



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

EXPEDIENTE N° : 4071-2024
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 19 de setiembre de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución N° de 23 de octubre de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta - Persona Natural del ejercicio 2019, y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que se encuentran justificados los abonos en sus cuentas bancarias, puesto que los montos abonados corresponden al saldo final de las ventas menos los gastos de operación, a partir de lo cual se emitían los cheques respectivos que eran cobrados por el gerente general de las empresas para luego proceder con los depósitos indicados en sus cuentas, a fin de cumplir con lo establecido en un contrato de mandato; que no le son aplicables los supuestos previstos en los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, puesto que la imputación de ocultamiento de ingresos no era posible, en la medida que no tenía la obligación de declarar ingresos de terceros; que no se cumplieron con los requisitos de la prueba indiciaria, toda vez que no se practicaron otros medios de prueba, como, por ejemplo, cruces de información, para lo cual cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8028-8-2019 y 7590-10-2020, así como efectuarse una valoración conjunta de los medios probatorios presentados durante la fiscalización; y que producto de la insuficiente actuación probatoria adjuntó detalles de las operaciones que fueron solicitadas a entidades bancarias y un cuadro comparativo entre liquidación, detalle de depósitos y estados de cuenta.

Que refiere que la resolución apelada no se encuentra debidamente motivada, toda vez que no se analizó la aplicación de las fuentes penales al derecho tributario, la prueba indiciaria, la valoración conjunta de las pruebas, el principio de non bis in idem, la duplicidad de criterio y la falta de imputación necesaria, con lo cual se ha vulnerado su derecho a la defensa y al debido procedimiento.

Que solicita se declare la nulidad del procedimiento de fiscalización y, en consecuencia, de los valores emitidos y la resolución apelada, en la medida que los Requerimientos N° y no fueron cerrados en la fecha establecida para la presentación de la información, de conformidad con lo establecido en los incisos a) y b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que por su parte, la Administración señala que, producto del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2019, determinó un incremento patrimonial no justificado del recurrente, como consecuencia de la aplicación de las causales previstas en los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que aquel no cumplió con sustentar el origen de los fondos de sus cuentas bancarias, motivo por el cual se determinó en el aludido ejercicio una renta no declarada de S/ 14 284 365,00, además de haberse detectado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

Que de autos se aprecia que con Carta N° (foja 1) y Requerimiento N° (fojas 5 a 13), notificados el 12 de abril de 2022 de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2 y 14), se inició al recurrente un procedimiento de fiscalización parcial de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, siendo que los elementos a fiscalizar fueron Renta Bruta – Cuarta Categoría – Renta de Trabajo, Renta Bruta – Quinta Categoría – Renta de Trabajo y Rentas de Fuente Extranjera – Persona Natural – Renta de Trabajo, precisando que en dicha intervención se fiscalizarían todos los aspectos contenidos en tales elementos.

Que como resultado de dicha fiscalización, la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, al establecer un incremento patrimonial no justificado, emitiendo como consecuencia de ello la Resolución de Determinación N° (fojas 265 a 268), además de detectarse la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al citado reparo, a partir de lo cual se emitió la Resolución de Multa N° (fojas 270 a 272).

Que en tal sentido, la controversia en el presente caso consiste en determinar si la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° han sido emitidas con arreglo a ley, siendo que previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto de la nulidad deducida por el recurrente.

Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, precisa que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. Asimismo, indica que el requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2, debe indicar el lugar y fecha en que el sujeto fiscalizado deberá cumplir con dicha obligación.

Que el artículo 6 del citado reglamento precisa que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento.

Que sobre el particular, el artículo 8 del referido reglamento, modificado por Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, dispone que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado de este, conforme a 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 entenderán, en dicho día, iniciados los plazos a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario según sea el caso, 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.

En el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que esta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido en la



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento.

- 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. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado, se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que respecto al mencionado inciso b), mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08716-10-2017, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 20 de octubre de 2017, se ha establecido como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria, lo siguiente: *"En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada"*.

Que entre los fundamentos que sustentan dicha resolución se señaló lo siguiente: *"(...) si se presentase parcialmente la documentación o información requerida, la Administración procederá a evaluarla a fin de determinar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del administrado y en tal sentido, el cierre del requerimiento se producirá cuando ello culmine (...) se considera que el cierre del segundo y posteriores requerimientos no debe producirse necesariamente en la fecha fijada en el requerimiento, sino que ello se encuentra supeditado a si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o entregue documentación o información alguna, puesto que de presentar o exhibir parcialmente lo solicitado, deberá analizarse o evaluarse lo presentado, tras lo cual, se debe cerrar el requerimiento elaborando su resultado, a fin de salvaguardar los derechos del administrado"*.

Que mediante Requerimiento N° (fojas 5 a 13), la Administración solicitó al recurrente que presentara la información y/o documentación detallada en el citado requerimiento, con fecha 25 de abril de 2022, a través de SUNAT Operaciones en Línea, en el cual se encontraba habilitada la presentación de solicitudes y/o escritos electrónicos, según lo regulado en la Resolución de Superintendencia N° 084-2016/SUNAT y normas modificatorias; al respecto, en el resultado de dicho requerimiento (fojas 65 a 75), se dejó constancia de la documentación presentada, a partir de lo cual la Administración concluyó que aquel cumplió con proporcionar parcialmente lo solicitado.

Que de conformidad con la normativa antes glosada, tratándose de la presentación y/o exhibición de la documentación que se realice a través de la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT, como en el caso de autos, en el que se solicitó la presentación de la documentación a través del canal virtual de la SUNAT, el agente fiscalizador podía realizar el cierre del requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación, lo que se evidencia en el presente caso, puesto que el requerimiento fue cerrado el 28 de abril de 2022, esto es, dentro del plazo establecido; en consecuencia, se aprecia que el citado requerimiento fue cerrado dentro del séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, por lo que dicho documento fue emitido según el inciso a) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que luego, a través del Requerimiento N° (fojas 77 a 80), la Administración solicitó al recurrente que presentara, exhibiera y/o proporcionara la información y/o documentación detallada en el referido requerimiento, con fecha 11 de mayo de 2022, a través de SUNAT Operaciones en Línea; al respecto, en el resultado de dicho requerimiento (fojas 163 a 170), la Administración dejó constancia de la documentación presentada, a partir de lo cual concluyó que aquel cumplió con proporcionar parcialmente lo solicitado.

Que en tal sentido, se tiene que el recurrente cumplió con presentar y/o proporcionar parcialmente la información solicitada, por lo que con posterioridad y luego de la evaluación efectuada por la Administración, se procedió a cerrar dicho requerimiento el 27 de julio de 2022, de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y el criterio establecido en la Resolución N° 08716-10-2017.



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

Que de lo señalado, se verifica que los Requerimientos N° fueron cerrados en concordancia con lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y el criterio de este Tribunal sostenido en la Resolución N° 08716-10-2017 antes citada, razón por la cual corresponde desestimar la nulidad invocada por el recurrente.

Resolución de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 y 2 a la Resolución de Determinación N° (fojas 267 y 268), se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2019, por incremento patrimonial no justificado, habiendo consignado como base legal, entre otros, los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, los artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 60 y 60-A de su reglamento, además de hacer referencia al Requerimiento N° y su resultado respectivo.

Que en Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 181 a 187), la Administración señaló que de la documentación presentada durante la fiscalización se detectó la existencia de un presunto incremento patrimonial no justificado por S/ 22 690 681,13, el cual se derivaría de depósitos efectuados al recurrente en cuentas del Banco de Crédito del Perú (una en moneda nacional y otra extranjera), Interbank, Banco Pichincha y Banco Interamericano de Finanzas, cuyo origen no ha sido identificado, circunstancia que habilitaría determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 sobre base presunta, al amparo de los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario; en tal sentido, se le solicitó desvirtuar la citada observación a partir de proporcionar la documentación que sustente el origen y destino de los importes detallados en el Anexo N° 2 al citado requerimiento (fojas 188 a 191), así como presentar un escrito, acompañado de la documentación sustentatoria respectiva, en donde se respondan las preguntas detalladas en los ítems 1.1 a 1.3 en lo que corresponda.

