



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

EXPEDIENTE Nº

INTERESADO

ASUNTO

PROCEDENCIA

FECHA

:

:

:

:

:

12545-2024

Impuesto a la Renta y Multa

Lima

Lima, 19 de setiembre de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con RUC Nº de 28 de junio de 2024, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº emitidas por Regularización del Impuesto a la Renta – Persona Natural e Impuesto a la Renta de Primera Categoría del ejercicio 2021, y la Resolución de Multa Nº girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que si bien en los Resultados de los Requerimientos Nº se dejó constancia que no presentó documentación alguna y que luego, mediante una serie de adendas, se reconoció que sí presentó documentación en respuesta a los citados requerimientos a la fecha de vencimiento respectiva, tales adendas no pueden servir para subsanar la nulidad consistente en haber cerrado tales requerimientos sin tomar en cuenta la información proporcionada, por lo que solicita que se declare la nulidad de la fiscalización y de los valores emitidos.

Que refiere que durante la fiscalización sostuvo que es gerente general de y que en virtud de un contrato de mandato se utilizaron sus cuentas bancarias personales para canalizar las cuentas por cobrar de dicha empresa; que presentó un cuadro en donde consta la totalidad de movimientos en soles y dólares, depósitos realizados, importes, fecha y cuenta bancaria empleada; que cumplió con demostrar que los abonos percibidos fueron utilizados para efectuar pagos a los proveedores de la citada empresa, para lo cual proporcionó facturas y vouchers de depósito; y que, no obstante, la Administración determinó que tal documentación no sustentaba el incremento determinado, por lo que cuestiona que la misma no haya sido valorada.

Que menciona que constituye regla general en la fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria que esta sea practicada sobre base cierta, lo cual supone una actuación dinámica dirigida a comprobar la realidad de la operación realizada, de modo tal que los valores tributarios comporten la manifestación de la verdad material y objetiva de la situación jurídica del administrado, así como reflejen su capacidad contributiva.

Que indica que la Administración, por un lado, desconoció el contrato de arrendamiento celebrado con y, por otro, le otorgó valor para determinar el Impuesto a la Renta de Primera Categoría del ejercicio 2021, lo que representa una contradicción, al no resultar claro si la determinación es sobre base cierta o presunta, además que si se ha desconocido completamente el referido contrato de arrendamiento, entonces no puede servir de sustento para emitir reparos por el citado tributo y período.

Que por su parte, la Administración señala que producto de la fiscalización practicada al recurrente por el ejercicio 2021, se le determinó un incremento patrimonial no justificado, al verificarse la existencia 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



Tribunal Fiscal

N° 08648-11-2025

con sustentar el origen de los fondos de sus cuentas bancarias por el importe de S/ 2 252 640,79; asimismo, se determinó la omisión a la declaración y pago del Impuesto a la Renta de Primera Categoría del ejercicio 2021 correspondiente al 50% de las rentas conyugales y se detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

Que de autos se aprecia que con Carta N° (foja 385) y Requerimiento N° (fojas 380 y 381), notificados el 13 de marzo de 2023 de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 373 y 384), se inició al recurrente un procedimiento de fiscalización parcial de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2021, habiendo sido este ampliado posteriormente en función de la Carta N° y el Requerimiento N° (fojas 259 a 261), notificados el 26 de mayo de 2023, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del citado código (fojas 257 y 258), a un procedimiento de fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias respecto de todos los tributos de persona natural del ejercicio 2021.

Que como resultado de dicha fiscalización, la Administración reparó el Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021 al establecer un incremento patrimonial no justificado, emitiendo como consecuencia de ello la Resolución de Determinación N° (fojas 400 y 401); asimismo, se reparó el Impuesto a la Renta de Primera Categoría del ejercicio 2021, al estar omiso a la declaración y pago del citado tributo y período correspondiente al 50% de las rentas conyugales, producto de lo cual se emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 397 y 398); además, se detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, a partir de lo cual se giró la Resolución de Multa N° (foja 403).

Que en tal sentido, la controversia en el presente caso consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación N° así como 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 sobre el particular, se tiene que el recurrente invoca la nulidad del procedimiento de fiscalización, debido a que en los Resultados de los Requerimientos N° y se dejó constancia que no presentó documentación alguna y que luego, mediante una serie de adendas, se corrigieron dichos resultados al reconocer que aquel sí presentó documentación en respuesta a los citados requerimientos a la fecha de vencimiento respectiva.

Que mediante los Requerimientos N° (fojas 311 a 314), (fojas 260 y 261) y (fojas 233 a 240), la Administración solicitó al recurrente que presente la información detallada en los mismos y/o sus anexos correspondientes el 12 de abril, 7 de junio y 18 de julio de 2023, respectivamente.

Que posteriormente, se tiene que el recurrente presentó escritos solicitando prórrogas para atender las solicitudes de información efectuadas con Requerimientos N° habiendo sido estas atendidas con Cartas N° (fojas 305 y 306) y (fojas 247 y 248), en virtud de las cuales se le otorgó como nuevo plazo para presentar lo requerido hasta el 25 de abril y 3 de julio de 2023, respectivamente.

Que a través de los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 302 y 303), (fojas 244 y 245) y (fojas 119 y 120), se aprecia que la Administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con presentar lo solicitado.

Que luego, mediante las Adendas a los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 263 a 266), (foja 125) y (fojas 75 a 77), la Administración señaló que en los mencionados resultados de requerimientos se omitió valorar los escritos presentados por el recurrente con fechas 25 de abril, 3 y 18 de julio de 2023 (fojas 86 a 116, 131 a 226, 270 a 300 y 460), esto es, a la fecha



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

de vencimiento, motivo por el cual mediante tales adendas se procedió a dejar constancia de la información presentada y efectuar la evaluación correspondiente sobre su contenido.

Que estando a lo expuesto, si bien se aprecia que en los Resultados de los Requerimientos N° se omitió hacer referencia y valorar la documentación presentada a la fecha de cierre, lo cierto es que con las adendas antes mencionadas se subsana tal omisión, de modo tal que se respete el debido procedimiento y se cautele su derecho a la defensa, aún más, considerando que aquel solicitó prórrogas para presentar la información requerida; asimismo, debe tenerse en cuenta que tales documentos son complementarios y que, en tanto sean debidamente notificados, permiten al recurrente conocer los fundamentos, base legal y/u observaciones emitidas por la Administración durante la fiscalización, siendo estos finalmente sustentados, según corresponda, en la resolución de determinación o multa respectiva y contra los cuales aquel interpuso los recursos contemplados en el procedimiento contencioso tributario materia de autos, en los que ha expuesto sus argumentos a fin de desvirtuar lo actuado por la Administración, evidenciándose con ello el pleno ejercicio de su derecho de defensa¹; por consiguiente, corresponde desestimar la nulidad invocada sobre el procedimiento de fiscalización.

Resolución de Determinación N°

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° (foja 400), se tiene que fue emitida por Regularización del Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021, al haber detectado la Administración un incremento patrimonial no justificado atribuible al recurrente, 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.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 381), la Administración solicitó al recurrente que sustente por escrito una inconsistencia por incremento patrimonial ascendente a S/ 2 090 121,00, adjuntando la documentación respectiva y según detalle que consta en su Anexo N° 1.1 (foja 379).

Que en respuesta, el recurrente presentó un escrito de 28 de marzo de 2023, obrante en un disco compacto - CD (foja 460), donde señaló que dio respuesta a la inconsistencia detectada en respuesta a la Esquela de Citación N° con fecha 16 de marzo 2023, habiendo adjuntado además documentación complementaria (fojas 319 a 365).

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 317), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por el recurrente, a partir de lo cual señaló que aquel no cumplió con desvirtuar la inconsistencia patrimonial detectada; asimismo, precisó que en el cierre de la Esquela de Citación N° se estableció que la observación tampoco fue subsanada.

Que posteriormente, en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 312), la Administración reiteró al recurrente para que cumpla con presentar la documentación y sustento legal respecto de la inconsistencia patrimonial detectada.

Que en respuesta, el recurrente presentó un escrito de 25 de abril de 2023, obrante en un CD (foja 460), donde indicó que, de conformidad con lo estipulado en un contrato de mandato celebrado con se efectuaron depósitos en sus cuentas de ahorros en soles y dólares del Banco Scotiabank derivados de las ventas efectuadas por tal empresa durante el ejercicio 2021 (de la cual es gerente general), a fin de cancelar en su representación las cuentas por pagar que mantenga con terceros, toda vez que aquella no disponía de cuentas corrientes en el Banco Scotiabank sino en otra entidad bancaria, la cual era imposible de utilizar al encontrarse bloqueada por motivos de token digital e inconvenientes con el servicio de recaudación; a su vez, añade que adjunta documentación en donde consta la rendición de cuentas sustentada en comprobantes de pago firmados por el responsable de contabilidad de Naturgas así como información complementaria, tales como detalle de depósitos, lista de proveedores, copia de facturas y transferencias, entre otros.

¹ Criterio similar fue expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15500-1-2014.



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

Que a través del punto 1 del Anexo N° 1 a la Adenda al Resultado del Requerimiento N° (fojas 264 y 265), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por el recurrente, a partir de lo cual señaló que el contrato de mandato no acreditaba por sí solo que los depósitos efectuados en sus cuentas correspondan a cobranzas realizadas a los clientes de , toda vez que aquel debía demostrar con la documentación respectiva que los depósitos fueron utilizados para efectuar pagos en representación de esta última, a fin de sustentar la trazabilidad del dinero desde el pago realizado por el cliente a la empresa, el depósito del dinero en sus cuentas bancarias, el abono hecho al proveedor y la rendición de cuentas por los pagos efectuados, además de ser contrastable con la anotación de operaciones en los libros y registros contables respectivos; asimismo, refiere que de la revisión de los sistemas informáticos del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), se advierte que Naturgas disponía de cuentas corrientes en el Banco Scotiabank, las cuales registraban movimientos bancarios durante el ejercicio 2021; por lo tanto, se concluyó que aquel no cumplió con desvirtuar la inconsistencia detectada.

Que, luego, en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 238 y 239), la Administración señaló que de la documentación presentada durante la fiscalización se detectó la existencia de un presunto incremento patrimonial no justificado de S/ 2 252 640,79, según consta en su Anexo N° 2 (foja 237), el cual, según lo alegado por el recurrente, se derivaría de depósitos realizados en sus cuentas de ahorros en soles y dólares del Banco Scotiabank que provendrían de pagos efectuados a Naturgas, en el marco de un contrato de mandato y según detalle contenido en sus Anexos N° 3 y 4 (fojas 233 a 236), y que tales importes eran utilizados para realizar pagos a proveedores de dicha empresa; en tal sentido, se le solicitó desvirtuar por escrito la citada observación a partir de sustentar la trazabilidad de los depósitos efectuados y los pagos realizados en representación de la mencionada compañía, pudiendo presentar para tales efectos, entre otra documentación, copias de las cuentas bancarias en donde consten los retiros de dinero de la citada empresa a ser depositados en las cuentas de aquel; de los controles internos del dinero en efectivo y de cobranza a clientes de la mencionada empresa; de los comprobantes bancarios emitidos al efectuar el depósito de dinero en cuentas de este; de documentos que acrediten los pagos realizados por el recurrente en nombre de la aludida empresa; y del Libro Caja Bancos y/o Diario de la empresa en donde consten los asientos contables por las cobranzas realizadas a sus clientes materia de depósito en las cuentas de aquel, las rendiciones de cuentas pagadas y aquellas sumas dinerarias pendientes de rendición, bajo apercibimiento que de no sustentar el aludido incremento patrimonial no justificado se habilitaría la facultad de determinar el Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021 sobre base presunta al amparo de los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario.

Que en respuesta, el recurrente presentó un escrito de 18 de julio de 2023 (fojas 115 y 116), donde señaló, entre otros, que celebró un contrato de arrendamiento con respecto del bien inmueble ubicado en alquilado para una planta envasadora de gas licuado de petróleo (GLP), lo cual sustenta los ingresos dinerarios en sus cuentas del Banco Scotiabank; asimismo, alega que existen pagos pendientes por concepto de tal arrendamiento por S/ 2 640 000,00 entre 2016 y 2020², que han sido amortizados desde enero de 2021 en sus cuentas en soles y dólares de la referida entidad bancaria.

Que en función del punto 1 del Anexo N° 1 a la Adenda al Resultado del Requerimiento N° (fojas 75 y 76), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por el recurrente, a partir de lo cual sostuvo que el contrato de arrendamiento no acreditaba por sí solo que los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias correspondan a pagos realizados por Naturgas por concepto del mencionado arrendamiento entre 2016 y 2020, toda vez que correspondía proporcionar mayor documentación que sustente los ingresos observados en sus estados de cuenta (como los Libros Caja y Bancos, Inventarios y Balances, y Diario de la citada empresa, a fin de verificar la anotación de los egresos por el referido arrendamiento en tales libros contables); en ese sentido, se determinó la existencia de un incremento patrimonial no justificado de S/ 2 252 640,79 que debía ser considerado a fin de determinar sobre base presunta el Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021.

² 2016 (S/ 440 000,00), 2017 y 2018 (S/ 500 000,00), 2019 y 2020 (S/ 600,000,00).



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

Que después, a través del punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 71 y 72), la Administración solicitó al recurrente que sustente por escrito, con la documentación y base legal correspondiente, la configuración del incremento patrimonial no justificado por la suma indicada bajo el método de adquisiciones y desembolsos, así como la determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021, según detalle contenido en sus Anexos N° 2 y 3 (fojas 69 y 70).

Que en el Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 61 y 62), la Administración dejó constancia que el recurrente no presentó escrito alguno en respuesta a las observaciones detalladas; asimismo, señaló que de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020 de no se advertía que esta contase con cuentas por pagar a proveedores por un monto coincidente con el detallado en el referido escrito de 18 de julio de 2023, en tanto que en los balances de comprobación de las declaraciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2018 a 2021 se consignaban montos por alquileres que no coincidían con los alegados en el mencionado escrito.

Que posteriormente, a través del punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 58), la Administración comunicó al recurrente la existencia de un error material en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° toda vez que para determinar la renta neta imponible de las rentas de trabajo solo debía adicionarse el 50% de la renta neta presunta, esto es, S/ 1 126 320,00, al haber presentado aquel documentación para acreditar que forma parte de una sociedad conyugal y que no escogió la opción de atribuir a uno de ellos las rentas de bienes comunes, de conformidad con el artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta; en tal sentido, se procedió a declarar nulo el citado Anexo N° 2 al Requerimiento N° así como solicitarle que sustente por escrito, adjuntando la documentación e indicando la base legal respectiva, la nueva determinación del Impuesto a la Renta– Persona Natural del ejercicio 2021, según detalle consignado en su Anexo N° 2 (foja 56).

Que en respuesta, el recurrente presentó un escrito donde sostuvo que de la determinación efectuada no se dedujo los S/ 600 000,00 reconocidos en el contrato de arrendamiento celebrado con Naturgas (foja 48).

Que en el punto 1 al Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 15 y 16), la Administración dejó constancia del escrito presentado, a partir de lo cual manifestó que el recurrente dio dos explicaciones contradictorias respecto de la fuente de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias, a fin de desvirtuar el reparo por incremento patrimonial no justificado, por el importe de S/ 1 126 320,00, al amparo de los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, motivo por el cual mantuvo su inclusión en la determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021.

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 numeral 4 del artículo 64 del aludido 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.

Que según el numeral 15 del mencionado artículo 64, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

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



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados, y e) otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

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

Que conforme con el artículo 92 de la anotada ley, para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos, 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 anotada ley también será de aplicación cuando se comprueben diferencias entre los incrementos patrimoniales y los ingresos percibidos, declarados o no.

Que de conformidad con el inciso d) del artículo 60 del aludido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, para efecto de la determinación de la obligación tributaria de acuerdo con la presunción a que se refiere el artículo 52 y el numeral 1 del artículo 91 de la ley, la SUNAT utilizará, a su elección, el Método del Balance más Consumo o el Método de Adquisiciones y Desembolsos, siendo de aplicación, en cada uno de ellos, lo dispuesto en el artículo 92 de dicha ley.

Que el numeral 2 del inciso d) del artículo 60 del indicado reglamento establece que el Método de Adquisiciones y Desembolsos 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 se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 60-A.

Que agrega el mismo numeral 2, que tratándose de bienes y depósitos en cuentas, no es necesario distinguir si éstos se reflejan en el patrimonio al final del ejercicio, además dispone 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, mientras que no se computarán los desembolsos realizados para la adquisición de bienes considerados en el primer párrafo de este numeral.

Que asimismo, el indicado inciso d) del artículo 60 contempla que el incremento patrimonial se determinará, en ambos métodos, 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 el inciso e) del mismo artículo 60 prescribe que del incremento patrimonial determinado conforme al inciso precedente, se deducirán: (1) Las rentas e ingresos percibidos por el deudor tributario en el ejercicio, previa comprobación de la SUNAT, aun cuando no hubiere presentado la declaración. Para tal efecto, no forman parte de las rentas o ingresos: (i) Las rentas fictas, (ii) Las retenciones y otros descuentos, tales como los realizados por mandato judicial, debidamente comprobados por la Administración, (iii) Las rentas o ingresos a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 52 de la Ley y (iv) Los ingresos provenientes de



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

préstamos, cumplan o no los requisitos a que se refiere el artículo 60-A y (2) Las adquisiciones de bienes por donaciones u otras liberalidades, que consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.

Que añade el aludido inciso e) 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 el inciso g) del citado artículo 60, modificado por Decreto Supremo Nº 313-2009-EF, dispone que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta neta del trabajo.

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, 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 2021 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 (foja 69):

MÉTODO DE ADQUISICIONES Y DESEMBOLSOS - DETERMINACIÓN DE INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO - EJERCICIO 2021

ACTIVOS	IMPORTES (S/)
Depósitos en el sistema financiero nacional no sustentados	2 281 410,83
TOTAL ACTIVOS (A)	2 281 410,83
PASIVOS	
Créditos o préstamos percibidos	0,00
TOTAL PASIVO (B)	0,00
INCREMENTO PATRIMONIAL (C) = (A-B)	2 281 410,83



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

(-) RENTAS Y OTROS INGRESOS GRAVADOS, INAFECTOS Y EXONERADOS PERCIBIDOS	
1. RENTAS NETAS (Cuarta y quinta categoría)	28 770,04
2. OTROS INGRESOS	0,00
TOTAL RENTAS PERCIBIDAS POR EL CONTRIBUYENTE (D)	28 770,04
INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO = (C-D)	2 252 740,79

Integrantes de la sociedad conyugal	% de atribución	Importe por atribuir (S/)	Renta Neta Presunta (S/)
	50%	1 126 320,00	1 126 320,00
	50%	1 126 320,00	1 126 320,00
TOTAL	100%	2 252 740,79	2 252 740,79

Que considerando las normas y criterios jurisprudenciales citados, a continuación, se analizarán los conceptos utilizados por la Administración que conforman el incremento patrimonial no justificado, el cual, de encontrarse arreglado a ley, implicaría que la Administración se encontraba habilitada para determinar sobre base presunta el Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021, 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 Scotiabank estarían asociados con la celebración de un contrato de mandato con siendo que obra en autos dicho contrato en donde se advierte que tal empresa interviene como "Mandante" y el recurrente como "Mandatario" (fojas 272 a 275).

Que, ahora bien, en dicho contrato se estableció, entre otras disposiciones, las siguientes:

"SEGUNDA – OBJETO DEL CONTRATO:

*En mérito a los antecedentes señalados, **LAS PARTES** celebran el presente **CONTRATO DE MANDATO** con representación, en virtud del cual, **EL MANDANTE**, contrata los servicios de **EL MANDATARIO** para que este, por cuenta, interés y en nombre de **EL MANDANTE**, se encargue de cobrar las acreencias que los clientes mantienen con este último y con el producto de las mismas proceda a cancelar las obligaciones que mantiene con terceros.*

CUARTA – OBLIGACIONES DEL MANDATARIO:

*Sin perjuicio de las demás obligaciones y responsabilidades previstas en el presente contrato y en las leyes aplicables, **EL MANDATARIO** durante el plazo del mismo se compromete a:*

(...)

1.2 Aperturar a su nombre en el sistema financiero las cuentas de ahorros que considere pertinentes a efecto de cumplir con su mandato, debiendo poner en conocimiento de **EL MANDANTE** la relación de cuentas abiertas.

1.3 Realizar las acciones necesarias para la cobranza de las cuentas que se encuentran pendientes de pago por parte de los clientes de **EL MANDANTE**.

1.4 Cancelar, con el producto de las cobranzas que realice, las deudas que **EL MANDANTE** mantiene con terceros.



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

(...)

1.6 Rendir cuentas mensuales a EL MANDANTE de su actuación dentro de los primeros cinco (5) días del mes siguiente, adjuntando la documentación sustentatoria. El informe que deberá presentar deberá tener como mínimo los siguientes ítems: (i) saldo de dinero del anterior; (ii) relación de facturas pendientes de cancelación al comienzo del mes; (iii) detalle de facturas canceladas durante el mes; (iv) relación de cuentas por pagar al comienzo del mes; (v) detalle de cuentas canceladas durante el mes; (vi) saldo de dinero del mes; y (vii) relación de gastos efectuados durante el mes para el desempeño del mandato que deben ser reembolsados".

Que de la lectura del contrato de mandato queda establecido que el recurrente debía abrir a su nombre cuentas de ahorros en el sistema financiero para cumplir con el mandato, efectuar las acciones necesarias para cobrar las cuentas pendientes de pago de cancelar con el producto de tales cobranzas las deudas que esta última mantenga con terceros y, sobre todo, presentar informes en donde se rinda cuenta mensualmente de sus actuaciones (pago de obligaciones comerciales a terceros), debiendo adjuntar la documentación que acredite lo afirmado en tales informes.

Que en principio, se tiene que el recurrente presentó copias de los estados de cuenta bancarios de enero a diciembre de 2021, correspondientes a las cuentas de ahorro en soles y dólares en el Banco Scotiabank (fojas 276 a 299), en donde figura el detalle general de los cargos y abonos realizados durante el ejercicio fiscalizado, no obstante, estos no permiten identificar las operaciones a las que corresponden, por lo que no acreditan por sí solos el origen de los abonos efectuados en tales cuentas observadas.

Que seguidamente, se aprecia que el recurrente presentó cuadros para sustentar el origen, motivo y/o sustento de los abonos y cargos en sus cuentas bancarias (fojas 132, 133, 153 a 158 y 216 a 226); sin embargo, estos son documentación elaborada por aquel que no permite sustentar los depósitos recibidos por y a ser destinados al cumplimiento de las obligaciones comerciales de esta última, toda vez que, según lo establecido en el contrato de mandato, aquel debía rendir cuentas de sus actuaciones mediante la presentación de informes mensuales (para el caso del ejercicio 2021, que es materia de autos, un total de 12 informes) en donde se detalle el saldo de dinero del mes anterior y actual, facturas canceladas y pendientes de cancelación, relación de cuentas canceladas y pendientes de cancelar, lista de gastos efectuados que sean materia de reembolso, así como adjuntar la documentación que sustente cada afirmación expuesta, a fin de vincular las operaciones de intermediación financiera con los depósitos a favor de terceros y, de ese modo, evidenciar la trazabilidad de las operaciones, lo cual, sin embargo, no hizo.

Que sobre el particular, si bien se aprecia que el recurrente presentó un reporte en donde señala haber efectuado gastos de mantenimiento por las Facturas N° (fojas 178 y 180), por los importes de S/ 725,00 y S/ 4 329,89, con fechas 18 de enero y 5 de febrero de 2021 (foja 184), lo cierto es que dicho reporte no consigna sello, datos de identificación y/o firma del personal de que recibió tal documentación, por lo que esto no enerva la conclusión expuesta en el considerando precedente³.

Que a su vez, si bien obran en autos vouchers de depósito que coinciden con los importes detallados en facturas emitidas por y en donde se consigna como usuario a (fojas 321, 330, 337, 347, 349, 354 a 357, 362 y 363), así como comprobantes adheridos a vouchers de depósito efectuados a

(fojas 323, 325, 326, 331, 333 a 336 y 340), lo cierto es que los citados depósitos no sustentan el origen de los montos observados, en tanto el recurrente no ha presentado evidencia que demuestre la persona o empresa que efectuó los depósitos respectivos en sus cuentas (cobranza a los deudores del mandante), ni tampoco resulta posible vincular tales abonos hacia terceros al recurrente, en la medida que las constancias de depósito refieren entregas de dinero en efectivo en donde no resulta posible establecer quién efectuó tales abonos, dada la falta de identificación del depositante.

³ Una postura semejante fue descrita en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09192-2-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

Que asimismo, se observa que se presentaron vouchers de depósitos efectuados a (fojas 332, 338, 339, 341, 348 y 350), constancias de abonos realizados al recurrente que en algunos casos son ilegibles y en otros coinciden con los importes observados por la Administración (fojas 136, 138, 139 a 152, 162, 166, 182, 186 a 214 y 346), una declaración aduanera adjunta a un voucher de depósito cuyos montos no coinciden (foja 328), así como una carta dirigida al Banco Scotiabank en donde solicita, en representación de el pago de remuneraciones de

y correspondientes al período diciembre de 2021 (foja 322); no obstante, tal información no permite vincular las operaciones realizadas en las cuentas corrientes del Banco Scotiabank en soles y dólares durante el ejercicio 2021 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 operaciones⁴.

Que además, si bien obran en el expediente liquidaciones de adeudo (fojas 344, 351, 352, 359 a 361, 364 y 365) y declaraciones aduaneras de mercancías (fojas 329, 342 y 345), lo cierto es que no se aprecia en el expediente mayor documentación que permita vincular tales documentos con los depósitos observados.

Que finalmente, en cuanto al contrato de arrendamiento celebrado con (fojas 87 a 90), cabe señalar que el propio recurrente reconoció en su recurso de reclamación que no correspondía sustentar el incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2021 bajo de análisis mediante el citado contrato (foja 425).

Que en consecuencia, del análisis conjunto de la información presentada se desprende que esta no contiene elementos de prueba que de manera razonable, consistente y suficiente permitan desvirtuar el incremento patrimonial no justificado, en la medida que aquel no proporcionó documentación (informes mensuales de rendición de cuentas, acompañados del sustento respectivo) que acredite fehacientemente el cumplimiento de los alcances del contrato de mandato celebrado con esto es, el destino de los fondos depositados (cobranza de deudas por el mandatario a fin de cancelar las obligaciones que el mandante mantenía con terceros, así como la rendición de cuentas a través de informes mensuales que estaba obligado a presentar), con lo cual no es posible evidenciar la trazabilidad de las operaciones en el sentido que los movimientos bancarios de los cuales es titular (cuentas de ahorros en soles y dólares del Banco Scotiabank) provinieran de lo dispuesto por el mandante en el marco de tal contrato, ni que las salidas de dinero se derivasen de dicho acuerdo⁵; por consiguiente, resultaba procedente su inclusión 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 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 al Resultado del Requerimiento N° (foja 61), la Administración dispuso mantener la determinación del incremento patrimonial no justificado atribuible al recurrente en el ejercicio 2021 que se detalla en el Anexo N° 3 al Requerimiento N° (foja 69), en donde se dedujo el importe de rentas percibidas por quinta categoría por la suma de S/ 28 770,04, según el detalle brindado por aquel en respuesta al Requerimiento N° que obra en un CD (foja 460), siendo que tal aspecto no ha sido materia de cuestionamiento, por lo que procede mantener dicha determinación.

⁴ Posición similar fue sostenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11128-5-2024.

⁵ Razonamiento similar fue desarrollado por este Tribunal en la Resolución N° 00992-10-2021.



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

Que estando a lo expuesto, se encuentra acreditado el incremento patrimonial no justificado del recurrente en el ejercicio 2021, conforme el método de adquisiciones y desembolsos, por lo que se han configurado las causales establecidas en los numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario, que facultan a la Administración para determinar el Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021 sobre base presunta.

Que en cuanto al argumento del recurrente respecto que durante el procedimiento de fiscalización no se valoró la información presentada, cabe señalar que durante el citado procedimiento se dejó constancia de la documentación proporcionada por aquel, y que, no obstante, la misma no contenía elementos de prueba suficientes para desvirtuar el incremento patrimonial no justificado, toda vez que no se acreditó la trazabilidad de las operaciones (desde la cobranza del dinero derivado de cuentas por pagar a hasta sustentar el uso de tales depósitos para el pago de las obligaciones que tal empresa mantenía con terceros en virtud de presentar los informes mensuales de rendición de cuentas); en consecuencia, carece de asidero lo afirmado en este punto.

Que acerca del alegato del recurrente en torno a que constituye regla general en el procedimiento de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria que esta sea practicada sobre base cierta, lo cual supone una actuación dinámica dirigida a comprobar la realidad de la operación realizada, de modo tal que los valores tributarios comporten la manifestación de la verdad material y objetiva de la situación jurídica del administrado, así como reflejen su capacidad contributiva, cabe precisar que el artículo 63 del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para fines de la determinación de las obligaciones tributarias en donde tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, producto de lo cual la Administración se encuentra facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas por el artículo 64 de citado código; por tanto, tampoco resulta atendible lo aseverado en este aspecto⁶.

Resolución de Determinación N°

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° (foja 397), se observa que fue emitida por Regularización del Impuesto a la Renta de Primera Categoría del ejercicio 2021, habiendo consignado como base legal, entre otros, el artículo 16, inciso a) del artículo 23, y los artículos 36, 52-A, 57 y 84 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 57 y 58), la Administración solicitó al recurrente sustentar por escrito, adjuntando la documentación respectiva e indicando la base legal aplicable, por qué no declaró y pagó el Impuesto a la Renta concerniente a las rentas de primera categoría devengadas durante el ejercicio 2021, correspondientes al contrato de arrendamiento celebrado con respecto del bien inmueble ubicado en alquilado para una planta envasadora de GLP (fojas 87 a 90), presentado por aquel en respuesta al Requerimiento N° y según el detalle que consta que consta en su Anexo N° 3 (foja 55).

Que en virtud del punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 15), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente, a partir de lo cual señaló que no se desprendía sustento alguno para desvirtuar la omisión de declarar y pagar el Impuesto a la Renta concerniente a las rentas de primera categoría devengadas durante el ejercicio 2021, derivado del contrato de arrendamiento suscrito con en consecuencia, se mantuvo la determinación por el citado tributo y período por el importe de S/ 15 000,00.

Que el artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos

⁶ Un razonamiento semejante fue sostenido por este Tribunal en la Resolución N° 07968-8-2014.



Tribunal Fiscal

Nº 08648-11-2025

podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Que, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 23 de la citada ley, son rentas de primera categoría el producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente corresponda al locador.

Que el primer párrafo del artículo 36 de la referida ley señala que para establecer la renta neta de primera y segunda categoría se deducirá por todo concepto el 20% del total de la renta bruta; asimismo, el inciso b) del artículo 57 establece que las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.

Que el artículo 84 de la citada ley prevé que los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta, correspondiente a esta renta, el monto que resulte de aplicar la tasa del seis coma veinticinco por ciento (6,25%) sobre el importe que resulte de deducir el veinte por ciento (20%) de la renta bruta, utilizando para efectos del pago el recibo por arrendamiento que apruebe la SUNAT, que se obtendrá dentro del plazo en que se devengue dicha renta conforme al procedimiento que establezca el reglamento.

Que de autos se aprecia que en el contrato de arrendamiento suscrito entre el recurrente y se estableció en su quinta cláusula que la renta bruta por el ejercicio 2021 ascendía a S/ 600 000,00, no obstante que al formar parte aquel de una sociedad conyugal y no haber escogido la opción de atribuir a uno de ellos las rentas de bienes comunes, según lo expuesto en considerandos previos, solo correspondía imputarle el 50% de la renta omitida, esto es, S/ 300 000,00, tal y como es reconocido por la Administración; en ese sentido, luego de efectuado el cálculo de conformidad con las normas antes glosadas, se estableció la suma de S/ 15 000,00 por concepto del Impuesto a la Renta de Primera Categoría del ejercicio 2021, siendo que al no haber sido desvirtuada dicha determinación por el recurrente, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente respecto de que la Administración incurre en contradicción sobre si la determinación es sobre base cierta o presunta, toda vez que, por un lado, desconoció el contrato de arrendamiento con Naturgas y, por otro lado, lo utilizó para determinar el Impuesto a la Renta de Primera Categoría del ejercicio 2021, siendo que si dicho contrato es desconocido, entonces no puede servir para determinar obligación tributaria alguna por el citado tributo y período, cabe señalar que dicho contrato no fue desconocido por la Administración, toda vez que aquella se limitó a indicar en la Adenda al Resultado del Requerimiento N° que el mismo, por sí solo, no desvirtuaba el reparo por incremento patrimonial no justificado, en la medida que se requería documentación complementaria para tales efectos; asimismo, cabe precisar que dicho contrato de arrendamiento fue autenticado con fecha 1 de febrero de 2016 por notario público, además de haber presentado el recurrente información complementaria sobre el objeto de dicho contrato (alquiler de inmueble para planta envasadora de GLP), tales como ficha de registro, oficio, informe técnico y plano (fojas 92, 94 a 112 y 114), motivo por el cual nos encontramos ante un hecho susceptible de imposición que fue fiscalizado sobre base cierta, tal y como es reconocido en la apelada (foja 440), siendo que en caso dicho contrato careciese de valor legal, correspondía al recurrente acreditar la realidad de sus afirmaciones y, sin embargo, no lo hizo; en consecuencia, tampoco resulta atendible lo afirmado en este punto.

Resolución de Multa N°

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° (foja 403), se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario y se encuentra vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021, consignando como fecha de comisión de la infracción el 29 de marzo de 2022.



Tribunal Fiscal

N° 08648-11-2025

Que el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario establece que constituye infracción el no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que en la Resolución N° 02857-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que según el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por éstos, por lo que de configurarse tal supuesto existiría la obligación formal de presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta.

Que al haberse confirmado la procedencia del incremento patrimonial no justificado, queda acreditada la obligación que tenía el recurrente de presentar la declaración jurada anual correspondiente al Impuesto a la Renta – Persona Natural del ejercicio 2021, lo cual no cumplió, motivo por el cual aquel incurrió en la infracción sancionada mediante la resolución de multa materia de análisis y, en ese sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución N° de 28 de junio de 2024.

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/EA/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente