la existencia de una disposición patrimonial.

Que de lo expuesto, se tiene que el procedimiento en este extremo no se encuentra arreglado a ley, dado que la Administración no sustentó la realización de la disposición patrimonial por parte del recurrente, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efectos de que la Administración excluya este concepto en la determinación del incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2010.

b) Disposición de efectivo para pagos de cuotas de préstamo

Que según el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1122120000384 (foja 383), la Administración solicitó al recurrente sustentar el origen de los fondos utilizados en la disposición de efectivo efectuada para el pago de las cuotas de diversos préstamos recibidos de la _____ por el importe de S/ 196 487,00, tal como se detalla en el Anexo N° 4 del mencionado requerimiento (fojas 379 y 380), para lo cual debía proporcionar el sustento por escrito y exhibir la documentación que lo acredite.

Que en efecto, y se verifica de autos, de la documentación presentada por el recurrente en el procedimiento de fiscalización se advierte que realizó pagos por préstamos recibidos durante el 2010, que no tienen un sustento sobre su origen por la suma de S/ 196 487,00¹¹.

Que ahora bien, mediante el escrito presentado el 21 de setiembre de 2012 (foja 70), el recurrente señala que los pagos efectuados a la _____ por concepto de cuotas de préstamos, se realizaron con el dinero de préstamos recibidos del sistema financiero nacional, los cuales no fueron considerados o analizados de manera integral por la Administración. Agregando que su situación financiera era y es caótica, por lo que se vio obligado a generar un espiral financiero, a fin de amortizar las cuotas vencidas, para lo cual solicitaba nuevos préstamos; para ello afirma, que le depositaban fondos en sus cuentas y de allí retiraba poco a poco, para ir amortizando sus cuotas vencidas.

Que obra en autos las copias de los cronogramas o calendario de pago emitidos por la _____ (fojas 108 a 126), donde se observa que el recurrente recibió diversos préstamos de dicha entidad financiera, según se detallan en los Créditos N°

(fojas 119, 120, 126, 129, 123, 109, 108, 118, 117, 116 y 114), los cuales según indica se habrían utilizado para pagar las cuotas de los préstamos observados, cuyas fechas de vencimiento según cronograma de pago se realizaron en los meses de enero a diciembre de 2010, tal como se detallan en el Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° 1122120000384 (fojas 350 y 351).

Que asimismo, de la revisión de los Extractos de Cuenta Bancaria en Soles N° _____ en Dólares N° _____ de la _____ y el Estado de Cuenta en Dólares N° _____ del _____ a nombre del recurrente (fojas 256 a 285), se tiene que por sí solos no evidencian que los préstamos recibidos por el recurrente hayan sido utilizados para el pago de las cuotas mensuales a la _____ tal como lo indicó.

¹¹ Con relación a: i) Crédito N° _____ se efectuó el pago de las Cuotas N° 2 a 7 en las fechas de 20 de abril, 20 de mayo, 20 de junio, 20 de julio, 20 de agosto y 20 de setiembre de 2010, ii) Crédito N° _____ se efectuó el pago de las Cuotas N° 1 a 7 en las fechas 3 de junio, 3 de julio, 3 de agosto, 3 de setiembre, 3 de noviembre y 3 de diciembre de 2010, iii) Crédito N° _____ se efectuó el pago de las Cuotas N° 1 a 5 en las fechas 8 de agosto, 8 de setiembre, 8 de octubre, 8 de noviembre y 8 de diciembre de 2010, y iv) Crédito N° _____ se canceló las Cuotas N° 1 a 3 el 22 de octubre, 22 de noviembre y 22 de diciembre de 2010 (fojas 114, 116, 117 y 118).



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

Que en tal sentido, dado que el recurrente no presentó documentación alguna que sustente el origen de los fondos que le permitieron efectuar los pagos de las cuotas del préstamo acotados se encuentra arreglado a ley que la Administración los incluyese en la determinación del incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2010 los mencionados pagos, toda vez que se verifica de autos que dicha acotación no fue desvirtuada, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

c) Disposición de efectivo para pagos de tarjetas de crédito

Que de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06515-1-2003 y 04062-1-2003, entre otras, se ha considerado que los pagos realizados por los consumos efectuados con tarjetas de crédito deben formar parte de la determinación del incremento patrimonial, en tanto, constituyen gastos del ejercicio realizados por el contribuyente.

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 1122120000384 (foja 383), la Administración solicitó al recurrente sustentar el origen de los ingresos para pagos de Tarjeta de Crédito Nº expedida por el _____ por el importe S/ 15 092,00, tal como se detalla en el Anexo Nº 5 del mencionado requerimiento, para lo cual debía proporcionar el sustento por escrito y exhibir la documentación que acredite lo señalado.

Que en efecto, y se verifica de autos, de la documentación presentada por el recurrente en el procedimiento de fiscalización se advierte que realizó pagos de la tarjeta de crédito durante el 2010, que no tienen un sustento sobre su origen por la suma de S/ 15 092,00¹².

Que mediante el escrito presentado el 21 de setiembre de 2012 (foja 70), el recurrente señala que la disposición de efectivo para pagos de tarjetas de crédito que se detallan en el Anexo Nº 5 del Requerimiento Nº 1122120000384, corresponde a parte de sus ingresos por rentas de primera y quinta categoría percibidos durante el ejercicio 2010, los cuales fueron debidamente acreditados, tal como se refleja en los Anexos Nº 8 y 9 del mencionado requerimiento.

Que de autos se aprecia que la Administración consideró para la determinación del incremento patrimonial del ejercicio acotado los pagos por los consumos efectuados con la Tarjeta de Crédito del Visa Nº _____, cuyo titular es el recurrente, ascendente a S/ 15 092,00 (foja 349), importe que fue determinado sobre la base de la información proporcionada por este a través de las copias del Estado de Cuenta de la Tarjeta de Crédito de dicha entidad financiera (fojas 152 a 164).

Que al respecto, no se aprecia que el recurrente haya acreditado el origen y procedencia del dinero empleado en los pagos por consumos efectuados con la tarjeta de crédito, toda vez que no ha demostrado que dichos pagos provengan de sus ingresos por rentas de primera y quinta categoría, por lo tanto, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las anotadas resoluciones, resulta válido que dichos pagos hayan sido incluidos como parte del incremento patrimonial del ejercicio acotado, por lo que corresponde confirmar la apelada también en dicho extremo.

d) Depósitos en el Sistema Financiero Nacional no sustentados

Que este Tribunal en diversas Resoluciones, tales como las Nº 04759-2-2005, 03486-4-2006 y 06420-3-2013, ha considerado como válido que los abonos o depósitos en efectivo en cuentas bancarias no sustentados formen parte de la determinación del incremento patrimonial, toda vez que representan una disposición de bienes y/o dinero, es decir, un flujo de bienes que en caso no sea sustentado por un contribuyente, resulta válido que forme parte del incremento patrimonial no justificado.

Que ahora bien mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 1122120000384 (fojas 382 y 383), la Administración solicitó al recurrente sustentar con documentación de fecha cierta el origen de los fondos que fueron depositados en las Cuentas de Ahorros en Soles Nº _____, en Dólares Nº _____ de la _____ y Cuenta de Ahorro en Dólares Nº _____ del _____

¹² Ello puede verificarse de los estados de cuenta de las cuentas que obran a fojas 256 a 272 y 274 a 284.

_____ 14 _____



Tribunal Fiscal

N° 03727-8-2018

por un importe total de S/ 326 916,00, de acuerdo con lo detallado en los Anexos N° 6.1, 6.2 y 6.3 (fojas 364 a 377), del mencionado requerimiento, para lo cual debía proporcionar el sustento por escrito y exhibir la documentación que lo acredite.

Que en efecto, y se verifica de autos, de la documentación presentada por el recurrente en el procedimiento de fiscalización se advierte que hubo abonos durante el 2010 en las Cuentas de Ahorros en Soles N° en Dólares N° de la y Cuenta de Ahorro en Dólares N° del , que no tienen un sustento sobre su origen por la suma de S/ 326 916,00¹³.

Que mediante el escrito presentado el 21 de setiembre de 2012 (foja 70), el recurrente señala que la disposición de efectivo para depósitos en el sistema financiero nacional, se realizó con dinero de los préstamos recibidos del sistema financiero nacional y estos no fueron considerados o analizados de manera integral por la Administración.

Que a través del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1122120000384 (fojas 355 a 357), la Administración señala que los depósitos efectuados en las cuentas bancarias observadas que se detallan en los Anexos N° 6.1, 6.2 y 6.3 del mencionado requerimiento (fojas 364 a 377), han sido analizadas en forma integral, sin dejar de lado ningún importe, por lo que concluye que el contribuyente no sustenta ni desvirtúa la observación formulada.

Que al respecto se aprecia que la Administración determinó que el total de depósitos a incluir en la determinación del incremento patrimonial asciende a S/ 326 916,00, al considerar que el recurrente no acreditó el origen de los fondos que dieron lugar a los depósitos efectuados en las cuentas de ahorros bancarias que se detallan a continuación:

Banco y N° de Cuenta	Total depósitos no sustentados (S/)
Cuenta de Ahorros en Soles N°	145 878,00
Cuenta de Ahorros en Dólares N°	168 408,00
Cuenta de Ahorros en Soles N°	12 630,00
Total Depósitos	326 916,00

Que la información contenida en el cuadro anterior fluye de los Anexos N° 6.1, 6.2 y 6.3 del Requerimiento N° 1122120000384 (fojas 364 a 377), que contienen diversos abonos o depósitos bancarios, entre otros, cuyos montos fueron obtenidos de los Extractos de Cuentas de Ahorros en Soles N° en Dólares N° de la y del Estado de Cuenta de Ahorro en Dólares N° del

Que efectivamente, del Extracto de Cuentas de Ahorros en Dólares N° de la por el período de enero a diciembre 2010 (fojas 256 a 272) y del Estado de Cuenta de Ahorros en Dólares N° del (fojas 274 a 285), se aprecia que se efectuaron diversos abonos o depósitos bancarios, los cuales no se pueden asociar a préstamo alguno recibido, toda vez que dichos abonos se hacen bajo los conceptos de ingreso en efectivo, abono intereses ganados, depósitos en efectivo y capital.

Que cabe indicar que el recurrente no presentó documento adicional alguno que sustente el origen de los ingresos que le permitieron efectuar los depósitos en las mencionadas cuentas bancarias y solo se limitó a indicar que dichos depósitos correspondían a préstamos recibidos del sistema financiero nacional, lo que no se encuentra debidamente acreditado.

¹³ Ello puede verificarse de los estados de cuenta con relación a la Tarjeta de Crédito N° que obran a fojas 152 a 164.

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

Que del mismo modo, del Extracto de Cuenta de Ahorros en Soles N° de la (fojas 256 a 266), se aprecian diversos abonos o depósitos bancarios por concepto de depósito efectivo, transferencia y capital, no pudiéndose identificar relación alguna con los préstamos obtenidos por el recurrente. Asimismo, no obra en autos, documento adicional alguno que pudiera sustentar el origen de tales ingresos.

Que sin perjuicio de lo antes expuesto, se observa que la Administración consideró un abono bancario por concepto de capital interés por el importe de S/ 32,70, que no representa un depósito bancario, conforme se aprecia en el Anexo 6.3 del Resultado de Requerimiento N° 1122120000384 (foja 337), lo cual no resulta correcto, pues al tratarse de un interés ganado en el sistema financiero, no representa una disposición de bienes y/o dinero, por lo que no puede considerarse como un depósito cuyo origen no es sustentado.

Que en tal sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración considerase como parte del incremento patrimonial los depósitos o abonos en las referidas cuentas bancarias, con excepción del abono por concepto de capital interés, antes mencionado, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efectos de que este último importe se excluya de la determinación del incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2010.

Que estando a lo expuesto, carece de sustento el alegato del recurrente sobre que sustentó con la documentación correspondiente los movimientos de su cuenta bancaria y que no constituyen incremento patrimonial no justificado.

2. Pasivos

a) Créditos o préstamos recibidos debidamente sustentados

Que mediante el Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N° 1122120000384 (foja 334), se aprecia que dentro del cálculo realizado por la Administración para determinar el incremento patrimonial no justificado atribuible al recurrente en el ejercicio 2010, la Administración dedujo el pasivo vinculado a préstamos recibidos de la entidad financiera y la por el importe de S/ 219 188,00.

Que de la revisión de las copias de los cronogramas de pagos emitidos por la entidad financiera y la y/o contrato de crédito (fojas 110 a 129) que sirvieron de base para la elaboración del Anexo N° 7 antes mencionado, se observa que el importe de los préstamos recibidos en el ejercicio fiscalizado ascienden a S/ 226 251,57, tal como se detalla continuación:

Fecha	Número	Prestamista	Importe del Préstamo Percibido			Fecha de Percepción
			US\$	T.C.	S/	
01.02.2010					2 974,92	01.02.2010
01.02.2010					2 808,68	01.02.2010
01.02.2010					1 280,47	01.02.2010
01.02.2010					1 599,64	01.02.2010
05.07.2010					2 139,86	05.07.2010
05.02.2010					27 500,00	05.02.2010
30.04.2010			22 000,00	2,846	62 612,00	30.04.2010
09.07.2010			32 000,00	2,823	90 336,00	09.07.2010
07.09.2010					30 000,00	07.09.2010
09.12.2010					5 000,00	09.12.2010
Total			54 000,00		226 251,57	



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

Que del cuadro anterior, fluye que el monto de los préstamos recibidos de terceros considerado por la Administración no resulta correcto, toda vez que consideró erróneamente el importe de S/ 219 188,00, advirtiéndose un error de suma en los cálculos efectuados por esta en razón que se ha considerado los mismos importes, debiendo ser la suma total correcta de S/ 226 251,57.

Que en tal sentido, si bien resulta procedente incluir para la determinación del incremento patrimonial los créditos recibidos en el periodo, deberá ajustarse el importe de este concepto a S/ 226 251,57, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo a efectos de que la Administración proceda conforme a lo indicado.

3. Ingresos que justifican el incremento patrimonial

a) Rentas de Primera Categoría

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 1122120000384 (foja 353), se aprecia que la Administración determinó como fuentes de recursos para el ejercicio 2010, los importes obtenidos por el alquiler de predios arrendados por el recurrente en el ejercicio 2010, por la suma total de S/ 12 764,00, tal como se detalla en el Anexo N° 8 del mencionado requerimiento (foja 333).

Que conforme se aprecia de los reportes de pagos efectuados a través de del Formulario 1083, emitidos por los sistemas de la Administración denominado "Información de Arrendatarios" (fojas 19 y 20) y las copias de vouchers de pagos realizados por Impuesto a la Renta de Primera Categoría correspondiente a los meses de enero a diciembre del 2010 (fojas 87 a 104), donde se observa que el recurrente declaró ingresos percibidos por el importe de S/ 13 460,00, y efectuó pagos por dicha renta ascendente a S/ 696,00 ($S/ 13 460,00 - S/ 696,00 = S/ 12 764,00$).

Que en tal sentido, resulta correcto que la Administración haya considerado como fondos disponibles para efecto de la determinación del incremento patrimonial los montos por concepto de Rentas de Primera Categoría, por lo que procede confirmar la apelada también en este extremo.

b) Rentas de Quinta Categoría

Que mediante el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 1122120000384 (foja 353), se aprecia que la Administración determinó un importe deducible del incremento por S/ 6 093,00 correspondiente al importe neto percibido por rentas de Quinta Categoría, que fue percibido por el recurrente por pensión de jubilación durante el ejercicio 2010, tal como se detalla en el Anexo N° 9 del mencionado requerimiento (foja 332).

Que conforme se aprecia del Anexo N° 9 del mencionado requerimiento y las copias de las boletas de pago de los meses de enero, mayo, junio, setiembre a diciembre de 2010¹⁴ (fojas 75 a 84), emitidas por la Dirección Regional de Educación - Loreto, el recurrente percibió ingresos como rentas de Quinta Categoría por concepto de jubilación de Pensionista Cesante en el ejercicio acotado, por el importe de S/ 6 294,40 y consignó un importe de retenido de S/ 201,12.

Que de lo expuesto, se tiene que la Administración incluyó dentro de las rentas que permiten justificar el incremento patrimonial determinado, los ingresos calificados como rentas de quinta categoría percibidos por el recurrente en el ejercicio 2010, tal como consta en la documentación presentada, por lo que la inclusión de dicho monto para efectos de justificar el indicado incremento resulta procedente.

Que del análisis del procedimiento aplicado por la Administración, se determina en el ejercicio 2010 un Incremento Patrimonial No Justificado de S/ 293 353,00, tal como se detalla a continuación:

¹⁴ El recurrente indica que no adjunta algunas boletas de pago de pensiones, debido a la distancia para recogerlo y presentarlo (foja 86).

9 17 17



Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

RESUMEN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO EJERCICIO 2010	
DESCRIPCIÓN	Importe S/
Activos	
- Vehículos	0,00
- Disposición de efectivo para pagos de cuotas de préstamos	196 487,00
- Disposición de efectivo para pagos de tarjetas de crédito	15 092,00
- Depósitos en el Sistema Financiero Nacional No sustentados	326 883,00
Total Activos (A)	538 462,00
Pasivos	
- Créditos o préstamos recibidos debidamente sustentados	226 252,00
Total Pasivos (B)	226 252,00
INCREMENTO PATRIMONIAL (A) - (B) = (C)	312 210,00
DEDUCCIONES	
(RENTAS PERCIBIDAS Y OTROS INGRESOS GRAVADOS, INAFECTOS Y EXONERADOS)	
Rentas Netas Percibidas	
- Renta Neta de Primera Categoría	12 764,00
- Renta Neta de Quinta Categoría	6 093,00
Total de Rentas Percibidas (D)	18 857,00
INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO (C) - (D)	293 353,00

Que respecto del argumento del recurrente, en el sentido que la Administración no aplicó correctamente la teoría del consumo más incremento patrimonial, cabe indicar que no resulta atendible, toda vez que el procedimiento seguido por la Administración se ajusta a lo dispuesto en los artículos 91° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por el cual el Método de Adquisiciones y Desembolsos, que consiste en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio y disminuir las rentas e ingresos percibidos.

Que respecto a los argumentos esgrimidos con relación al movimiento de fondos de las cuentas del recurrente, cabe precisar que al determinarse el incremento patrimonial no justificado se procedió a sumar el total de los activos y desembolsos, retirando los pasivos acreditados mediante créditos o préstamos en entidades financieras, y producto de la diferencia de ingresos y desembolsos, y los créditos, se determinó un ingreso patrimonial no justificado; en tal sentido, no existe un perjuicio ya que se ha considerado en el pasivo los créditos otorgados así como las rentas de primera y quinta categoría, advirtiéndose que el reparo se debe a que la disposición patrimonial ha sido mayor a lo justificado por el recurrente, por lo que no corresponde amparar lo alegado en contrario.

Que carece de fundamento lo argumentado por el recurrente respecto a que se encontraba financieramente quebrado, ya que ello no desvirtúa el reparo antes analizado. A su vez, el hecho de que entidades financieras le estén siguiendo procesos de ejecución de garantías, entre otros, por el incumplimiento de sus obligaciones, no resulta eximente del hecho que el recurrente tuvo un incremento patrimonial no justificado por el ejercicio 2010.





Tribunal Fiscal

Nº 03727-8-2018

Que en lo concerniente al alegato vinculado a la carga de la prueba, cabe precisar que cuando el deudor tributario no demuestre fehacientemente a la Administración el origen del patrimonio incrementado, esta puede presumir rentas, salvo prueba en contrario, por lo que la carga de la prueba le corresponde al contribuyente y, en ese sentido, debió ofrecer y producir material probatorio que sustente el origen de la disposición patrimonial, lo que no ha ocurrido¹⁵.

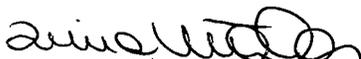
Que respecto a que la actuación de la Administración ha vulnerado los principios de legalidad, capacidad contributiva, así como el de no confiscatoriedad, por cuanto solo se ha probado que hubo flujo de dinero durante el ejercicio fiscalizado, pero no que el mismo tenga incidencia tributaria, cabe indicar que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, la actuación de la Administración se ha circunscrito a lo dispuesto en la ley, no habiendo ninguna contravención a los principios que alega, por lo que tampoco resultan pertinentes los criterios contenidos en las sentencias del Tribunal Constitucional invocadas.

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Ruiz Abarca e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

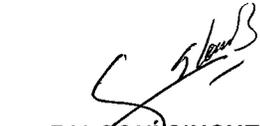
RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1160140004283/SUNAT de 15 de marzo de 2013, en el extremo referido a las Resoluciones de Multa Nº 114-002-0017556, 114-002-0017557 y 114-002-0017558.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1160140004283/SUNAT de 15 de marzo de 2013, en el extremo referido a la determinación de los activos adquiridos y desembolsos respecto al vehículo adquirido y depósitos en el sistema financiero, así como la determinación de pasivos, con relación a los créditos o préstamos recibidos en los términos antes expuestos, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


RUIZ ABARCA
VOCAL


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


Rubio Mendoza
Secretaría Relatora
FS/RM/LCM/gys

¹⁵ Con relación a la carga de la prueba y el incremento patrimonial no justificado, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 3920-4-2005 y 1815-4-2006, entre otras, que el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una presunción de pleno derecho en función de la cual constatada la existencia de un incremento patrimonial no justificado, se presume que el mismo ha sido obtenido a partir de la percepción de rentas netas no declaradas por el contribuyente; por lo tanto, corresponderá a la Administración acreditar la existencia de incrementos patrimoniales del contribuyente, resultando de cargo de este último justificar tales incrementos patrimoniales con los medios de prueba pertinentes.