Que al respecto, se tiene que el recurrente presentó un escrito de respuesta obrante en un disco compacto - CD (foja 348/reverso), en el que señaló que el origen de los depósitos responde a contratos de mandato celebrados con y , representadas por el en virtud de los cuales este último efectuaba la cobranza de cheques de gerencia no negociables derivados de la venta de anchoveta según liquidaciones de pesca, siendo que los importes provenientes de tales operaciones eran depositados y/o transferidos en las cuentas bancarias observadas por la Administración (cuenta del Banco de Crédito del Perú en moneda nacional, además de las cuentas en Banco Interamericano de Finanzas e Interbank); que los montos de la cuenta en el Banco de Crédito del Perú en moneda extranjera servían para cambiar dólares a soles y ser depositados en el mismo banco, otra entidad financiera y/o para realizar pagos varios, además que los importes contenidos en la cuenta del Banco Pichincha se derivaban exclusivamente de sus servicios profesionales cobrados en soles, pero que eran cambiados a dólares para protegerse de la inestabilidad de la moneda nacional, lo que concuerda con los ingresos consignados en sus declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de 2017 y 2018; y que además de adjuntar copias de cheques de gerencia y liquidaciones de pesca semanal, presentaba cuadros en donde se detallaba el destino de los fondos retirados de las cuentas observadas.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 197 a 205), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta y documentación presentada, a partir de lo cual señaló que si bien las transferencias entre cuentas del Banco de Crédito del Perú, ascendentes a S/ 7 910 944,90, así como la realizada con el Banco Interamericano de Finanzas, por la suma de S/ 622 377,00, no constituían incremento patrimonial no justificado, por tratarse de transferencias entre cuentas pertenecientes a un mismo titular (el recurrente), lo cierto es que ello no era así para el resto de depósitos efectuados en el sistema financiero, atendiendo a que la presentación de copias de cheques con la cláusula de no negociable, liquidaciones de pesca, facturas (emitidas por hacia y cuadros en donde se detalla la relación de pagos efectuados como correlato de los contratos de mandato celebrados con y no acreditaban fehacientemente el origen de los depósitos que le fueron efectuados al recurrente por tales empresas, ni que este último hubiera efectuado pagos a terceros por orden de estas, en la medida que en tales contratos se



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

indicaba que aquel debía recabar necesariamente la documentación que acredite los mencionados pagos a terceros de facturas, gastos y/o egresos realizados, información que, sin embargo, no fue presentada durante la fiscalización; en consecuencia, concluyó que no proporcionó documentación que sustente el origen de los ingresos observados en sus estados de cuenta, producto de lo cual se determinó la existencia de un incremento patrimonial no justificado que debía ser considerado a fin de determinar sobre base presunta el Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2019, al amparo de los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario.

Que el numeral 2 del artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 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 de acuerdo con el artículo 64 del citado código, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos (numeral 4) y cuando las normas tributarias lo establezcan de manera expresa (numeral 15).

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

Que conforme con el artículo 92 de la referida 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, siendo que el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el reglamento.

Que por su parte, 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 mencionada 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 anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, 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



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio, deduciendo las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan con los requisitos a que alude el artículo 60-A del citado reglamento.

Que finalmente, el mencionado artículo anota 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 conforme con lo expuesto, a efecto de la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado, la Administración puede verificar éste 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, así como toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, llegando a establecer el incremento patrimonial y, a partir de tal importe, identificar aquel que no resulte justificado.

Que asimismo, es preciso señalar que los reparos por incremento patrimonial no justificado no tienen por finalidad desconocer la existencia de ingresos obtenidos en determinado ejercicio, sino que pretenden identificar aquellos fondos que incrementaron el patrimonio de los contribuyentes y, pese a ello, no fueron oportunamente declarados para propósitos tributarios, siendo que por dicho motivo corresponde a los contribuyentes demostrar que tales fondos no representan ganancias sujetas a imposición, sino que ingresaron a su patrimonio bajo otro título, por ejemplo, con motivo del otorgamiento de un préstamo o producto de la obtención de ingresos exonerados o inafectos.

Que en las Resoluciones Nº 07335-4-2003 y 00126-3-2004, entre otras, este Tribunal ha considerado como válido que los abonos en cuentas bancarias no sustentados formen parte de la determinación del incremento patrimonial, por cuanto representan una disposición de bienes y/o dinero, es decir, un flujo de bienes.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 12456-2-2007 y 02105-4-2010, entre otras, a fin que los ingresos de un ejercicio anterior puedan ser válidamente considerados como fondos disponibles que justificarían el incremento patrimonial determinado, el recurrente se encuentra en la obligación de acreditar con la documentación pertinente que al inicio del ejercicio mantenía en su poder tales fondos y que habrían servido para justificar los gastos correspondientes a dicho ejercicio.

Que en ese orden de ideas es menester señalar que conforme con el criterio establecido en la Resolución Nº 03004-1-2009, es de cargo del deudor tributario justificar los incrementos patrimoniales cuyo origen no ha sido fundamentado ante la Administración.

Que como resultado de la evaluación y valoración de la documentación e información que obra en el expediente se determinó por el ejercicio 2019 un incremento patrimonial no justificado atribuible al recurrente, sobre la base del método de adquisiciones y desembolsos, de acuerdo con el detalle que se muestra a continuación (fojas 204 y 253):

MÉTODO DE ADQUISICIONES Y DESEMBOLSOS - DETERMINACIÓN DE INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO - EJERCICIO 2019

ACTIVOS	IMPORTE (S/)
Depósitos en el sistema financiero nacional no sustentados	14 284 365,23
TOTAL ACTIVOS (A)	14 284 365,23
PASIVOS	
Créditos o préstamos percibidos	0,00
TOTAL PASIVO (B)	0,00
INCREMENTO PATRIMONIAL (C) = (A-B)	14 284 365,23



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

(-) RENTAS Y OTROS INGRESOS GRAVADOS, INAFECTOS Y EXONERADOS PERCIBIDOS	
1. RENTAS NETAS (Cuarta y quinta categoría)	75 106,00
2. OTROS INGRESOS	0,00
TOTAL RENTAS PERCIBIDAS POR EL CONTRIBUYENTE (D)	75 106,00
INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO = (C-D)	14 209 259,23

Que considerando las normas y criterios jurisprudenciales citados, a continuación se analizarán los conceptos utilizados por la Administración que conforman el reparo por incremento patrimonial no justificado, el cual, de encontrarse arreglado a ley, implicaría que la Administración se encontraba habilitada para determinar sobre base presunta la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, al amparo de los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario.

1. Activos

Depósitos en el Sistema Financiero Nacional No Sustentados

Que en principio, se tiene que el recurrente alegó que el origen y destino de los fondos depositados en sus cuentas del Banco de Crédito del Perú, Banco Interamericano de Finanzas e Interbank estarían asociados con la celebración de contratos de mandato con

siendo que obran en autos dichos contratos en donde se advierte que tales empresas intervienen como "Mandantes", según cada acuerdo, y el recurrente como "Mandatario" (fojas 23 a 30 y 40 a 42).

Que ahora bien, en dichos contratos se establecieron, entre otras disposiciones, las siguientes:

"SEGUNDA:

Para los efectos del cumplimiento de este mandato, EL MANDANTE transferirá los fondos monetarios necesarios a EL MANDATARIO a la cuenta bancaria del Banco BCP en moneda extranjera N° y a la cuenta bancaria en moneda nacional N° ya sea mediante transferencias bancarias, con cheques nominativos a su nombre o mediante depósitos en efectivo (en ese orden de prioridad y posibilidad). Solo en casos específicos y necesarios, EL MANDANTE transferirá los fondos monetarios necesarios a EL MANDATARIO en otras cuentas del sistema financiero que apertura o tenga a su nombre, pero siempre deberán revertirse y liquidarse con las cuentas principales referenciadas.

TERCERA:

EL MANDATARIO, una vez que haya recibido las transferencias en su cuenta bancaria correspondiente, ejecutará por cuenta de EL MANDANTE los pagos de facturas, gastos y otros egresos que este le ordene realizar, ya sea de forma verbal o escrita, y recabará necesariamente la documentación que ampare los mencionados pagos de facturas, gastos y egresos que realiza. Con estos documentos hará la liquidación o comprobación de los pagos de facturas, gastos y egresos realizados en forma semanal a EL MANDATARIO".

Que de la lectura del contrato de mandato queda establecido que los mandantes entregarían sumas de dinero al mandatario a fin de ser transferidas a terceros, debiendo el recurrente recabar necesariamente la documentación que ampare los mencionados pagos, gastos y/o egresos realizados; al respecto, si bien obran en un CD (foja 348/reverso) cuadros titulados "Relación de pagos efectuados en el año 2019 correspondientes a y lo cierto es que se trataría de documentación elaborada por aquel, mas no permite sustentar que los depósitos recibidos por tales empresas fueron destinados a tales pagos, toda vez que no se proporcionaron vouchers de depósito, constancias de transferencia, recibos u otra documentación que permita acreditar las erogaciones descritas en tales cuadros a diferentes personas y empresas (planillas, gratificaciones, vacaciones, derechos de pesca, utilidades, compensación de tiempo de servicios, facturas, cobranzas coactivas, entre otros conceptos), pese a encontrarse obligado a recabarla de conformidad con la descrita cláusula tercera de los contratos de mandato celebrados; sobre el particular, cabe precisar que si bien aquel adjuntó una serie de facturas a las cuales estarían adheridas una serie de vouchers de depósito, obrantes en un CD (foja 348/reverso), el



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

contenido de estos documentos no es plenamente legible, además que según lo indicado por la Administración en la fiscalización, estos habrían sido emitidos por [redacted] hacia [redacted] (la cual no figura en el listado de personas y empresas a las que supuestamente se efectuaron los pagos), por lo que tal circunstancia no enerva lo antes sostenido.

Que a su vez, se observa que el recurrente presentó copias de los estados de cuenta bancarios de enero a diciembre de 2019, correspondientes a las cuentas de ahorro en moneda nacional y extranjera, según cada caso concreto, del Banco de Crédito del Perú, que obran en autos (fojas 83 a 139), y Banco Interamericano de Finanzas e Interbank, obrantes en un CD (foja 348/reverso), en donde figura el detalle general de los cargos y abonos realizados durante el ejercicio fiscalizado, no obstante que estos no permiten identificar las operaciones a las que corresponden, por lo que no acreditan el origen de los abonos efectuados en las cuentas bancarias observadas; al mismo tiempo, en cuanto al resto de documentación bancaria presentada, tales como cheques de gerencia, vouchers de depósitos efectuados a [redacted] y así como uno a favor del recurrente (foja 348/reverso), cabe indicar que, sin perjuicio de ser en algunos casos ilegible su contenido, la misma no permite vincular las operaciones realizadas en las distintas cuentas corrientes de las entidades financieras proporcionadas por el ejercicio 2019 con las operaciones de supuesta intermediación monetaria, ya que, como se refirió, no obra en el expediente documentación que sustente la rendición de los depósitos a favor de terceros, producto de lo cual no es posible evidenciar la trazabilidad de las operaciones¹.

Que además, si bien obran en autos Liquidaciones de Pesca emitidas a nombre de los clientes de los mandantes (foja 348/reverso), según lo indicado por el recurrente, lo cierto es que no se aprecia en el expediente mayor documentación que permita vincular tales documentos con los depósitos observados².

Que de otro lado, se tiene que el recurrente alegó que los fondos depositados en su cuenta del Banco Pichincha provendrían exclusivamente de servicios profesionales cobrados en soles, pero que los convirtió en dólares para protegerse de la inestabilidad de la moneda nacional; al respecto, se observa que obra en autos el estado de cuenta de la citada entidad bancaria (fojas 140 a 143), el cual, según lo previamente descrito, no permite acreditar por sí solo el origen de los abonos efectuados; asimismo, se aprecia que aquel celebró contratos de locación de servicios con las referidas empresas [redacted] (fojas 15 a 21) y [redacted] (fojas 32 a 38), cuyo objeto fue la prestación de servicios profesionales de contabilidad, no obstante que la contraprestación por dichos servicios, según la cláusula sexta, se estableció en S/ 2 500,00 y S/ 3 000,00, respectivamente, montos que convertidos a dólares no coincidirían con los importes depositados en la referida cuenta bancaria durante el 2019, según lo indicado por aquel, por lo que tampoco permiten desvirtuar la inconsistencia detectada; finalmente, se advierte que aquel no adjuntó mayor documentación que sustente su afirmación en torno a que los fondos depositados en dicha cuenta se correlacionan con los ingresos consignados en sus declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018.

Que en consecuencia, del análisis conjunto de la documentación presentada se desprende que esta no contiene elementos de prueba que de manera razonable, consistente y suficiente permitan desvirtuar el reparo por incremento patrimonial no justificado, en la medida que el recurrente no exhibió documentación que acredite fehacientemente el cumplimiento de lo estipulado en los contratos de mandato celebrados con [redacted] y [redacted] como es el destino de los fondos depositados (entrega de sumas de dinero al mandatario para efectuar pagos a terceros), con lo cual no era posible evidenciar la trazabilidad de las operaciones en el sentido que los movimientos bancarios de los cuales es titular provinieran de lo dispuesto por los mandantes en el marco de tales contratos ni que las salidas de dinero se derivasen de estos (Banco de Crédito del Perú, Banco Interamericano de Finanzas e Interbank)³, además que tampoco se proporcionó documentación que demuestre que los fondos depositados provendrían exclusivamente de servicios profesionales (Banco Pichincha), por lo que resultaba procedente su inclusión

¹ Posición similar fue sostenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11128-5-2024.

² Un razonamiento semejante fue expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07204-2-2019.

³ Criterio similar fue expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 00992-10-2021.



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

en la determinación del incremento patrimonial bajo análisis y, en ese sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

2. Pasivos

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

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

Rentas netas (Cuarta y quinta categoría)

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 204), la Administración señaló que, a fin de determinar el incremento patrimonial no justificado atribuible al recurrente en el ejercicio 2019, correspondía deducir el importe de ingresos de cuarta y quinta categoría percibidos por aquel por la suma de S/ 75 106,00, el cual fue extraído de la casilla 512 de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del referido ejercicio, presentada con PDT 709 N° (foja 236), siendo que dicha actuación se encuentra conforme a ley.

Que estando a lo expuesto, se encuentra acreditado el incremento patrimonial no justificado del recurrente en el ejercicio 2019 y, de esta forma, se han configurado las causales establecidas en los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, que faculta a la Administración a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, por lo que al haberse verificado que el procedimiento seguido se encuentra arreglado a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que acerca del alegato del recurrente en torno a que no se efectuó una valoración conjunta de los medios probatorios presentados durante la fiscalización y que no se cumplieron los requisitos de la prueba indiciaria, en la medida de no haber realizado la contrastación con otros medios de prueba como cruces de información, cabe reiterar que, a partir de una evaluación conjunta del acervo probatorio presentado, se estableció que no se encontraba acreditado que los movimientos bancarios correspondiesen a lo establecido en los contratos de mandato suscritos con y ni que las salidas de dinero se derivasen de tales contratos, en la medida que no se exhibió la documentación que demuestre el cumplimiento de la cláusula relativa a recabar la documentación que sustente que los depósitos recibidos fueron utilizados para efectuar pagos, gastos y/u otros egresos, esto es, el destino de los fondos; asimismo, debe anotarse que es al recurrente a quien le corresponde la carga de la prueba para acreditar el origen y destino de los fondos observados, siendo que los cruces de información constituyen una facultad y no una obligación de la Administración, según el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08112-12-2023, además que no resultan aplicables las resoluciones invocadas; por lo tanto, tampoco resulta atendible lo aseverado en este extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente en torno a que no le son aplicables los supuestos tipificados en los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, puesto que la imputación de ocultamiento de ingresos no era posible, en la medida que no tenía la obligación de declarar ingresos de terceros, cabe señalar que dicho argumento no enerva que el procedimiento seguido para determinar la obligación tributaria sobre base presunta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 fue desarrollado conforme a ley, por lo que carece de asidero lo afirmado en este punto.

Que respecto del alegato del recurrente en el sentido que adjuntaba a su recurso de apelación detalles de las operaciones que fueron solicitadas a entidades bancarias, así como un cuadro comparativo entre liquidación, detalle de depósitos y estados de cuenta, cabe señalar que se adjuntaron documentos de respuesta del BBVA y Banco de Crédito del Perú (fojas 349 a 355), en donde solo se indica que se proporcionaban detalles de movimientos bancarios, debiendo precisar que la cuenta que aquel pudiera tener en el BBVA no fue observada como parte del reparo por incremento patrimonial no justificado materia de autos; en la misma línea, cabe precisar que el aludido cuadro (fojas 356 y 357), no enerva que aquel no



Tribunal Fiscal

Nº 08645-11-2025

presentó documentación que acredite el cumplimiento de los alcances de los contratos de mandatos celebrados en cuanto al destino de los fondos, producto de lo cual no era posible evidenciar la trazabilidad de las operaciones según lo previamente descrito.

Que en lo referente al alegato del recurrente en torno a que la resolución apelada no se encuentra debidamente motivada, cabe aclarar que a partir de su revisión, se observa que contiene los fundamentos de hecho y derecho que la sustentan, debiendo precisar que cuestión distinta es que el recurrente no comparta el análisis efectuado por la Administración, lo que no constituye causal de nulidad de la resolución apelada ni tampoco evidencia que se hubieran vulnerado los derechos alegados.

Resolución de Multa N°

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° (fojas 320 a 322), se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentra vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2019, consignando como fecha de comisión de la infracción el 31 de mayo de 2020.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones, ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que dado que la Resolución de Multa N° se sustenta en el incremento patrimonial no justificado del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, el cual originó la emisión de la Resolución de Determinación N°, en la que se determinó tributo omitido y ha sido mantenida en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la mencionada resolución de multa y, en ese sentido, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, debe indicarse que el informe oral se llevó a cabo con la sola presencia del representante de la Administración, según constancia que obra en autos (foja 409).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Vásquez Rosales, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución N° de 23 de octubre de 2023.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
EC/MM/SS/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente