



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

**EXPEDIENTE N°** : 11889-2016  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 19 de noviembre de 2021

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por  
con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 17 de junio de 2016,  
emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de  
Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación  
interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°  
emitidas por Impuesto General a las Ventas de febrero, mayo y julio de 2008, y las Resoluciones  
de Multa N°  
, emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1  
del artículo 178 del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo  
N° 940.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala en relación con el reparo al crédito fiscal por el servicio logístico prestado por  
que la Administración analizó por separado algunos servicios que lo componen, y no analizó la  
naturaleza jurídica del servicio logístico integral en su totalidad, a efectos de establecer si es único y distinto  
de las prestaciones que lo componen, limitándose a analizar los servicios que a su criterio se encuentran  
inmersos dentro de la Clase 7414 de la Clasificación Industrial Uniforme de las Naciones Unidas (CIU), y  
que estarían sujetos a la tasa de detracción del 12%.

Que refiere que el servicio logístico integral está compuesto por servicios de distinta naturaleza, que en  
conjunto se encuentran destinados a cumplir con el objeto de un determinado acto jurídico; que en su caso  
contrató dicho servicio para atender las operaciones logísticas para el proceso de entrada, almacenamiento,  
producción y control de inventarios, logística inversa y logística de salida en el territorio peruano, con el fin  
de coadyuvar al desarrollo de su giro de negocio.

Que menciona que el servicio logístico está compuesto por diversos servicios, tales como manejo de  
cuenta, seguro de carga, logística de entrada, almacenaje y control de inventarios, logística de salida y  
logística inversa de la mercadería, siendo que dichas prestaciones por separado no configuran el servicio  
logístico integral. Alude que resulta errónea la calificación efectuada por la Administración de los servicios  
como "actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión", pues su proveedor tiene a su  
cargo de manera directa labores logísticas acordadas contractualmente, siendo un servicio de resultado,  
que no tiene por finalidad brindar consejos, orientación u opinión sobre alguna materia empresarial o labor  
de gestión que desarrolla.

Que afirma que luego de suscribir el contrato con la Administración emite la Carta N°  
y señala que no existe legislación específica aplicable a los servicios logísticos, por  
lo que debía evaluarse en cada caso concreto la naturaleza de las prestaciones que brinda el operador  
logístico integral a sus clientes y alcances jurídicos a fin de determinar si corresponde o no aplicar el SPOT.

Que alega que en tanto los servicios prestados por configuran un servicio único y distinto, el  
cual no se encuentra comprendido en el régimen de detracciones, no se encontraba obligada a efectuar el  
pago por dicho concepto.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Que señala que aun cuando haya efectuado la detracción por algunas de las prestaciones recibidas por el proveedor, ello obedeció a un error y no al hecho que las prestaciones que contiene el servicio logístico eran susceptibles de ser individualizadas o aisladas de las demás prestaciones pactadas como un todo o como un único servicio integral.

Que indica con relación al reparo al crédito fiscal respecto de los servicios de soporte y mantenimiento de software prestados por \_\_\_\_\_ que la Administración no analizó correctamente la naturaleza jurídica de estos servicios, pues sólo evalúa la obligación relativa a las actualizaciones, concluyendo que dichos servicios en su totalidad se encuentran sujetos al sistema de detracciones.

Que expresa que según el contrato se le prestó servicios de soporte técnico que implica la evaluación y diagnóstico de problemas en el software y hardware de su compañía, y dotarles de soluciones, cuyas actividades relacionadas se detallan en el contrato, por lo que no constituye un servicio de licenciamiento de uso de software, como erróneamente concluye la Administración al considerar que dicho servicio sería una cesión en uso de intangibles.

Que menciona que los citados servicios están comprendidos en las actividades de "consultoría informática" - Clase 7210 de la CIU, clasificación que comprende los servicios de consultoría en tipos y configuraciones de los equipos de informática, con o sin aplicación de los correspondientes programas de informática mediante el análisis de las necesidades y los problemas de los usuarios y la presentación a éstos de la solución más apropiada; por lo que considera que los servicios acotados no están sujetos al régimen de detracciones.

Que refiere que el servicio de soporte y mantenimiento de software, incluye la provisión de actualizaciones periódicas del software que se utiliza en la prestación del servicio principal de soporte; y que de la lectura integral del contrato se advierte que la operación no apunta a una licencia de uso de software, sino a brindar soporte técnico, contemplándose la posibilidad —como parte de este último servicio— de la provisión de actualizaciones.

Que aduce que en tanto los reparos formulados por la Administración objeto de impugnación en los Expedientes N° 9145-2015 y 11889-2016, versan sobre los mismos conceptos y han sido formulados considerando la misma base legal, se debe tomar en cuenta la Resolución N° 02691-3-2021.

Que añade que en tanto las multas se sustentan en los referidos reparos, solicita se dejen sin efecto sus respectivos valores, en virtud de los argumentos expuestos anteriormente.

Que agrega que en tanto a la fecha de la regularización de los depósitos de las detracciones omitidas —en virtud de los reparos aceptados— la Administración no le había comunicado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del inciso 12.2 del artículo 12 del TUO del SPOT, se acogió válidamente a la rebaja del 100% de las respectivas multas. Explica que si bien durante el procedimiento de fiscalización se le imputaron las omisiones de los depósitos de las detracciones, no obstante, dicho procedimiento está relacionado a la determinación de sus obligaciones tributarias relacionadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008 y la referida imputación estuvo dirigida a reparar el crédito fiscal y no a establecer la configuración del tipo infractor en relación con el SPOT, lo que explicaría que no se haya señalado el tipo infractor imputado precisando la base legal que tiene dicha tipificación según las normas del SPOT, los importes cuyo depósito por concepto de SPOT habría omitido efectuar, ni la sanción que le sería aplicable según las normas del SPOT.

Que añade que en tanto las multas por no realizar el depósito de las detracciones están fuera del ámbito de aplicación del Código Tributario, no aplican las reglas de actualización por aplicación de intereses del artículo 181 del referido código y el cálculo de los intereses efectuado debe ser dejado sin efecto.

Que solicita que se suspenda la aplicación de los intereses moratorios que afectan indebidamente la deuda tributaria materia de apelación, toda vez que han transcurrido más de 12 meses desde la presentación del recurso de apelación e invoca los fundamentos de la sentencia del Tribunal Constitucional contenidos en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Que por su parte, la Administración sostiene que reparó el crédito fiscal de mayo y julio de 2008, debido a que la recurrente no efectuó el depósito de detracciones respecto de diversas operaciones sujetas a dicho régimen y que corresponde aplicar las multas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y el numeral 1 del inciso 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940.

Que en el presente caso, como antecedente se tiene que mediante Carta N° ..... y Requerimiento N° ..... (fojas 5672, 5659 a 5662), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008 y como resultado las Resoluciones de Determinación N° ..... por Impuesto General a las Ventas de febrero a setiembre de 2008, las Resoluciones de Determinación N° ..... por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de enero y octubre a diciembre de 2008, las Resoluciones de Multa N° ..... por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y las Resoluciones de Multa N° ..... por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940 (fojas 6022 a 6079; 5967 a 6021).

Que mediante la Resolución de Intendencia N° .....<sup>1</sup> de 24 de abril de 2015 (fojas 6180 a 6210), la Administración emitió pronunciamiento con relación al recurso de reclamación interpuesto por la recurrente contra los valores antes descritos, y resolvió declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° ..... emitidas por Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo y mayo a agosto de 2008; de las Resoluciones de Multa N° ..... emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y de las Resoluciones de Multa N° ..... emitidas por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940; confirmar las Resoluciones de Determinación N° ..... emitidas por Impuesto General a las Ventas de abril y setiembre de 2008 y saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de enero y octubre de 2008; y modificar las Resoluciones de Determinación N° ..... emitidas por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2008.

Que en atención a la citada nulidad, mediante Orden de Fiscalización N° ..... (foja 6211) se comunicó a la recurrente la continuación del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008; y como resultado emitió los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° ..... por Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo y mayo a agosto de 2008 (fojas 6445 a 6492), por los siguientes reparos:
  - a) Reparó al crédito fiscal de julio de 2008 por no efectuar la detracción al servicio logístico prestado por ..... ascendente a S/96 090,00.
  - b) Reparó al crédito fiscal de mayo y junio de 2008 por comprobantes emitidos por proveedores con condición de no habidos, ascendente a S/9 605,00.
  - c) Reparó al crédito fiscal de mayo y julio de 2008 por no efectuar la detracción al servicio de soporte y mantenimiento de software prestado por ....., ascendente a S/398 902,00.
  - d) Reparó al crédito fiscal de febrero, marzo, junio, julio y agosto de 2008 por no efectuar la detracción al servicio de adecuación de red prestado por ....., ascendente a S/232 787,00.
- Resoluciones de Multa N° ..... por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940 (fojas 6493 a 6540).

Que mediante la resolución apelada (fojas 6668 a 6694), la Administración resolvió la reclamación interpuesta por la recurrente contra los valores citados, y dispuso rectificar las Resoluciones de Determinación N° ..... y las Resoluciones de Multa N° .....

dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° .....

<sup>1</sup> Cuya apelación se tramitó mediante el Expediente N° 9145-2015, resuelto mediante la Resolución N° 02691-3-2021.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

y las Resoluciones de Multa N°

; y confirmar las

Resoluciones de Multa N°

Que la recurrente interpuso apelación parcial en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° (respecto del reparo al crédito fiscal del IGV por el servicio logístico prestado por , ascendente a S/96 090,00, y por el servicio de soporte y mantenimiento prestado por ascendente a S/398 902,00); y las Resoluciones de Multa N°

Que es materia de controversia establecer si los valores y reparos impugnados, se encuentran arreglados a ley.

## RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

### **Reparos al crédito fiscal por no haberse efectuado la detracción**

Que de conformidad con el numeral 2.2 del citado artículo 2 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8 de la indicada ley.

Que el inciso a) del artículo 3 del citado decreto señala que se entenderán por operaciones sujetas al SPOT, la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta; indicándose en el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5 de la referida norma, que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3 y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo; asimismo, señala que cuando el prestador del servicio reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo a lo establecido en la presente norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al usuario del servicio, y que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el prestador del servicio será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

Que según el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7 del indicado decreto supremo, tratándose de las operaciones de prestación de servicios, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: b.1) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT, b.2) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT, y b.4) Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre.

Que el numeral 1 de la Primera Disposición Final del aludido decreto supremo, modificada por la Ley N° 28605, se señala que podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley de Impuesto General a las Ventas o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del Impuesto General a las Ventas, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7; en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Que el inciso a) del artículo 13 del Decreto, modificado por Ley N° 28605, dispone que mediante resolución de superintendencia se designará los sectores económicos, los bienes, servicios, contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Que el artículo 12 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT establece que estarán sujetos al SPOT, los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo N° 3.

Que el artículo 16 de la citada resolución de superintendencia indica que el depósito se realizará: a) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el usuario del servicio; y b) Dentro del quinto día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el prestador del servicio.

Que en consecuencia, corresponde a esta instancia analizar si las operaciones materia de acotación, califican como servicios sujetos al SPOT.

## 1. Servicios logísticos prestados por

Que del Anexo N° 6 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6491 y 6474 a 6486), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio de 2008 vinculado a la Factura N° , la que fue emitida por operaciones de servicio logístico de su proveedor , que correspondieron a servicios de distribución, que incluyeron otros servicios de movimiento de carga y logística de inventarios, a los cuales no se le aplicó el porcentaje de detracción establecido.

Que el numeral 5 del citado Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 056-2006/SUNAT, aplicable al periodo de autos, estableció como servicio gravado con el porcentaje de 12%, a “Otros servicios empresariales”, entendiéndose como tales a cualquiera de las actividades comprendidas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas - Tercera Revisión, siempre que no estén comprendidas en la definición de intermediación laboral y tercerización contenida en dicho anexo, contemplándose en el inciso d) las actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión – CIIU 7414, entre otros.

Que respecto a la Clase 7414 – “Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión”, se aprecia de la revisión de la CIIU de las Naciones Unidas, Tercera Revisión, que corresponde a la Categoría “Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler”, y a la División 74 “Otras actividades empresariales”, y según la nota explicativa en dicha clase se detallan como actividades comprendidas: prestación de asesoramiento, orientación y asistencia operativa a las empresas y a la administración pública: relaciones públicas y comunicación; diseño de sistemas de contabilidad, programas de contabilidad de costos, procedimientos de control presupuestario; prestación de asesoramiento y ayuda a las empresas y las administraciones públicas en materia de planificación, organización, funcionamiento, control, información administrativa, etc.; asesoramiento sobre gestión, como la de ingenieros y economistas agrónomos a explotaciones agropecuarias, etc.; y actividades de gestión de sociedades de cartera.

Que el inciso j.1) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT establecía que se entiende por importe de la operación a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente o usuario de servicio, y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consigne en el comprobante de pago que la sustente o en otro documento, incluidos los tributos que graven la operación, tratándose de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06606-10-2018 se ha indicado que el acápite j.1 del inciso j) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, antes de la modificatoria introducida por la Resolución de Superintendencia N° 158-2012/SUNAT, definía lo que debía entenderse



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

por importe de la operación sin remitirse al citado artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas<sup>2</sup>, por ende, no resulta correcta la aplicación de la teoría de la unicidad recogida en dicho artículo, por parte de la Administración.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 5653), la Administración solicitó a la recurrente acreditar, entre otros, el cumplimiento de las obligaciones respecto a las operaciones sujetas al SPOT detalladas en el Anexo N° 2 (foja 5650), a fin de acreditar la utilización del crédito fiscal.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5660 y 5661), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, y señaló que:

- Respecto de la Factura N° emitida por por servicios de distribución de junio de 2008, no se aplicó el porcentaje de detracción y la recurrente exhibió constancias de depósitos de detracciones, un Contrato de Prestación de Servicios para la Ejecución del Servicio Integrado de Logística suscrito entre dicho proveedor y , y una adenda al referido contrato, entre otros.
- Según el numeral 4 y el inciso d) del numeral 5 del Anexo III de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, están afectas al sistema, el "movimiento de carga" y las "actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión (CIU 7414)", siendo el porcentaje de detracción de 12% en ambos casos. Agrega que esta clase comprende, entre otros, la prestación de asesoramiento, orientación y asistencia operativa a las empresas; también incluye actividades de planificación, organización, funcionamiento, control, información administrativa, etc.; de asesoramiento y gestión combinados.
- De acuerdo con el contrato y la documentación exhibida, la recurrente aplicó a la Factura N° un porcentaje de detracción menor al establecido, y no acreditó el pago total del importe que debió deducir (12%), por lo que reparó el crédito fiscal según detalla en el Anexo N° 2 de dicho resultado (foja 5621).

Que mediante el Punto 1 al Requerimiento N° (fojas 5443 a 5450), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el mencionado reparo a fin que la recurrente presentase sus descargos.

Que en respuesta, con escrito de 18 de junio de 2014 (fojas 5385 a 5403), la recurrente indicó que:

- Contrató un servicio logístico integral, respecto del cual la Administración en la Carta N° , señaló que no existe legislación específica aplicable, por lo que debe evaluarse en cada caso concreto la naturaleza de las prestaciones a fin de establecer si corresponde la aplicación de detracciones a dichas operaciones.
- Si bien de acuerdo con el contrato se puede concluir que se han pactado diversas prestaciones que podrían incluir el servicio de transporte de bienes, debe tenerse en cuenta que se trata de un servicio logístico integral, y que no resulta posible efectuar un análisis separado e independiente por cada una de las prestaciones incluidas.
- En la Carta N° la Administración indicó que este es un servicio integral, global, que si bien su costo puede ser desagregado en diversas prestaciones (no sin cierta dificultad ya que existen costos como los administrativos y otros que involucran a todas las prestaciones del servicio integral), resulta muy difícil y siempre cuestionable el desagregar entre las prestaciones la diferencia entre el costo y el precio facturado al cliente o valor agregado del servicio, ya que el mismo se obtiene por la conjunción de varias prestaciones.
- Según lo indicado en dicha carta, si el operador logístico presta a su cliente un servicio único y distinto a los servicios de transporte de bienes realizado por vía terrestre —a pesar que se requiera realizar alguna actividad de transporte— el citado servicio no se encontrará dentro de los alcances del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT.
- Dado que los servicios prestados por su proveedor configuran un servicio único y distinto del servicio de transporte de bienes por vía terrestre y del servicio movimiento de carga, no se encontraba obligada a

<sup>2</sup> El acápite j.1 del inciso j) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, modificado mediante el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 158-2012-SUNAT, vigente desde el 1 de agosto de 2012, señala que tratándose de operaciones de venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción, al valor de venta del bien, retribución por servicio o valor de construcción, determinado de conformidad con el artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aun cuando la operación no estuviera gravada con dicho impuesto, más el IGV de corresponder.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

efectuar el pago de detracciones; y que aun cuando hubiera efectuado la detracción por alguna de las prestaciones recibidas considerándolas como servicio de transporte, ello constituye un error.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 5453 a 5458), la Administración dio cuenta del escrito presentado y de lo establecido en las cláusulas segunda y tercera del Contrato de Prestación de Servicios para la Ejecución del Servicio Integrado de Logística referidas a la "Operatividad del Programa" y "Retribución, Forma y Oportunidad de Pago", y señaló lo siguiente:

- En la "Matriz de Costos Logísticos e Infraestructura" se detallan los servicios de almacenaje, distribución (local y nacional) y extras (manipuleo, desestiba, alquiler de equipos, y mano de obra) correspondientes a la facturación; y que en el reporte anexo a la facturación se detallan los servicios de almacenaje (gestión de la operación y almacenaje), servicios extras (manipuleo, etiquetado y gastos de personal de apoyo), producción (producción de simcard y promociones, etiquetado) y distribución (local y nacional), y otros; agregó que, como se aprecia, son varias las prestaciones realizadas en virtud del contrato celebrado con , que incluyeron servicios de gestión de almacenes, carga y descarga de mercaderías, transporte local y nacional, producción por encargo, entre otros.
- El numeral 4 del Anexo III de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004 establece que se encuentran afectas al sistema, las actividades de "Movimiento de Carga", considerándose como tales a la estiba y desestiba, movilización y tarja, fijándose como porcentaje de detracción el 12%; que mediante la Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT, se incluye al transporte de bienes por vía terrestre dentro de las operaciones sujetas al SPOT, fijándose la detracción del 4%; y que el inciso d) del numeral 5 del Anexo III de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004, establece como actividades afectas a las "Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión (CIU 7414)", siendo el porcentaje detracción aplicable del 12%; y que, por otro lado, el numeral 7 de Anexo III de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT señala que también se encuentra afecta a la detracción la fabricación de bienes por encargo, con la tasa del 12%.
- Si bien como se aprecia, varias de las prestaciones se encuentran afectas al régimen, por otro lado tenemos que el inciso d) del numeral 5 del Anexo III de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, establece como actividades afectas a las: "Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión (CIU 7414)", siendo el porcentaje de detracción aplicable del 12%. Esta clase comprende entre otros, la prestación de asesoramiento, orientación y asistencia operativa a las empresas. También se incluyen las actividades de planificación, organización, funcionamiento, control, información administrativa, etc.; de asesoramiento y gestión combinados.
- De acuerdo con el contrato y la documentación relacionada con el comprobante de pago, los servicios prestados por califican como "Servicios de Logística" (incluyendo el manejo y gestión de almacenes y la distribución de mercaderías); que la recurrente aplicó a la operación contenida en la Factura N° un porcentaje menor al establecido, y no se acreditó el pago total del importe que debió detraerse (12%), por lo que reparó el crédito fiscal contenido en dicho comprobante de pago.

Que por otro lado, en la apelada la Administración señaló que corresponde confirmar el motivo determinante del reparo señalado por el área de fiscalización en la resolución de determinación, al calificar los servicios prestados por como una actividad de "asesoramiento empresarial y en materia de gestión", sujeto al régimen de detracciones con la tasa del 12% (foja 6682).

Que de la verificación de la Factura N° (foja 3783), se aprecia que fue emitida por el 27 de junio de 2008, por la prestación del "servicio de distribución de junio de 2008", y que corresponde al rubro "flete de distribución", girada por S/601 824,97, considerándose como subtotal la suma de S/505 735,27 e Impuesto General a las Ventas de S/ 96 089,70.

Que de los documentos denominados "Facturación Almacén Claro Lima – Junio 2008" y "Matriz de Costos Logística de Infraestructura Junio de 2008", emitidos por (fojas 3779 y 3780), se observa que los conceptos por los que se emitió la indicada factura corresponden a los servicios de distribución local y nacional, por S/124 385,66 y S/381 349,61 (total S/505 735.27).

Que de la revisión de la copia del Contrato de Prestación de Servicios para la Ejecución del Servicio Integrado de Logística de 4 de diciembre de 2003 (fojas 3786 a 3789) suscrito por . y



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

se aprecia como antecedente en su cláusula primera, que esta última “es una empresa operadora del servicio público de telecomunicaciones, denominado “Servicio de Comunicaciones Personales” (PCS); y que presta, entre otros, los servicios de operador logístico, carga internacional, terminal de almacenamiento, Administración de Almacén y Centro de Distribución, Almacenamiento de Mercadería, Agenciamiento de Aduana, logística y distribución local de bienes”.

Que la cláusula segunda del citado contrato, relacionada con la “Operatividad del Programa” indica que:

*“Este esquema ha sido diseñado con el objetivo de atender las necesidades de las operaciones logísticas para el proceso de logística de entrada, almacenamiento, producción y control de inventarios, logística inversa y logística de salida en el territorio peruano, bajo las expectativas de eficiencia, calidad y costos de un sistema integral, que requiere y que le motivan a suscribir el presente contrato.*

*El esquema operativo de contratación comprende básicamente las etapas que se describen a continuación, las cuales se deberán cumplir de acuerdo con los parámetros de calidad y tiempos de entrega establecidos:*

#### Manejo de cuenta:

*Se considera parte del presente contrato el servicio de un ejecutivo logístico para las labores de planificación, coordinación y control de las operaciones logísticas de la cuenta, al mismo se le serán asignadas las funciones y responsabilidades que se detallan en el Anexo I.*

#### Seguro de Carga

*La mercadería será asegurada por bajo su exclusiva responsabilidad, desde la recepción de la misma en el centro de Distribución de hasta su entrega a los distribuidores o puntos de ventas y/o clientes finales de así como a los centros regionales en las ciudades de Trujillo (...) y Arequipa (...).*

#### Logística de entrada

*Esta etapa comprende el proceso de recepción de la mercadería y de los controles que se deberán de realizar al ingreso de la mercadería a los almacenes centrales y regionales con la finalidad de asegurarle a el correcto ingreso de su mercadería.*

#### Almacenaje y Control de Inventados

*Esta etapa comprende la apropiada administración y manipuleo de los inventarios y otros materiales que se encuentren bajo custodia de desde su arribo al almacén hasta la carga dentro de alguna unidad de transporte apropiada, debiéndose garantizar el correcto almacenaje de los mismos y el total control logístico de los inventarios.*

*Es responsabilidad de Ransa la gestión de los almacenes y todo el control que ésta involucra, sin perjuicio de la permanente supervisión y control que pueda realizar.*

#### Logística de Salida y Logística Inversa de la mercadería

*Esta etapa involucra la correcta y puntual distribución y/o recojo de los pedidos a los distribuidores o puntos de venta y/o clientes y distribuidores finales de*

Que según la cláusula tercera referida a la retribución, forma y oportunidad de pago “las tarifas de los servicios de Almacenaje, Distribución y Manejo de Cuenta prestado por , de común acuerdo entre las partes, son las señaladas en las matrices que a continuación se indican, las mismas que se encuentran dentro del Anexo III y que forma parte integrante del presente contrato: Matriz de Costos – Logística de Operaciones; Matriz de Costos - Logística de Infraestructura; y Matriz de Gastos Pre-operativos”.

Que se verifica de autos que la recurrente y suscribieron una adenda al Contrato de Prestación de Servicios para la Ejecución del Servicio Integrado de Logística el 30 de setiembre de 2001, mediante la cual las partes prorrogaron el plazo de vigencia del mencionado contrato hasta el 31 de diciembre de 2008 (fojas 3785 a 3786/vuelta),

Que en el documento emitido por , denominado “Matriz de Costos Logísticos e Infraestructura” (fojas 3779 y 3780), se detallan los servicios de la facturación de octubre de 2008:



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Resumen de actividades realizadas	Importe (S/)
Distribución nacional (transporte consolidado y exclusivo en provincia)	105 779,18
Distribución local (transporte consolidado y combi todo el día y por viaje)	18 606,48
Distribución local (transporte consolidado y combi todo el día y por viaje)	118 644,45
Distribución nacional (transporte consolidado y exclusivo en provincia)	262 705,16
<b>Total facturación octubre 2008</b>	<b>505 735,27</b>

Que la Factura N° (foja 3783) fue girada específicamente por la prestación del “servicio de distribución de junio de 2008” en el marco del contrato de prestación de servicios de 4 de diciembre de 2003, y que constituye uno de los servicios que forma parte del “Servicio Logístico” que prestaba a la recurrente, y que según la Administración, dicho servicio en conjunto con las demás prestaciones califican como “Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión- Clase 7414”, según el inciso d) numeral 5 del citado Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, según se detalla en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 5453 a 5458).

Que de acuerdo con el inciso j.1) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, la Administración debió distinguir el importe de la operación sujeta a detracción y no considerar el conjunto de prestaciones señaladas en el referido contrato de prestación de servicios como un servicio que califica como “Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión - Clase 7414”, para después concluir que el servicio reparado a que hace referencia la Factura N° se encuentra incluido en el inciso d) numeral 5 del citado Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Que según el documento emitido por denominado “Matriz de Costos Logístico e Infraestructura”, la Factura N° se refiere a prestaciones por transporte de bienes por vía terrestre, operación que también se encuentra sujeta a detracción con la tasa del 4%, y siendo que la recurrente efectuó el depósito de detracción (fojas 3773 y 3774), el reparo materia de análisis no se encuentra debidamente sustentado; y en consecuencia, corresponde levantarlo<sup>3</sup>.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos señalados por la recurrente, a fin de desvirtuar el citado reparo.

## 2. Servicios de soporte y mantenimiento de software prestados

Que de acuerdo con el Punto 3 del Anexo N° 6 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 6457 a 6465, 6481 a 6486, 6489, 6491), la recurrente reparó el crédito fiscal de mayo y julio de 2008, debido a que respecto de las Facturas N°, no se efectuaron las detracciones correspondientes.

Que el numeral 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT, estableció como servicio sujeto al sistema el arrendamiento de bienes, que incluyó al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, y que para tal efecto se consideró bienes muebles a los definidos en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, estableciéndose como porcentaje de detracción aplicable a dichos servicios de 12%.

Que el inciso j.1) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT establecía que se entiende por importe de la operación a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente o usuario de servicio, y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consigne en el comprobante de pago que la sustente o en otro documento, incluidos los tributos que graven la operación, tratándose de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06606-10-2018 se ha indicado que el acápite j.1 del inciso j) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, antes de la modificatoria introducida por la Resolución de Superintendencia N° 158-2012/SUNAT, definía lo que debía entenderse

<sup>3</sup> En similar sentido se pronuncia la Resolución N° 02691-3-2021, por un reparo semejante, emitida con relación a la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

por importe de la operación sin remitirse al citado artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por ende, no resulta correcta la aplicación de la teoría de la unicidad recogida por parte de la Administración.

Que en tal sentido, corresponde determinar si las operaciones contenidas en las Facturas N° se encuentran sujetas al régimen de detracciones (SPOT), a fin que la recurrente tenga derecho a usar el crédito fiscal.

Que en el Punto 1 del Requerimiento N° foja 5596), la Administración indicó que verificó que las operaciones relacionadas con las Facturas N° , entre otras<sup>4</sup>, que se detalla en el Anexo N° 2 (foja 5611), se encuentran sujetas al SPOT, por lo que solicitó a la recurrente acreditar el cumplimiento de dicha obligación a fin de sustentar la utilización del crédito fiscal.

Que en respuesta, la recurrente manifestó que los referidos comprobantes de pago, entre otros, fueron emitidos en virtud del Contrato de Prestación de Servicios suscrito con mediante el cual esta última se obligó a prestar los servicios de soporte y mantenimiento a sus productos de hardware y/o software (equipos de cómputo) detallados en el Anexo A de dicho contrato. Agregó la recurrente, que dichos servicios se encontraban comprendidos en la División 72 – Informática y actividades conexas de la CIU, siendo que en el ejercicio 2008, los servicios que estaban incluidos en dicha clasificación no estaban comprendidos como operaciones sujetas al SPOT (fojas 5570 a 5577).

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5578 a 5591), la Administración dio cuenta del escrito presentado, y señaló lo siguiente:

- De acuerdo con la información exhibida, verificó que la recurrente celebró un Contrato de Prestación de Servicios de Soporte con de 1 de enero de 2006, y que el servicio de soporte técnico prestado incluía un rango de servicios que proporcionaban asistencia con el hardware y software de un equipo, incluyéndose en dicho contrato actualizaciones de software.
- El referido soporte sería prestado al hardware y software de la recurrente, es decir, sobre bienes muebles, por lo que se considera dentro de los alcances del Anexo N° 3 a la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT. Además, indicó que el mismo contrato incluyó actualizaciones correspondientes al contrato de licencia de uso de software, lo cual implicaba la cesión en uso de uno de los atributos del derecho de autor (realizar la reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento) y, por consiguiente se encuentran sujetas al régimen de detracciones, de conformidad con lo establecido en el citado Anexo 3.
- Dado que la recurrente no realizó la detracción respecto de las Facturas N° se reparó el crédito fiscal contenido en dichos comprobantes de pago, según se detalla en el Anexo N° 2 del resultado del referido requerimiento.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 5446 a 5450), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo según se detalla en el Ítem 3 del Anexo N° 1 (foja 5447), a fin que la recurrente presentara sus descargos.

Que en respuesta, con escrito de 18 de junio de 2014 (fojas 5385 a 5403), la recurrente precisó que el contrato suscrito con su proveedor no consiste en un contrato de licencia de uso de software, sino principalmente en un contrato de soporte técnico que implica la evaluación y diagnóstico de problemas en el software y hardware de su compañía, así como la dotación de soluciones a dichos problemas. Acotó que como parte de los servicios soporte, éstos incluyen la provisión de actualizaciones periódicas de software, siendo que la relación de software se estableció en el Anexo A. Indicó que el contrato con el proveedor estableció que las actualizaciones de software concedidas en conexión con los servicios de soporte se sujetaron a los términos de licenciamiento, de uso vigente para dicho software. Refiere que la operación no apunta a una licencia de uso de software, sino a brindar soporte técnico a su compañía, contemplándose la posibilidad de que como parte de este último servicio, podía resultar necesario la provisión de actualizaciones del software de que se trate, es decir, la provisión de dichas actualizaciones bajo el esquema de licencia de uso era una operación accesoria al servicio principal de soporte, y que en estos

<sup>4</sup> Los reparos por las Facturas N° no forman parte de la materia controvertida, dado que respecto de ellos se emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

casos por la naturaleza de la operación, es indesligable de dicho servicio principal.

Que en el Punto 2.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5404 a 5445), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y reiteró lo contemplado en el Resultado del Requerimiento N°

Que conforme se advierte del Punto 3 al Anexo N° 6 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 6457 a 6465), la Administración sustenta su reparo al considerar que las actualizaciones al software implican la cesión en uso de los atributos del derecho de autor (realizar la reproducción de la obra), por lo que se encuentran sujetas al SPOT con el porcentaje del 12%, según lo previsto en el Anexo N° 3 a la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Que obran en autos las Facturas N° (fojas 4274, 4153, 4147, 4132, 4125), emitidas el 29 de mayo y el 30 de julio de 2008 por

(...)", siendo que se aprecia que en el Anexo 1-B de la Tercera Adenda al contrato de prestación de servicios de soporte de 1 de abril de 2008, se indica la descripción de los equipos, el nivel de los servicios, las localidades comprendidas y las tarifas; y que en el Anexo E-2, referida al nivel del servicio, se detallan los equipos indicándose el alcance de los servicios, esto es, Proactive 24, SP24 y 24x7 (fojas 4110 y 4111).

Que de la revisión del Contrato de Prestación de Servicios de Soporte celebrado entre la recurrente y el 1 de enero de 2006 (fojas 4116 a 4121), se observa en la cláusula 1, que esta última se obliga a prestar los servicios indicados en el Anexo C de dicho contrato (Servicios de Soporte) a los productos de hardware y/o software de la recurrente identificados en el Anexo A (Producto) en las localidades indicadas en el Anexo D.

Que en el inciso c) de la cláusula 2 del referido contrato se estableció que todos los productos para los cuales el desarrollo de pruebas de diagnóstico dependa de un software deberán, como mínimo, estar cubiertos por servicios de soporte que provean actualizaciones periódicas de dicho software, a excepción de los equipos especificados en el Anexo A. Del mismo modo, en el inciso b) de la cláusula 3 referida a las Limitaciones al Servicio, se precisó que salvo pacto en contrario expreso y por escrito, y siempre que los mismos estén cubiertos por el contrato, HP suministra servicios de soporte únicamente para las versiones actuales y las versiones inmediatamente anteriores de software HP, siempre que el software sea utilizado con un hardware que se encuentra incluido en configuraciones especificadas por HP. Además, en la Cláusula 8 relativa a la Licencia de software y derechos de autor, se indicó que las actualizaciones de software o revisiones concedidas en conexión con los servicios de soporte están sujetas a los términos de licenciamiento de uso vigentes para dicho software; y que cualquier producto comercial estándar de software suministrado con motivo de dichos servicios de soporte, están sujetos a los términos de licenciamiento de uso de software aplicables al producto.

Que en el Anexo C del contrato (fojas 4081 a 4092), se contempló la descripción del soporte y las especificaciones técnicas de los servicios tales como:

- Servicio de Misión Crítica HP, que es una solución de soporte completa diseñada para empresas con aplicaciones de misión crítica que no pueden sufrir interrupciones sin que éstas tengan un impacto importante en sus operaciones; ofrece la combinación exacta de servicios proactivos y reactivos que permiten aumentar al máximo la disponibilidad y rendimiento de toda la infraestructura de sistemas.
- Servicio HP Proactivo 24, combina la más avanzada asistencia técnica con servicios proactivos de cuenta para cubrir toda la infraestructura de IT y mejorar la estabilidad, disponibilidad y efectividad operativa del ambiente de IT.
- Servicio de Soporte de Hardware HP, en el lugar de trabajo proporciona asistencia remota de alta calidad y soporte a domicilio para los productos de hardware marca HP y Compaq, así como para productos elegibles de otros fabricantes.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Que aunado a ello, en la Tabla 2 relativa a los Servicios Proactivos (fojas 4091 y 4091/vuelta), se señaló que los servicios que se efectuarían serían los de asesoría técnica y operativa, plan de soporte de cuenta, revisión de las actividades de soporte, planeamiento y revisión de los servicios de soporte, administración y análisis de parches para el sistema o ambiente operativo (un servidor o sistema operativo), administración y análisis de software de almacenamiento/SAN, servicios técnicos para servidores, examen del estado de salud del sistema para servidores, evaluación técnica de alta disponibilidad de la solución de almacenamiento, mantenimiento preventivo del arreglo de discos de almacenamiento, evaluación de la capacidad de soporte de la SAN, actualización del software y firmware de red y notificación de problemas críticos, informe de los activos de red, estudio ambiental del sitio, servicios de soporte e información electrónica HP, actualizaciones de productos y documentación de software, licencia para usar y copiar las actualizaciones de los productos de software y asistencia para elaborar planes educativos.

Que como se puede apreciar del mencionado Contrato de Prestación de Servicios de Soporte que celebró la recurrente con \_\_\_\_\_, pactaron una serie de servicios de soporte respecto del hardware y software, además de actualizaciones de software.

Que del referido contrato se puede apreciar algunas prestaciones relacionadas con las licencias de uso del software, también se aprecian prestaciones de soporte de hardware, servicios técnicos y mantenimiento de equipos, entre otros, por lo que según el inciso j.1) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, la Administración debió distinguir el importe de la operación sujeta al régimen de detracciones o SPOT que correspondía a la licencia de uso, lo que no hizo según se aprecia de los papeles de fiscalización.

Que en ese sentido, la Administración no debió efectuar la detracción sobre el importe total consignado en las facturas en cuestión, sin efectuar la distinción del importe que correspondía a la licencia de uso, de los demás servicios referidos en el Contrato de Prestación de Servicios de Soporte, por lo que el reparo materia de análisis no se encuentra debidamente sustentado<sup>5</sup>.

Que en consecuencia, al no encontrarse debidamente sustentado el presente reparo, procede levantarlo, y revocar la apelada en este extremo; en ese sentido, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

## RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que en el Punto 4 del Anexo N° 6 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 6446 a 6456; 6481 a 6487), se reparó el crédito fiscal de febrero de 2008, debido a que respecto de la Factura N° \_\_\_\_\_ emitida por el servicio de adecuación de red prestado por \_\_\_\_\_ la recurrente no efectuó la detracción correspondiente.

Que mediante la resolución apelada (fojas 6671 a 6676), la Administración levantó el reparo al crédito fiscal de febrero de 2008, consignado en la Factura N° \_\_\_\_\_ emitida por el servicio de adecuación de red prestado por \_\_\_\_\_.; debido a que dicha operación no se encontraba sujeta al SPOT.

Que en ese sentido, mediante la resolución apelada (fojas 6670 y 6671/vuelta) la Administración determinó el incremento del crédito fiscal de febrero de 2008, como consecuencia del levantamiento del único reparo no aceptado por la recurrente —descrito en el párrafo anterior— y determinó la disminución de la omisión del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2008 que la recurrente debía pagar —actualizada a la fecha de la emisión de la resolución apelada—.

Que en virtud de lo anterior, la resolución apelada resolvió rectificar la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_

Que en sus recursos impugnatorios la recurrente no señala argumento alguno en contra de dicho valor, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

<sup>5</sup> En similar sentido se pronunció este Tribunal en las Resoluciones N° 09270-3-2019 y 02691-3-2021.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

## RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 6403 a 6408, 6501 y 6502, 6505 y 6506) fueron giradas por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario de mayo, julio, octubre, noviembre y diciembre de 2008, sustentadas en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por Impuesto General a las Ventas de mayo, julio y octubre a diciembre de 2008.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, señala 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 les 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 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.

### - Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° se sustenta en la Resolución de Determinación N° emitida por los reparos al crédito fiscal de mayo de 2008 (Facturas N°), por lo que considerando que el reparo por las Facturas N° fue dejado sin efecto por la Administración en la resolución apelada, y que el reparo por la Factura N° ha sido levantado en la presente instancia, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N°

### - Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° se sustenta en la Resolución de Determinación N° emitida por los reparos al crédito fiscal de julio de 2008 (Facturas N°), por lo que considerando que por las Facturas N° ha sido levantado en la presente instancia y que el reparo por las Facturas N° fue dejado sin efecto por la Administración en la resolución apelada, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N°

### - Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° se sustenta la Resolución de Determinación N° (fojas 6022 a 6067 y 6071), fue emitida por los reparos al crédito fiscal de octubre de 2008, por lo que considerando que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021 este Tribunal resolvió la apelación presentada contra la referida resolución de determinación y dejó sin efecto la misma, corresponde resolver en igual sentido, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N°

### - Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° se sustenta en la Resolución de Determinación N° (fojas 6022 a 6067 y 6070), emitida por los reparos al crédito fiscal de noviembre de 2008 (Facturas N°).

Que como se ha señalado en los considerandos precedentes, mediante la Resolución de Intendencia N° la Administración resolvió la reclamación presentada, entre otros, contra la Resolución de Determinación N°, y mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021 este Tribunal resolvió la apelación presentada contra la referida resolución de intendencia. En la Resolución de



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Intendencia N° \_\_\_\_\_, la Administración levantó el reparo referido a las Facturas N° \_\_\_\_\_ y en la Resolución N° 02691-3-2021 este Tribunal levantó el reparo referido a la Factura N° \_\_\_\_\_ asimismo, la mencionada Resolución N° 02691-3-2021 confirmó el reparo referido a la Factura N° \_\_\_\_\_, por tanto, corresponde revocar la apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide la sanción contenida en la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ considerando lo expuesto.

## - Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ se sustenta en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 6022 a 6067 y 6069), emitida por los reparos al crédito fiscal de diciembre de 2008 (Facturas N° \_\_\_\_\_).

Que como se ha señalado en los considerandos precedentes, mediante la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ la Administración resolvió la reclamación presentada, entre otros, contra la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021 este Tribunal resolvió la apelación presentada contra la referida resolución de intendencia. En la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ la Administración levantó el reparo referido a la Factura N° \_\_\_\_\_, y en la Resolución N° 02691-3-2021 este Tribunal levantó el reparo referido a Facturas N° \_\_\_\_\_, por tanto, corresponde resolver en igual sentido, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_.

## RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las citadas resoluciones de multa fueron giradas por incurrir en la infracción prevista en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940, por no efectuar el íntegro del depósito de la detracción respecto de las siguientes facturas (fojas 6511 a 6525, 6529 a 6531 y 6535 a 6540):

Periodo	Resolución de Multa N°	Proveedor	Comprobante de Pago
Enero			
Febrero			
Marzo			
Abril			
Mayo			
Julio			



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Setiembre			
Octubre			
Noviembre			
Diciembre			

Que de acuerdo con el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, constituye infracción el hecho que el sujeto obligado no efectúe el íntegro del depósito a que se refiere el SPOT en el momento establecido, la cual es sancionada con una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que en lo que respecta al Régimen de Gradualidad debe indicarse que el Anexo del Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 254-2004/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT, establece con relación a la subsanación de la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 de artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940, que si se cumple con la subsanación de la infracción antes que surta efecto cualquier notificación en la que se le comunica al infractor que ha incurrido en la infracción, la sanción se rebajara en 100%.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 5653), la Administración solicitó a la recurrente acreditar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen de detracciones respecto de las operaciones consignadas en el Anexo N° 2 (fojas 5649 a 5652), del cual se aprecian, entre otras, las Facturas N° \_\_\_\_\_ emitidas por \_\_\_\_\_; así como las Facturas N° \_\_\_\_\_ emitidas por \_\_\_\_\_.

Que en el Anexo N° 1 al resultado del citado requerimiento (fojas 5543 y 5637), la Administración señaló que en las Facturas N° \_\_\_\_\_ la recurrente aplicó un porcentaje menor al establecido, y al no haber acreditado el pago total del importe que debió detraerse, reparó el crédito fiscal consignado en ellas. Asimismo, señaló que respecto de las Facturas N° \_\_\_\_\_ la recurrente no había realizado la detracción correspondiente; y respecto de la Factura N° \_\_\_\_\_ precisó que la detracción fue pagada de forma posterior al vencimiento del plazo legal establecido; en razón de lo cual reparó el crédito fiscal consignado en ellas.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 5592 a 5599), la Administración solicitó a la recurrente acreditar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen de detracciones respecto de las operaciones consignadas en el Anexo N° 2, a fin de acreditar la utilización del crédito fiscal. Del referido Anexo N° 2 se aprecian —entre otras— las Facturas N° \_\_\_\_\_ emitidas por \_\_\_\_\_.



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (foja 5580), la Administración señaló que respecto de las Facturas N° la recurrente no realizó la detracción correspondiente; y respecto de la Factura N° precisó que la detracción fue pagada de forma posterior al vencimiento del plazo legal establecido; en razón de lo cual reparó el crédito fiscal consignado en ellas.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 5566), la Administración solicitó a la recurrente acreditar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen de detracciones respecto de las operaciones consignadas en los Anexos N° 2 y 3 al referido requerimiento, a fin de acreditar la utilización del crédito fiscal. De los referidos Anexos N° 2 y 3 se aprecian —entre otras— las Facturas N°

las Facturas N° emitidas por las Facturas N° 1- emitidas por  
N° emitidas por las Facturas N° 1- emitidas por  
; las Facturas N° emitidas por  
la Factura N° emitida por las Facturas N°  
1723 emitidas por y la Factura N° emitida por

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (fojas 5503 a 5559), la Administración señaló que la recurrente no había realizado la detracción correspondiente respecto de las facturas antes mencionadas, en razón de lo cual reparó el crédito fiscal consignado en ellas.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 5466 a 5470), la Administración solicitó a la recurrente acreditar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen de detracciones respecto de las Facturas N° emitidas por a fin de acreditar el derecho a la utilización del crédito fiscal.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (fojas 5458), la Administración señaló que la recurrente no había realizado la detracción correspondiente respecto de las facturas antes mencionadas, en razón de lo cual reparó el crédito fiscal consignado en ellas.

Que mediante el Punto 1 al Requerimiento N° (fojas 5443 a 5450), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el mencionado reparo a fin que la recurrente presentase sus descargos.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (fojas 5437), la Administración señaló que la recurrente: i) aplicó un porcentaje menor al establecido respecto de las Facturas N° emitidas por, no habiendo acreditado el pago total del importe que debió detraerse, en razón de lo cual reparó el crédito fiscal consignado en dichas facturas; ii) no realizó la detracción correspondiente respecto de las Facturas N° emitidas por, en razón de lo cual reparó el crédito fiscal consignado en las facturas antes mencionadas; iii) no realizó la detracción correspondiente respecto de las Facturas N° emitidas por y que en relación con la Factura N° la recurrente efectuó el pago de la detracción de forma posterior al vencimiento del plazo legal establecido, en razón de lo cual procedió a reparar el crédito fiscal consignado en las facturas antes mencionadas; iv) no realizó la detracción correspondiente respecto de las Facturas N°

emitidas por; en razón de lo cual procedió a reparar el crédito fiscal consignado en las facturas antes mencionadas. Asimismo, la Administración dejó constancia de que la recurrente aceptó los reparos del crédito fiscal consignado en los comprobantes de pago emitidos por (Facturas N°), (Facturas N°), (Facturas N°) y (Factura N°).



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

Que respecto del extremo de la sanción contenida en las Resoluciones de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por las Facturas N° [redacted], cabe indicar que en la presente instancia se ha dejado sin efecto el reparo, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en tal extremo.

Que en cuanto al extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por la Factura N° [redacted], dicho reparo fue dejado sin efecto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto del extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por la Factura N° [redacted] dicho reparo fue confirmado por Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021 al verificarse que la detracción fue pagada después del vencimiento del plazo legal establecido, por lo que al no haberse pagado el íntegro de la detracción dentro del plazo establecido, corresponde confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que respecto del extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por la Factura N° [redacted] dicho reparo fue levantado en la presente instancia, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por la Factura N° [redacted] dicho reparo fue revocado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto del extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por las Facturas N° [redacted] dicho reparo fue levantado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en tal extremo.

Que en cuanto al extremo de la sanción contenida en las Resoluciones de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por las Facturas N° [redacted] dicho reparo fue dejado sin efecto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02691-3-2021, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto al extremo de la sanción contenida en las Resoluciones de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por las Facturas N° [redacted] cabe indicar que la resolución apelada levantó la observación vinculada a tales facturas —aspecto que no fue impugnado—, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al extremo de la sanción contenida en las Resoluciones de Multa N° [redacted] sustentado en el reparo por las Facturas N° [redacted]



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

—emitidas por

—, las que fueron reparadas debido a que la recurrente no realizó las detracciones correspondientes, cabe indicar que de autos se aprecia que dichos reparos fueron aceptados por la recurrente (foja 5778), por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que habría accedido a la rebaja del 100% de las multas respecto a los reparos aceptados, en tanto que a la fecha de regularización de los depósitos de las detracciones omitidas la Administración no le había comunicado la comisión de la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, sino únicamente la imputación de las omisiones de los depósitos de las detracciones para efectos de la formulación de los reparos al crédito fiscal, cabe señalar que la recurrente no acreditó haber efectuado la subsanación regularizando total o parcialmente el depósito de las detracciones omitidas a efectos de cumplir con el criterio de gradualidad, según se consigna en la resolución apelada (foja 6668) y en los Anexos N° 1 al 3 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5404 a 5445), por lo que tal argumento carece de sustento.

Que respecto a que las multas por no realizar el depósito de las detracciones se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Código Tributario, por lo que no correspondería que se apliquen las reglas de actualización por aplicación de intereses previstas en el artículo 181 del referido código, cabe señalar que de acuerdo con el numeral 12.1 del artículo 12 del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, mediante el cual se aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 y normas modificatorias, el incumplimiento de las obligaciones señaladas en dicha norma deben ser sancionados de conformidad con lo dispuesto por el Código Tributario, por lo que carece de sustento su argumento.

Que acerca de la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso, en virtud a los fundamentos de la sentencia recaída en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC, cabe señalar que si bien en la referida sentencia el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares, tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia<sup>6</sup>, tal como se señala en el fundamento 33 de la aludida sentencia, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto<sup>7</sup>, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de los valores y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que se trata de un caso complejo, dado que la materia controvertida correspondía al análisis y valoración detallada de diversas pruebas presentadas por los reparos formulados, e incidencia en la configuración de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la infracción prevista en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940, situación distinta al

<sup>6</sup> Estos fundamentos señalan lo siguiente:

*“51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.*

*52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).*

*53. Si corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios”.*

<sup>7</sup> Añade la citada sentencia en el fundamento 33 que en la complejidad del asunto: *“se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil”.*



# Tribunal Fiscal

N° 10356-1-2021

caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo<sup>8</sup>, por lo que no corresponde su aplicación al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 17 de junio de 2016, en los extremos referidos a los reparos al crédito fiscal por no haberse efectuado la detracción respecto de los servicios logísticos prestados por (Factura N° ) contenido en el Anexo N° 6 a la Resolución de Determinación N° y por no efectuar la detracción al servicio de soporte y mantenimiento de software prestado por (Facturas N° ) contenido en el Anexo N° 6 a las Resoluciones de Determinación N° en el extremo de la Resolución de Multa N° debiendo la Administración reliquidar dicho valor de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución; en los extremos de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° vinculado a las Facturas N° en el extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° vinculado la Factura N° en el extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° vinculado a la Factura N° en el extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° vinculado a la Factura N° en el extremo de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° vinculado a las Facturas N° 20266; en el extremo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° vinculado a las Facturas N° y en el extremo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° vinculado a las Facturas N° -

debiendo la Administración reliquidar dichas sanciones de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución; **REVOCARLA** en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° las que se **DEJAN SIN EFECTO**; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene el extremo impugnado.

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

**ZÚÑIGA DULANTO**  
**VOCAL PRESIDENTA**

**MEJÍA NINACONDOR**  
**VOCAL**

**CHIPOCO SALDÍAS**  
**VOCAL**

**Huertas Valladares**  
Secretaria Relatora (e)  
MN/HV/VCH/rmh

**Nota: Documento firmado digitalmente**

<sup>8</sup> Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala lo siguiente: "Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (...) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente (...). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo".