

INFORME N.° 039-2021-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Califica como incremento patrimonial no justificado aquel incremento patrimonial correspondiente a operaciones por las cuales no se realizaron declaraciones juradas ante la Administración Tributaria?
2. ¿Se configura el delito de defraudación tributaria establecido en el Decreto Legislativo 813 - Ley Penal Tributaria, en los casos que se determine renta neta no declarada por incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta?
3. ¿Se configura el mencionado delito en el caso de ingresos y/o abonos en cuentas del sistema financiero de los cuales se indique que dichos ingresos obedecen a transacciones de transferencia de bienes y/o prestaciones de servicios respecto de los cuales no se efectuó la declaración y pago de tributos correspondiente, y no se hubiera determinado renta neta por incremento patrimonial no justificado?
4. ¿El traslado transfronterizo de dinero, habiendo rentas no declaradas, configura delito tributario en la modalidad de defraudación tributaria a que se refiere el artículo 2 del Decreto Legislativo 813?

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.° 813, Ley Penal Tributaria, publicado el 20.04.1996 y normas modificatorias (en adelante, LPT).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).

ANÁLISIS:

1. El artículo 52 de la LIR establece que se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste.

Agrega que los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente; utilidades derivadas de actividades ilícitas; el ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté



debidamente sustentado; 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 otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

Conforme se desprende de la norma citada, el incremento que una persona hubiere tenido en su patrimonio, cuyo origen se desconoce al no haber sido sustentado por esta, da lugar a una presunción legal por la que dicho incremento se considera renta neta no declarada para la aplicación del impuesto a la renta.

Al respecto, cabe señalar que en la Resolución de Observancia Obligatoria N.º 04761-4-2003⁽¹⁾, el Tribunal Fiscal ha indicado que el incremento patrimonial no justificado no es otro sino aquél establecido por la Administración en la fiscalización que, no habiendo sido justificado, no ha podido determinarse su procedencia y, consecuentemente, su categoría de renta; toda vez que, en caso contrario, si bien estaríamos frente a una renta que no ha sido declarada, esta no constituiría incremento patrimonial no justificado. Agrega que la renta imponible estará constituida por las rentas declaradas, las detectadas mediante fiscalización cuya procedencia es conocida y el incremento patrimonial no justificado⁽²⁾.



Atendiendo a ello, el Tribunal Fiscal establece como criterio de observancia obligatoria que *“los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado.”*

De lo expuesto, en cuanto a la primera consulta se puede afirmar que no todo incremento patrimonial que se origina en rentas no declaradas constituye incremento patrimonial no justificado; siendo que, se considerará como tal, solo cuando en la fiscalización respectiva su procedencia sea desconocida al no haber sido sustentada por el contribuyente.

2. Con relación a la segunda y tercera consultas, el artículo 1 de la LPT dispone que “el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier

¹ Publicada el 16.9.2003 en el Diario Oficial “El Peruano” y disponible en https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2003/resolucion/2003_4_04761.pdf.

² En la misma línea de interpretación dada por dicho órgano colegiado, la doctrina señala que el incremento patrimonial no justificado, “constituye la cláusula de cierre del Impuesto que permite hacer tributar por el mismo las rentas acumuladas en el patrimonio del sujeto pasivo, sin haber sido declarada en su momento a los efectos oportunos. Se trata, en definitiva, de una presunción iuris tantum que podrá hacer valer la Administración para que tribute una renta hasta el momento oculta, cuya existencia descubre, pero respecto de la cual es incapaz de establecer su origen.” (En: PÉREZ ROYO, Ignacio. Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid 1992. pág. 244).

artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.”

Asimismo, el artículo 2 de la citada norma establece como modalidades de defraudación tributaria del tipo penal base (reseñado en el artículo 1) las siguientes:

- a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

De las normas glosadas en los párrafos precedentes, se aprecia que el elemento objetivo del delito de defraudación tributaria establecido en el artículo 1 de la LPT exige dos requisitos concurrentes: primero, que se haya dejado de pagar un impuesto cierto y determinado afectando con ello el proceso de recaudación de ingresos del Estado Peruano, y segundo, que esa falta de pago sea consecuencia de la utilización de formas fraudulentas.

En ese entendido, el delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos a que se refiere el inciso a) del artículo 2 de la LPT, solo se configurará si se hubiera dejado de pagar, mediante la utilización de formas fraudulentas, todo o parte de los tributos que por ley corresponden.

En ese orden de ideas, si como consecuencia de un procedimiento de fiscalización efectuado por parte de la Administración Tributaria, se determina incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 52 de la LIR y, por tanto, renta neta no declarada, tal determinación de índole administrativa no deviene por sí misma en la comisión del delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos tipificado en los artículos 1 y 2 de la LPT. Al respecto, como se ha señalado precedentemente, para que se configure dicho tipo penal en la modalidad antes indicada, no solo debe existir una omisión en el pago de todo o parte de un tributo, sino que dicha omisión debe haberse logrado mediante la utilización de formas fraudulentas.

Cabe agregar que, de manera concordante con lo señalado líneas arriba, la Dirección General de Asuntos Criminológicos del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (MINJUS), en el Informe N.º 086-2020-JUS/DGAC⁽³⁾ ha sostenido que:



³ De fecha 30.11.2020.

“14. ... no resulta posible interpretar que la presunción descrita en el artículo 52 de la LIR, implique de manera automática la realización de los delitos regulados en el artículo 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria. Un razonamiento en ese sentido también es contrario al principio de presunción de inocencia, en el que se postula que toda persona imputada por la comisión de un hecho punible es considerada inocente mientras no se demuestre lo contrario y se haya declarado su responsabilidad, mediante sentencia firme y debidamente motivada, tal como se señala en el literal e) del inciso 24, del artículo 2 de la Constitución Política del Perú y el inciso 1) del artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Penal.”

“19. El incremento patrimonial no justificado por el deudor tributario previsto en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta no configura per se la comisión de los delitos tipificados en los artículos 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria. Una interpretación en ese sentido iría en contra de la prohibición de analogía en el Derecho penal. Para que se vea consumado un delito se debe constatar la realización de los elementos típicos, antijurídicos, culpables y punibles de cada tipo penal, en observancia del principio de legalidad.”

En ese sentido, respecto de la segunda consulta, si como consecuencia de un procedimiento de fiscalización efectuado por parte de la Administración Tributaria, se determina renta neta por incremento patrimonial no justificado, solo se configurará el delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos a que se refiere los artículos 1 y 2 de la LPT en tanto se determine que se haya dejado de pagar, mediante la utilización de formas fraudulentas, total o parcialmente un tributo.

De igual manera, en cuanto a la tercera consulta, en el caso de ingresos y/o abonos en cuentas del sistema financiero que obedezcan a transferencias de bienes y/o prestaciones de servicios respecto de los cuales no se efectuó la declaración y pago de los tributos de ley y no se hubiera determinado renta neta por incremento patrimonial no justificado; solo se configurará el delito de defraudación tributaria en la medida que la omisión en el pago de tributos se hubiera logrado mediante la utilización de medios fraudulentos.

3. Con relación a la cuarta consulta, se debe señalar que el bien jurídico tutelado en los delitos tributarios es el proceso de recaudación de ingresos del Estado; en ese sentido, la LPT contiene normas que regulan tipos penales relativos al delito tributario en sus diferentes modalidades, circunstancias agravantes, así como otras conductas punibles relacionadas con dicho bien jurídico⁽⁴⁾. En ese sentido, el solo hecho de realizar el traslado

⁴ Así, por ejemplo, brindar información falsa en el Registro Único de Contribuyentes, confeccionar, obtener, vender o facilitar a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la LPT.

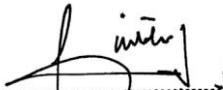


transfronterizo dinero, existiendo o no rentas no declaradas, no ha sido tipificada como delito en el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 813, Ley Penal Tributaria⁽⁵⁾.

CONCLUSIONES:

1. No todo incremento patrimonial que se origina en rentas no declaradas constituye incremento patrimonial no justificado.
2. Si en un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina renta neta no declarada por incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal determinación no deviene por sí misma en la comisión del delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos tipificado en los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo N.º 813, Ley Penal Tributaria; siendo que, para configurarse dicho tipo penal, no solo debe haberse dejado de pagar total o parcialmente un tributo, sino que ello debe haberse obtenido mediante la utilización de formas fraudulentas.
3. Tratándose de ingresos y/o abonos en cuentas del sistema financiero que obedezcan a transferencias de bienes y/o prestaciones de servicios respecto de los cuales no se efectuó la declaración y pago de los tributos de ley y no se hubiera determinado renta neta por incremento patrimonial no justificado, solo se configurará el delito de defraudación tributaria en la medida que la omisión en el pago de tributos se hubiera logrado mediante la utilización de medios fraudulentos.
4. El traslado transfronterizo de dinero no es una conducta tipificada como delito en el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 813, Ley Penal Tributaria⁽⁵⁾.

Lima, 23 de abril de 2021.


ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rap/aav
CT00085-2019
CT00085A-2019
CT00085B-2019
CT00085C-2019
CT00085D-2019
IMPUESTO A LA RENTA – Incremento Patrimonial No Justificado.

⁵ Sin perjuicio que esta conducta pueda encontrarse tipificada y sancionada como delito en otras normas del ordenamiento jurídico penal peruano, tal es el caso, por ejemplo, del Decreto Legislativo N.º 1106 norma que aprueba el Decreto Legislativo de Lucha Eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados con la minería ilegal y el crimen organizado, publicado el 19.04.2012.