



Firmado Digitalmente por
SAEZ MONTOYA Samuel
Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/12/2022 17:21:08
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

EXPEDIENTE N° : 4652-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 25 de noviembre de 2022

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de noviembre de 2011, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte¹ la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, Resoluciones de Determinación N° _____, emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008, y Resoluciones de Multa N° _____ giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

CONSIDERANDO:

Que con Carta N° _____ (foja 1339) y Requerimiento N° _____ (foja 1326), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 e Impuesto General a las Ventas (IGV) de enero a diciembre de 2008, siendo que producto del mismo se emitieron los siguientes valores:

- **Resolución de Determinación N° _____, que incluye Anexos N° 1 a 3** (fojas 1447 y 1450 a 1452), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, al haberse formulado respecto al aludido tributo y periodo los siguientes reparos:

- Diferencias entre los ingresos declarados y los anotados en el Libro Mayor.
- Depreciación reparada por no acreditar la causalidad del Activo Fijo.
- Gastos de funcionamiento de vehículos que exceden el límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR).
- Interés a valor de mercado por préstamos a personas vinculadas.
- Interés presunto por préstamos otorgados a terceros.
- Gastos no sustentados.
- Por no haber utilizado los medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización, en las operaciones detalladas en el punto A) del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° _____
- Por no haber utilizado los medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización, en las operaciones detalladas en el Anexo N° 6 al Requerimiento N° _____
- Por no haber utilizado los medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización, en las operaciones detalladas en el Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N° _____
- Gastos no necesarios para mantener la fuente generadora de renta.
- Adquisiciones que debieron formar parte del costo de sus existencias.

¹ Mediante la Resolución de Intendencia N° _____, se declaró fundado en parte el recurso de reclamación, debido a que se resolvió dejar sin efecto el reparo por gastos de funcionamiento de vehículos que exceden el límite establecido en la ley, el cual afectó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Firmado Digitalmente por
EZETA CARPIO Sergio Pio
Victor FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/12/2022 15:24:28
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FUENTES BORDA Jesus
Edwin FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/12/2022 15:42:56
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
MARTEL SANCHEZ Jose
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/12/2022 17:18:35
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

- Ingresos por arras en las que el cliente abandona su opción de compra y la recurrente no lo reconoce como ingreso.

- **Resoluciones de Determinación N°** _____ **a** _____, **que incluye Anexo N° 1** (fojas 1435 a 1446 y 1453), emitidas por modificación de las bases imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, por diferencias entre los ingresos declarados y lo registrado en el Libro Mayor.

- **Resoluciones de Determinación N°** _____ **a** _____, **que incluye Anexos N° 1 a 6** (fojas 1423 a 1434 y 1455 a 1460), emitidas por IGV de enero a diciembre de 2008, al haberse determinado los siguientes reparos:

- **Al débito fiscal del IGV por:**

Ventas gravadas y no gravadas con el IGV

- Diferencias entre las bases imponible declaradas y las anotadas en el Registro de Ventas.
- Intereses a valor de mercado por préstamos otorgados a personas vinculadas.
- Retiro de bienes no gravados con el IGV.
- Por registrar y declarar una menor base imponible (la parte gravada y no gravada debió ser el 50% del valor de venta del inmueble).
- Pagos a cuenta por la venta de inmuebles cuyo nacimiento del IGV se produce con la percepción del ingreso.
- Reversiones de las bases imponible del IGV reconocidas en el Libro Diario y que indebidamente se les dio el tratamiento de arras, siendo que dichas operaciones debieron ser gravadas con el IGV en el momento de su percepción.

- **Al crédito fiscal del IGV por:**

- Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el anotado en el Registro de Compras.
- Adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas (uso común), indebidamente consideradas como destinadas íntegramente a operaciones gravadas (prorrata), según detalle contenido en el Anexo N° 4 al Requerimiento N°
- Operaciones respecto de las cuales no se acreditó el depósito del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) ni haber utilizado los medios de pago establecidos en la Ley de Bancarización, según detalle contenido en el punto A) del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N°
- Adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas (uso común), indebidamente consideradas como destinadas íntegramente a operaciones gravadas (prorrata), según detalle en el punto B) del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N°
- Por no acreditar la utilización de los medios de pago establecidos en la Ley de Bancarización, según detalle contenido en el Anexo N° 6 al Requerimiento N°
- Adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas (uso común), indebidamente consideradas como destinadas íntegramente a operaciones gravadas (prorrata), según detalle contenido en el Anexo N° 7 al Requerimiento N°
- Operaciones respecto de las cuales no se acreditó el depósito del SPOT ni haber utilizado los medios de pago establecidos en la Ley de Bancarización, según detalle contenido en el Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N°
- Gastos no necesarios para generar renta o mantener la fuente generadora de la misma.

- **Resoluciones de Determinación N°** _____ **a** _____, **que incluye Anexos N° 1 y 2** (fojas 1411 a 1422, 1448 a 1450), emitidas por aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008.

▪



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

- **Resoluciones de Multa N°** , a **que incluye Anexo** (fojas 1385, 1397 a 1409 y 1454), giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, pago a cuenta del citado impuesto por el periodo enero de 2008, e IGV de enero a diciembre de 2008, respectivamente.
- **Resoluciones de Multa N°** a **que incluye Anexo N° 1** (fojas 1386 a 1396 y 1462 a 1478), giradas por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.
- **Resolución de Multa N°** , **que incluye Anexo N° 1** (fojas 1410 y 1461), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que contra los mencionados valores, la recurrente presentó recurso de reclamación (fojas 1788 a 1810), el cual fue atendido con Resolución de Intendencia N° (fojas 2256 a 2317), la cual resolvió, entre otros, dejar sin efecto el reparo a la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por gastos de funcionamiento de vehículos que exceden el límite establecido en la LIR, además, en atención a lo resuelto en el extremo referido a tal reparo, se dispuso la reliquidación de los valores vinculados al mismo.

Que asimismo, es pertinente indicar que del recurso de apelación presentado por la recurrente (fojas 2318 a 2349), se verifica que ésta no ha expuesto argumentos de hecho y derecho a fin de cuestionar los siguientes reparos: **1) Al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008**, por: i) Diferencias entre los ingresos declarados y los anotados en el Libro Mayor, y ii) Interés presunto por préstamos otorgados a terceros; **2) Al débito fiscal del IGV de los periodos fiscalizados respecto de las operaciones gravadas y no gravadas con el aludido impuesto por:** i) Diferencias entre las bases imponible declaradas y las anotadas en el Registro de Ventas; y ii) Reversiones de las bases imponible del IGV reconocidas en el Libro Diario y que indebidamente se les dio el tratamiento de arras, siendo que dichas operaciones debieron ser gravadas con el IGV en el momento de su percepción; y **3) Al crédito fiscal del IGV de los periodos fiscalizados**, por: i) Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el anotado en el Registro de Compras, por lo que en la presente instancia no se analizarán los reparos antes mencionados.

Que en adición, del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° (foja 1450), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, se aprecia que la Administración realizó una reliquidación de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores declarada por la recurrente, aspecto que tampoco ha sido cuestionado por aquélla, por lo que de igual manera no se emitirá pronunciamiento respecto a tal modificación.

Que en ese sentido, corresponde analizar si los reparos impugnados, en los términos cuestionados por la recurrente, así como las sanciones por las infracciones vinculadas a los mismos se encuentran arreglados a ley.

I. Impuesto a la Renta del Ejercicio 2008 - Resolución de Determinación N°

1.1. Depreciación reparada por no acreditar la causalidad del Activo Fijo.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1451), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por S/ 72 180,39, debido a que la recurrente no cumplió con acreditar la relación de causalidad de los gastos por depreciación del inmueble y vehículos que se detallan en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la causalidad de los gastos por depreciación de los vehículos observados se encuentra acreditada, pues dada su actividad económica (actividades de construcción), resultaba necesario e imprescindible entregar a cada personal directivo (gerentes) vehículos, para que pudiesen



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

desarrollar sus actividades en la empresa, como la de trasladarse a las obras en construcción, las cuales se encontraban en localidades alejadas de las oficinas administrativas, siendo que si bien se le solicitó que presente elementos mínimos de prueba que acreditasen el uso dado a tales vehículos, no resultaba razonable contar con tal documentación dada la actividad que realiza.

Que asimismo, refiere que los fundamentos del presente reparo son ambiguos, ya que no se ha explicado porque no resultaba razonable asignar a cada gerente un vehículo para el cumplimiento de sus funciones, además, resulta subjetivo considerar que por el hecho de contar con un personal directivo mínimo su empresa no pueda adquirir más de un vehículo, en este extremo solicita se aplique el criterio de la Resolución N° 556-2-2008.

Que en adición, manifiesta que no corresponde desconocerle los gastos por depreciación del inmueble denominado ' ', ya que conforme ha sostenido en fiscalización, tal adquisición se efectuó con la finalidad de que en este se instalen sus oficinas administrativas, siendo que si bien no se pudo concretar tal proyecto por falta de financiamiento, debe tenerse en cuenta que al no contar con un depósito para sus bienes -provenientes de sus obras en construcción- el inmueble fue usado como tal, no resultando razonable exigirle acreditar dicho uso con guías de remisión remitente, pues no es usual emitir este último documento por el traslado de chatarras, maderas de construcción, entre otros bienes pequeños.

Que aunado a ello, señala que si bien en el ejercicio fiscalizado el proyecto a realizarse estaba suspendido, procedía deducir el total del gasto por depreciación vinculado al mismo, toda vez que conforme al criterio contenido en la Resolución N° 06811-11-2019, procede la deducción total del gasto por depreciación de los bienes del activo fijo aun cuando se hayan verificado periodos de inactividad de los mismos, el cual solicita se aplique al presente caso.

Que adicionalmente, aduce que la Administración no ha acreditado que el referido inmueble fue adquirido para ser vendido, más aún cuando la decisión de venderlo fue tomada en ejercicios posteriores al fiscalizado.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración considera que procede mantener el reparo, pues la recurrente no ha cumplido con acreditar la relación de causalidad de los gastos por depreciación del inmueble y vehículos que se detallan en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° ' ' pues si bien aquella sostiene que se usaron en diversas actividades o funciones propias de su actividad económica, sus afirmaciones no se acompañaron con elementos mínimos de prueba que permitiesen corroborarlas.

Análisis

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la LIR, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo de la citada norma, modificado por Ley N° 28991², precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que el inciso f) del artículo 37° de la citada LIR señala que son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

² Publicada el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que el artículo 38° de la LIR señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que el inciso c) del artículo 22° del Reglamento de la LIR, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que según las normas glosadas, a fin que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01275-2-2004 y 04807-1-2006, entre otras, ha señalado que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en la legislación nacional es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

Que en las Resoluciones N° 691-2-99 y 02565-3-2003, entre otras, este Tribunal ha señalado que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, ha confirmado los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, cuando el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que según el criterio adoptado por la Resolución N° 04831-9-2012, para efecto de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la LIR para su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que además, resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino que se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004.

Que mediante el Punto N° 01 del Requerimiento N° (foja 626), la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación adjuntada en fiscalización verificó el registro de gastos por depreciación del inmueble y vehículos detallados en el Anexo N° 01 del aludido requerimiento (foja 624); no obstante, observó que estos gastos no resultaban necesarios para producir la renta o mantener la fuente generada de renta gravada, por lo que le solicitó que sustentara, por escrito y con la documentación correspondiente, la causalidad de tales gastos, siendo que adicionalmente, en el caso de los vehículos, le requirió indicar a que trabajadores fueron asignados, las funciones y labores que estos desempeñaban, así como documentación de control interno que acreditase el ingreso, salida y destino de los vehículos, además en el caso del inmueble, su vinculación con la generación de renta gravada, entre otros.

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (foja 584), la recurrente señaló que los vehículos observados fueron asignados al personal que se encontraba en la planilla de su empresa. Asimismo, indicó que estos fueron destinados exclusivamente para producir y mantener su fuente generadora de renta, toda vez que tales vehículos fueron usados por su personal para realizar la supervisión de las obras en



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

construcción, trasladar a los gerentes e ingenieros a los lugares en dónde se encontraban en venta terrenos que podían ser adquiridos por su empresa, y para el traslado de los clientes, a fin que éstos pudiesen visitar los proyectos inmobiliarios ofrecidos en venta, siendo esto último una práctica común en el rubro de las actividades de construcción; por lo expuesto, indica que al resultar necesario contar con los vehículos en consulta, resultaba arreglado a ley deducir los gastos por depreciación de los mismos.

Que respecto al inmueble denominado _____ señaló que fue adquirido con la finalidad de que en el mismo se construyeran las oficinas comerciales y administrativas de su empresa; sin embargo, al no contar con los recursos necesarios para realizar tal construcción, la realización de la misma quedó suspendida por un determinado periodo, hasta que se presentó la oportunidad de venderlo por un mayor valor al de su costo de adquisición, por lo que tomó la decisión de enajenarlo. Por otro lado, refiere que tomando en cuenta que la construcción de una edificación no se da en forma inmediata, sino que requiere de un periodo de tiempo para que se realicen los estudios de la inversión, entre otras actividades, y que no existe norma que exija que para que aceptar la deducción de gastos y costos vinculados a una adquisición, esta deba generar renta en el mismo ejercicio en que se adquirió, resultaba arreglado a ley aceptar la deducción de los gastos por depreciación vinculados al citado inmueble, debido a que la finalidad por la que se adquirió el inmueble no era ajena a su actividad generadora de renta.

Que en el Punto N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____ y el literal A) del Anexo N° 01 del mismo (fojas 369 y 370), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y que aquélla no alcanzó prueba documentaria alguna de sus argumentos, por lo que concluyó que, al no haberse acreditado que los vehículos e inmueble observados hayan sido destinados a la generación de renta gravada o para el mantenimiento de la misma, no se acreditó la causalidad de los mismos, por ende, no correspondía aceptar los gastos de depreciación vinculados a tales bienes.

Que de lo antes señalado se tiene que la Administración desconoció los gastos por depreciación de los vehículos³ e inmueble detallados en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ al no haberse acreditado la relación de causalidad de tales bienes con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la misma.

Que de la documentación contable adjuntada por la recurrente y del literal A) del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 369), se tiene que los bienes observados fueron registrados como activos fijos y son los que se detallan a continuación:

Cuadro N° 1

Cuenta	Fecha de Adquisición	Descripción	Depreciación del ejercicio 2008
332 Edificios y Otras Construcciones	24/03/2006		S/ 30 357,00
334 Vehículos	24/04/2007	Camioneta Jeep Grand Cherokee	S/ 20 968,20
334 Vehículos	31/01/2008	Auto Susuky	S/ 6 998,31
334 Vehículos	8/08/2008	Camioneta Jeep Cherokee Sport New 2008	S/ 7 378,80
334 Vehículos	27/12/2007	Toyota Yaris	S/ 6 478,08
			S/ 72 180,39

Que respecto al presente reparo, se verifica que pese a haber sido requerida por la Administración, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente no ha presentado documentación que acredite sus afirmaciones, estos es, que los vehículos habrían sido usados para las labores o funciones propias de su empresa, efectuadas por sus directivos y/o trabajadores o que el citado inmueble haya sido usado como depósito de sus bienes, para así verificar que los gastos de depreciación de tales bienes, resultaban necesarios y estaban vinculados a su actividad generadora de renta y/o al mantenimiento de la misma.

³ Como se dejó constancia en el literal A) del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 369), la Administración estableció que para el ejercicio 2008, a la recurrente le correspondía la deducción de gastos de depreciación de un solo vehículo, el cual no forma parte del presente reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Que en ese sentido, si bien podría resultar razonable que la recurrente utilice vehículos o un inmueble para el desarrollo de sus actividades generadoras de renta, no se han aportado los medios probatorios o documentación sustentatoria que permita acreditar el efectivo uso o destino otorgado a los bienes observados, a fin de establecer la relación de causalidad de los gastos observados con su actividad generadora de renta y/o en el mantenimiento de la misma, alegada por aquélla, no siendo suficiente alegar teóricamente que estos cumplían con tal principio, sino que se requería acreditar que en efecto lo cumplieron, conforme a los criterios jurisprudenciales citados, lo cual no ha quedado acreditado en autos, por ende, resulta arreglado a ley el presente reparo y corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que resulta oportuno indicar que conforme a lo expuesto, el presente reparo no se ha fundamentado en que los gastos observados no sean razonables, por el hecho de entregar a cada gerente un vehículo y/o porque el personal directivo era mínimo ni se ha sustentado en el desconocimiento de los gastos durante los periodos de inactividad de los bienes observados, sino porque conforme al análisis efectuado en los considerandos previos, no se ha acreditado con la documentación pertinente que los gastos vinculados hayan resultado necesarios y estaban vinculados a su actividad generadora de renta y/o al mantenimiento de la misma, por lo que no resultan amparables los argumentos de aquélla direccionados a sustentar el cumplimiento de tales aspectos ni los criterios jurisprudenciales invocados al respecto.

Que de igual manera, no resulta amparable el argumento de la recurrente respecto a que para acreditar que el inmueble observado fue usado como depósito debía presentar necesariamente guías de remisión remitente, toda vez que de lo expuesto en los considerandos previos se advierte que la Administración solicitó presentar la documentación pertinente para sustentar la relación de causalidad de los gastos observados, por lo que aquélla podía presentar los medios probatorios que se consideraran pertinentes a fin de acreditar lo solicitado, por ende, tal alegato carece de sustento.

Que con relación a la documentación ofrecida por la recurrente en la etapa de reclamación, consistente en un informe sobre el uso estricto del vehículo Toyota Yaris (fojas 1478 y 1479), vinculado con el reparo antes analizado, el cual no fue presentado o exhibido en la fiscalización, cabe señalar que solo podía haber sido meritado y evaluado por la Administración en la medida que se cumplieran con los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141° del Código Tributario⁴, en ese sentido, habida cuenta que al no encontrarse acreditado en autos que su falta de presentación en la fiscalización no se generó por su causa ni efectuó el pago o afianzó la deuda respectiva⁵, no correspondía que la Administración lo valorara al resolver la impugnación presentada, tal como lo señaló a foja 2301, de igual forma, de acuerdo con el artículo 148° del anotado código⁶, no procede que esta instancia evalúe tal medio probatorio.

⁴ El primer párrafo del artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, establecía que no se admitiría como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

⁵ Cabe precisar que la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, determina un importe a pagar que no ha sido cancelado por la recurrente (foja 1447).

⁶ De acuerdo con el artículo 148° del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago. Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147°.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

1.2. Interés a valor de mercado por préstamos a personas vinculadas.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1451), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 151 944,29, al determinar el reparo por interés a valor de mercado por préstamos a personas vinculadas.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, entre otros, que en el presente reparo no se ha establecido el perjuicio fiscal que habría ocasionado el ajuste de sus operaciones de mutuo realizadas con sus partes vinculadas, a efectos de aplicar las normas de precios de transferencia.

Que asimismo, refiere que el Método del Precio Comparable No Controlado (PCNC), usado para determinar los intereses a valor de mercado de los préstamos realizados a sus partes vinculadas, ha sido aplicado prescindiendo del procedimiento establecido en los artículos 32° y 32°-A de la LIR, ya que el análisis de comparabilidad es incorrecto, al no haberse utilizado como comparables operaciones realizadas por su empresa con terceros independientes, como el Banco además, porque se estableció la tasa de interés promedio tomando como base las tasas de interés activas en soles para créditos de consumo, por lo que solicita que el reparo sea dejado sin efecto, además solicita la aplicación del criterio contenido en la Resolución N° 05608-1-2017.

Argumentos de la Administración

Que la Administración indica que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, se efectuaron reparos a la renta neta imponible del tributo y periodo fiscalizado, entre otros, por haberse verificado una omisión de ingresos por intereses a valor de mercado provenientes de préstamos realizados a personas vinculadas, los cuales fueron calculados aplicando el método PCNC, y conforme con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° y el artículo 32°-A de la LIR, por lo que procede mantener el presente reparo.

Análisis

Que el artículo 26° de la LIR señala que para efecto del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a 6 meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que el último párrafo de este artículo indica que las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes no serán de aplicación cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32° de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32°-A de esta ley.

Que asimismo, de conformidad con el artículo 32° de la referenciada Ley, modificada por Ley N° 28655⁷, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

⁷ Publicada el 29 de diciembre de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que la norma citada agrega en su numeral 4 que, para los efectos de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja imposición, se considera valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, conforme lo establecido en el artículo 32°-A.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32° de la mencionada Ley recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o "arm's length principle", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que para cumplir con dicho principio el Decreto Legislativo N° 945 introdujo el artículo 32°-A de la Ley de Impuesto a la Renta, por el cual se establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32° antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones incorporadas por el aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se denominan "las normas de precios de transferencia".

Que al respecto, el inciso a) del artículo 32°-A de la referida ley, aplicable al caso de autos, prevé que las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado; en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas; 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria; y 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables. El último párrafo del mencionado inciso prevé que las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Que sobre el dispositivo legal mencionado, este Tribunal ha interpretado en las Resoluciones N° 05608-1-2017 y 08224-1-2017, que las normas de precios de transferencia resultan aplicables para efectos del Impuesto a la Renta, IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando el valor convenido de una transacción entre partes vinculadas hubiera determinado un menor pago del Impuesto a la Renta en el país y, en todo caso, esto es, aun cuando no se presente la situación anterior, cuando se verifiquen los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 antes señalados.

Que la conclusión arribada se ratifica por lo previsto en el artículo 108° del Reglamento de la LIR, introducido por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF, que estableció disposiciones para efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32°-A de la mencionada ley. Según el inciso a) de dicha norma reglamentaria, las normas de precios de transferencia se aplicarán en los siguientes casos: 1) Cuando la valoración convenida por las partes determine, en el país y en el ejercicio gravable respectivo, un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado. Ocasionan una menor determinación del Impuesto, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar; 2) Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del artículo 32°-A de la ley. La pérdida tributaria a que se refiere el numeral 3) del inciso a) del artículo 32°-A de la ley es la que resulta de las actividades comprendidas en el artículo 28° de la ley, que se haya generado en cualquiera de los últimos 6 ejercicios gravables cuyo plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto ya hubiera vencido; y 3) En transacciones celebradas a título oneroso o gratuito, incluyendo las que corresponden a la cesión gratuita de bienes muebles a que se refiere el inciso h) del artículo 28° de la ley.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Que según el primer párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la LIR, el ajuste del valor asignado por la Administración o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que estos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.

Que de otro lado, de acuerdo con el inciso d) del artículo 32°-A citado, las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32° son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: (1) que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o (2) que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el mencionado inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; y (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que el inciso e) del referido artículo 32°-A dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación: 1) Precio comparable no controlado, 2) Precio de reventa, 3) Costo incrementado, 4) Partición de utilidades, 5) Método residual de partición de utilidades y 6) Margen neto transaccional. Añade este inciso e) que mediante decreto supremo se regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

Que, entre dichos métodos, el numeral 1 del inciso e) del citado artículo 32°-A se refiere al método del precio comparable no controlado (PCNC), que consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que según el inciso h) del citado artículo 32°-A, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁸, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la LIR.

Que, por su parte, el numeral 2 del inciso a) del artículo 108° del Reglamento de la LIR, según texto aplicable al caso de autos⁹, señala que para efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32°-A de la ley, estas normas se aplicarán cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32°-A de la ley.

Que el inciso a) del numeral 1 del artículo 110° del citado Reglamento¹⁰, aplicable al caso de autos, dispone que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el

⁸ En adelante, "lineamientos de la OCDE".

⁹ Texto del referido artículo 108° incorporado por Decreto Supremo N° 190-2005-EF.

¹⁰ Según texto antes de la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 258-2012-EF.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

inciso d) del artículo 32°-A de la LIR, se tendrá en cuenta elementos o circunstancias, referidos a las características de la operación, incluyendo: En el caso de transacciones financieras, elementos tales como: i) El monto del principal; ii) Plazo o periodo de amortización; iii) Garantías, iv) Solvencia del deudor; v) Tasa de interés; vi) Monto de comisiones; vii) Calificación de riesgo; viii) País de residencia del deudor; ix) Moneda; x) Fecha; y xi) Cualquier otro pago o cargo que se realice o practique en virtud de las mismas.

Que en adición, los numerales 2, 3, 4 y 5 del aludido artículo 110° señalan que también se debe tener en cuenta: 2) Las funciones o actividades económicas, considerando las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos en el desarrollo del negocio; 3) Términos contractuales; 4) Circunstancias económicas que pueden ser relevantes para calificar como comprables a dos mercados y 5) Estrategias de negocios.

Que con relación al método de valoración más apropiado que refleje la realidad económica de la operación, el artículo 113° del Reglamento de la LIR establece pautas que deben considerarse. Por tanto, el mejor método deberá: a) Ser compatible con el giro de negocios, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; b) Cuenten con mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que el numeral 1 del inciso a) del artículo 113° del Reglamento de la LIR establece que el método del Precio comparable no controlado es un método que compatibiliza con operaciones de compraventa de bienes sobre los cuales existen precios en mercados nacionales o internacionales y con prestaciones de servicios poco complejas. Indica que no compatibiliza con aquellas operaciones que impliquen la cesión definitiva o el otorgamiento de la cesión en uso de intangibles valiosos. Refiere que tampoco compatibiliza con aquellas operaciones en las cuales los productos objeto de la transacción no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen y cuando tratándose de bienes intangibles no significativos o no valiosos, éstos no sean iguales o similares.

Que de las normas glosadas, se tiene que para efectos del Impuesto a la Renta, en las ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, será el de mercado, siendo que si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente, siendo que, en caso las transacciones se realicen entre partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considera como valor de mercado, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo con las normas de precios de transferencia.

Que de la Resolución N° 07944-9-2019, se puede observar que este Tribunal considera que para el análisis de operaciones de ingresos omitidos por intereses presuntos en el caso de préstamos otorgados a una empresa vinculada, el valor de mercado debe determinarse de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32°-A de la LIR, siendo necesario que se acredite en el procedimiento de fiscalización una debida comparación de operaciones iguales o similares a efectos de establecer de la manera correcta el valor de mercado de las tasas de interés en aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que mediante el Punto N° 02 del Requerimiento N° (foja 626), la Administración comunicó a la recurrente, que de la revisión de sus libros y registros contables, verificó la contabilización de préstamos efectuados a los sujetos detallados en el Anexo N° 02 del citado requerimiento (foja 623), por lo que le solicitó sustentar por escrito y con la documentación sustentatoria pertinente, los ingresos obtenidos y/o provisionados por concepto de intereses provenientes de los aludidos préstamos. Asimismo, señaló que en caso no se hayan cobrado intereses por tales operaciones, se le requirió sustentar su inclusión como ingresos por intereses presuntos en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo establecido en los artículos 26°, 32° y 32°-A de la LIR.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (fojas 582 y 583), la recurrente manifestó que los préstamos en consulta se efectuaron a sujetos vinculados a su empresa y que no cobró intereses respecto de los mismos.

Que en el Punto N° 02 del Resultado de Requerimiento N° (foja 370), la Administración dejó constancia de la respuesta y señaló que a las operaciones de mutuo realizadas por la recurrente a título gratuito con sus partes vinculadas, les era aplicable lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° y el artículo 32°-A de la LIR, en ese sentido, procedió a determinar los intereses a valor de mercado que correspondía aplicar a tales operaciones, utilizando como comparables las tasas activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional en soles de créditos, con plazo de vencimiento de hasta 360 días del sistema financiero nacional, específicamente de los Bancos

conforme al detalle contenido en el Anexo N° 02-B al resultado del referido requerimiento (foja 366). A partir del promedio de las tasas de interés de los citados bancos, se elaboró un rango de precios (de tasas de interés), determinando, en consecuencia, el rango de precios que a su consideración correspondería a las tasas de interés pactadas en operaciones de préstamos celebrados entre terceros independientes, los cuales utilizó para determinar los intereses por tales operaciones conforme al cálculo detallado en el Anexo N° 02-A a dicho resultado (fojas 367 y 368).

Que a modo previo en cuanto al cuestionamiento de la recurrente respecto a la aplicación de las normas de precios transferencia en las operaciones de mutuo observadas por no haberse verificado un perjuicio fiscal, cabe señalar que sobre el ámbito de aplicación de las normas aludidas, conforme a lo establecido en el inciso a) del artículo 32°-A de la LIR (según la regulación introducida por Decreto Legislativo N° 945, aplicable al caso de autos), se tiene que el perjuicio fiscal (explicitado en la frase «...cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido») no es el único supuesto que habilita para efectuar ajustes al valor de las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, habiendo previsto el legislador supuestos adicionales en los que surte el mismo efecto (numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR).

Que en el caso de autos, no existe discusión en que la recurrente realizó operaciones de mutuo a título gratuito con sus partes vinculadas¹¹, por lo que el análisis del valor de mercado de las operaciones entre ambas debe efectuarse atendiendo a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° de la LIR, esto es, según las normas de precios de transferencia reguladas en el artículo 32°-A de la misma ley.

Que asimismo, se verifica que la recurrente declaró que había obtenido pérdidas tributarias en los ejercicios 2007 y 2008, como se verifica de las declaraciones anuales presentadas respecto al Impuesto a la Renta de tales ejercicios (fojas 232 a 239), en ese sentido, se verifica el supuesto para la aplicación de las normas de precios de transferencia previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR.

Que dado que en los periodos materia de autos las normas de precios de transferencia eran aplicables para fines del Impuesto a la Renta, IGV e Impuesto Selectivo al Consumo no solo cuando el valor convenido de una transacción entre partes vinculadas hubiera determinado un menor pago del Impuesto a la Renta en el país, sino también cuando se verificara alguno de los supuestos de los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32°-A antes mencionado, se concluye que procede la aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones observadas y el consecuente ajuste al valor acordado por las partes por aplicación de tales normas, no siendo necesario verificar si dicho valor determinó un menor pago del Impuesto a la Renta en el país, por lo que los argumentos esgrimidos por la recurrente en sentido contrario en este extremo no resultan atendibles¹².

¹¹ Lo que ha sido reconocido por la propia recurrente a lo largo del procedimiento de fiscalización y contencioso tributario.

¹² Criterio similar ha sido señalado en la Resolución N° 01896-1-2021.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que ahora bien, al verificarse la existencia del hecho base (operaciones de préstamos entre partes vinculadas) que sustenta el presente reparo por intereses, corresponde analizar si en la determinación del valor de mercado realizada por la Administración para la cuantificación de tal reparo, se ha observado las normas de precios de transferencia contempladas en el artículo 32°-A de la LIR¹³.

Que del Anexo N° 02-B al Resultado de Requerimiento N° (foja 366), se aprecia que a fin de determinar los intereses a valor de mercado por los préstamos, materia de observación, la Administración utilizó como comparables las tasas activas anuales promedios de las operaciones de préstamos de hasta 360 días en moneda nacional (soles) del Sistema Financiero Nacional, específicamente de los Bancos

y
de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que en ese sentido, se tiene que a partir del promedio de las tasas de interés anuales de los citados bancos, la Administración elaboró un rango de precios (de tasas de interés), determinando, en consecuencia, el rango de precios que a su consideración correspondería a las tasas de interés pactadas en operaciones de préstamos celebrados entre terceros independientes.

Que a su vez, se verifica que en base al referido rango de precios, la Administración determinó las tasas de interés a valor de mercado que correspondía aplicar a los préstamos otorgados por la recurrente a sus partes vinculadas, estableciendo a partir de ello el reparo analizado en este extremo (fojas 367 y 368).

Que tal como refiere el inciso d) del artículo 32°-A de la LIR, para determinar el valor de mercado de transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros, o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en todo caso tratarse de transacciones comparables, que serán tales cuando se hayan llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no podrán afectar materialmente el precio, y en caso de que existan, deberán ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que en adición, conforme a las normas citadas, se ha previsto que, para determinar si las transacciones son comparables, deberá tenerse en cuenta –en función del método de valoración seleccionado– los elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la transacción a analizar, como por ejemplo, las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado; y las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que en el caso materia de análisis, lo que también se señala en la apelada (foja 2306/reverso), para hallar el valor de mercado de la operación observada, la Administración utilizó el método del PCNC, el cual se basa exclusivamente en el precio o monto de las contraprestaciones que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables, tal como señala el inciso e) del artículo 32°-A de la Ley.

Que ahora bien, en la medida que la operación observada corresponde a un préstamo de dinero en que el precio o monto de la contraprestación son los intereses, la aplicación del método del PCNC en este caso implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo materia de análisis.

¹³ Cabe indicar que en el presente caso no es materia de discusión la existencia de vinculación económica entre la recurrente y las personas y empresas detalladas en el Anexo N° 02-A del Resultado de Requerimiento N° siendo que tanto aquella como la Administración reconocen que existe dicha vinculación.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que como se ha señalado, la Administración obtuvo las tasas de interés comparables sobre la base del análisis de las tasas de interés activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional de bancos locales, de acuerdo con la información obtenida de la página web de la SBS, de cuya revisión se aprecia que corresponden a tasas de interés promedio de carácter referencial.

Que sobre el particular, es apropiado indicar que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 05608-1-2017 y 00385-10-2019, entre otras, que la aplicación del método del PCNC implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo, para lo cual no es suficiente para la comparabilidad el elemento de los plazos de los préstamos y su calificación como créditos comerciales, sino que debe evaluarse para cada una de las transacciones, considerando para ello las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, entre otras.

Que según lo expuesto y lo señalado por la Administración (foja 2306/reverso), en su análisis de comparabilidad consideró como elementos, el monto del préstamo, plazos o periodos de amortización, país de residencia del deudor, tipo de moneda y fecha, determinando sobre esta base un rango de tasas de interés que consideró como valor de mercado; no obstante, de acuerdo a los criterios jurisprudenciales citados, para dicho análisis se debían considerar las características de las operaciones, funciones o actividades económicas, términos contractuales, circunstancias económicas o de mercado, montos de los préstamos, existencia o no de garantías, solvencia y calificación crediticia del sujeto deudor, entre otras, los cuales influyen en la determinación de las tasas de interés.

Que, en tal sentido, dado que no está acreditado que SUNAT hubiera efectuado una debida comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de las tasas de interés en aplicación de las normas de precios de transferencia, específicamente, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32°-A de la LIR, se concluye que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, y en consecuencia, corresponde dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta lo resuelto respecto al presente reparo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos esgrimidos por la recurrente, destinados a cuestionarlo.

1.3. Gastos no sustentados.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1451), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 837 946,21, por gastos no sustentados, detallados en el Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente alega, en cuanto al desconocimiento de los gastos por intereses de pagarés y bonos, por los importes de S/ 74 195,23, S/ 249 531,03 y S/ 2 097,00 (Motivo 2), que la Administración no ha meritado los otros medios probatorios que acreditaban la existencia de tales gastos ni ha tomado en cuenta que en la fiscalización se acreditó que su empresa obtuvo préstamos, además respecto a los gastos por intereses moratorios indica que se generaron por el pago con retraso de los préstamos que le otorgó del Banco los que se sustentan con los extractos de cuentas bancarias exhibidos. Asimismo, señala que resulta indebido desconocer tales gastos por el hecho que no se adjuntó los comprobantes de pago originales, siendo además que implica tratar tal concepto como si fuera la contraprestación por un servicio, lo cual no es así, solicita en este extremo tener en consideración los criterios jurisprudenciales de las Resoluciones N° 214-5-2000 y 3113-1-2004. En adición, precisa que corresponde dejar sin efecto el gasto por S/ 74 195,23, pues se ha fundamentado en la presunción de que una parte de tal gasto corresponde al ejercicio 2007, sin verificar si en los hechos fue así.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que asimismo, en lo que se refiere al desconocimiento de los gastos de intereses vinculados a los financiamientos obtenidos para la adquisición de vehículos considerados ajenos al giro del negocio, por S/ 2 148,59, S/ 9 492,83 y S/ 1 600,21 (Motivo 4), indica que se remite a los argumentos expuestos en el reparo analizado en el apartado 1.1 de la presente.

Que sobre los gastos por pérdida por diferencia de cambio sin documentación sustentatoria por S/ 2,580,60 y S/ 3,857,87 (Motivo 5), refiere que se generaron por el cambio de moneda extranjera a nacional a fin de realizar los pagos y/o retiros de dinero de sus cuentas bancarias, lo que fue sustentado con los extractos bancarios presentados en la fiscalización.

Que respecto al reparo por gastos registrados como provenientes de pérdida por diferencia de cambio cuando debió registrarse como ganancia por diferencia de cambio por S/ 1 148,00, S/ 184,50, S/ 6 750,00, S/ 18 250,00, S/ 1 653,00 y S/ 1 885,00 (Motivo 6), explica que se generaron por operaciones diarias de su empresa, consistentes en la compra de dólares a los bancos, con el dinero previamente depositado en soles por sus clientes, el cual se requería para pagar las obligaciones con sus proveedores. Añade que de la documentación adjuntada en fiscalización se puede observar que tales compras se efectuaban en la misma fecha en que se pagaban las obligaciones, motivo por el que no existe ganancia por diferencia de cambio, siendo además que conforme a lo establecido en el inciso c) del artículo 61° de la LIR, las pérdidas por diferencias de cambio se han devengado en el ejercicio fiscalizado, por lo que no hay sustento legal para desconocerle la deducibilidad de las mismas.

Que así también, en cuanto al desconocimiento del gasto por pérdida por diferencia de cambio vinculado con sus inventarios () y que debió formar parte del costo de estos bienes, por S/ 402 000,00 (Motivo 7), señala que en el ejercicio fiscalizado se ejecutaron otros proyectos inmobiliarios, que también formaban parte de sus inventarios, por lo que al no haber sido posible identificar que el gasto aludido se encontraba vinculado con sus inventarios, optó por enviar tal gasto a los resultados del ejercicio, en atención a lo establecido en el inciso e) del artículo 61° de la LIR. Por otro lado, señala que en el supuesto que tal gasto debía formar parte del costo de su inventario, no se podría desconocer la totalidad del mismo, pues al haber vendido, en el ejercicio fiscalizado, varios departamentos, resultaría deducible la parte de tales gastos que conformarían el costo de ventas de los inmuebles transferidos.

Argumento de la Administración

Que la Administración señala que procede mantener el reparo por gastos no sustentados, pues pese a haber sido requerida durante la fiscalización, la recurrente no adjuntó documentación, como, comprobantes de pago, entre otros, que permitiese sustentar la deducción de los mismos.

Análisis

Que en el Punto N° 03 del Requerimiento N° (foja 626), la Administración solicitó a la recurrente sustentar los gastos detallados en el Anexo N° 03 (foja 622), contabilizados en la Clase 6 con las descripciones y por los motivos que se detallan a continuación: i) "OTRAS REMUNERACIONES" y "VACACIONES" - **Motivo 1:** Gastos de personal no sustentados; para lo cual debía exhibir documentación que sustente a que personas abonó dichos importes, se acredite el pago, que se cumplió con el principio de generalidad del gasto y en caso de vacaciones acreditar que los trabajadores cumplen con el record vacacional; ii) "COMISIÓN PORTES MANTENIM" e "INTERESES MORATORIOS"- **Motivo 2:** Gastos sin documentación sustentatoria; iii) "INTERESES PAGARÉ" e "INTERESES RELATIVOS A BO" - **Motivo 3:** Gastos sin documentación sustentatoria; y, iv) "PÉRDIDA POR DIFERENCIA D"- **Motivo 4:** Gastos sin documentación sustentatoria, siendo que para sustentar los gastos observados por los **Motivos 2 a 4**, se debían exhibir los comprobantes de pago, los contratos, reportes de los asientos contables relacionados a las operaciones u otra documentación sustentatoria, asimismo, se debía acreditar que tales gastos se devengaron en el ejercicio 2008, respectivamente¹⁴, sustentándose en lo establecido en los artículos 37°, 44° y 57° de la LIR, así como el artículo 21° de su reglamento.

¹⁴ Conforme al detalle solicitado identificado con los numerales 1 a 4, según el Anexo N° 03 del citado requerimiento (foja 622).



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (fojas 581 y 582), la recurrente explicó, entre otros¹⁵, que los gastos por concepto de "INTERESES PAGARÉ" e "INTERESES RELATIVOS A BO" están relacionados a los intereses pagados por los pagarés emitidos por las entidades financieras al otorgarle financiamientos para solventar el capital de trabajo de la empresa, siendo que tales gastos se encuentran acreditados con los comprobantes de caja, pagarés y los extractos de cuentas bancarios, estos dos últimos documentos entregados al atender un requerimiento anterior. Añade que según las Normas Internacionales de Contabilidad 17 y 23, el concepto de costo de financiamiento está compuesto tanto por los intereses propiamente dichos como por los costos directos que se generan por constitución, renovación o cancelación de cualquier financiamiento para la empresa.

Que asimismo, en cuanto al concepto de gastos contabilizados por "PERDIDA POR DIFERENCIA D", señaló que corresponden a las diferencias de cambio por diversas operaciones efectuadas en moneda extranjera. Añadió que tales gastos se devengaron en el ejercicio fiscalizado, conforme a lo establecido en el inciso c) del artículo 61° de la LIR.

Que así también, en lo que atañe a los gastos por "INTERESES MORATORIOS", refirió que corresponden a los intereses cobrados por los pagos fuera de plazo efectuados respecto a los financiamientos obtenidos, siendo que tales gastos se encuentran acreditados con los cargos realizados en sus cuentas corrientes por cuotas vencidas, y adjunta los extractos de cuenta respectivos.

Que cabe indicar que en autos se aprecia que el escrito antes citado fue acompañado de copias de la siguiente documentación: cartas dirigidas a los bancos, constancias de transferencias bancarias, documentos contables denominados "comprobante" o "comprobante de caja", extractos de estados de cuenta bancaria, y algunos documentos elaborados por aquella en donde detallaba el cálculo de las provisiones efectuadas (fojas 429 a 545).

Que en el Punto N° 03 del Resultado de Requerimiento N° (foja 370) y el Anexo N° 03 (foja 364), la Administración indicó que luego de evaluar la documentación adjuntada por la recurrente, determinó que se sustentó parcialmente las observaciones planteadas a los gastos, por lo que concluyó mantener el reparo únicamente respecto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 03 al resultado del requerimiento (foja 364), por los siguientes motivos: **Motivo 1:** Gasto de personal (vacaciones) no pagadas hasta el vencimiento de la declaración jurada anual; **Motivo 2:** Gastos sin comprobantes de pago ni documentación que acredite el importe de los intereses; **Motivo 3:** Gastos de ejercicios anteriores (parte de los gastos provisionados corresponden al ejercicio 2007); **Motivo 4:** Gastos de intereses vinculados a la adquisición de vehículos considerados ajenos al giro del negocio; **Motivo 5:** Gastos por diferencia de cambio sin documentación sustentatoria; **Motivo 6:** Gastos registrados como provenientes de pérdida por diferencia de cambio cuando debió registrarse como ganancia por diferencia de cambio; y **Motivo 7:** Diferencia de cambio vinculados con sus inventarios (Obra de Villa Cayma) y que debía formar parte del costo de estos bienes, sustentándose en lo establecido en los artículos 37°, 44°, 57° y 61° de la LIR, así como en el artículo 21° de su reglamento.

Que de lo expuesto y del Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° (foja 364), se aprecia que el reparo analizado en este extremo por gastos no sustentados se efectuó por los motivos antes señalados (Motivos 1 a 7); no obstante, del recurso de apelación se aprecia que la recurrente no ha expuesto argumento alguno con relación a los gastos observados por el **Motivo 1:** Gasto de personal (vacaciones) no pagadas hasta el vencimiento de la declaración jurada anual, por S/ 16 507,39; y por el **Motivo 3:** Gastos de ejercicios anteriores (parte de los gastos provisionados corresponden al ejercicio 2007), por S/ 44 064,96, por lo que no formarán parte del análisis efectuado en la presente instancia.

Que por consiguiente, se procederá a analizar los reparos efectuados por la Administración respecto a los demás gastos no sustentados.

¹⁵ Esto es, también se expusieron argumentos respecto a gastos que no formaron parte del reparo final.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

- **Motivo 2:** Gastos sin comprobantes de pago ni documentación que acredite el importe de los intereses, por los importes de S/ 74 195,23, y S/ 2 097,00 y S/ 249 531,03.

Que del Punto N° 03 del Resultado de Requerimiento N° (foja 370) y el Anexo N° 03 (foja 364), se aprecia que el reparo analizado en este extremo se efectuó porque la recurrente no presentó comprobante de pago ni documentación que acredite que incurrió en los gastos contabilizados en las Cuentas Contables 67 por S/ 74 195,23, S/ 249 531,03 y S/ 2 097,00, respectivamente, con las glosas "INTERESES PAGARÉ" e "INTERESES MORATORIOS".

Que sobre los gastos mencionados en el considerando previo, la recurrente sostiene que están relacionados a los intereses pagados por los pagarés emitidos por las entidades financieras al otorgarle financiamientos para solventar el capital de trabajo de la empresa, y que se encuentran acreditados con los comprobantes de caja, pagarés y los extractos de cuentas bancarios.

Que el primer párrafo del artículo 37° de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; en tal sentido, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha señalado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en tal sentido y tal como se ha indicado en diversas resoluciones tal como la N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que obran en autos los documentos elaborados por la propia recurrente denominados "PAGARE (foja 458) y "Pagaré (foja 531), de cuya revisión se aprecian cuadros conteniendo la composición de los financiamientos que habría obtenido mediante la suscripción de los citados pagarés, esto es, los importes que corresponderían a los conceptos de capital e intereses, respectivamente, siendo que de tal detalle se observa que los importes de S/ 2 097,00 y S/ 74 195,23 corresponderían a intereses moratorios y del Pagaré y que la suma de S/ 249 531,03, correspondería al interés del "Pagaré

Que asimismo, obran en autos los documentos contables denominados "COMPROBANTE" (fojas 459 y 539), los cuales permiten verificar el registro contable de los gastos por concepto de interés de pagaré y/o intereses moratorios por los importes de S/ 2 097,00, S/ 74 195,23 y S/ 249 531,03; sin embargo, tales documentos no acreditan que lo registrado contablemente en efecto corresponda a los intereses vinculados a los financiamientos que aduce la recurrente y por los importes antes aludidos.

Que en adición a ello, de los estados de cuenta que obran en autos (fojas 446 a 457), se aprecia que se efectuaron diversos cargos y abonos en la cuenta en soles de la recurrente, los que acreditarían los desembolsos y los pagos efectuados para la cancelación del citado "Pagaré según el cuadro elaborado por aquélla (foja 531); no obstante, no se aprecian que en tales estados de cuenta se hayan efectuado cargos por concepto de intereses vinculados a tal pagaré, por ende, tal documentación no permite acreditar lo observado.

Que si bien resulta razonable que la recurrente en el ejercicio fiscalizado haya efectuado gastos financieros provenientes de los intereses vinculados a financiamientos obtenidos mediante la suscripción de pagarés, de lo expuesto, se aprecia que, pese a habérselo solicitado, aquélla no presentó documentación que



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

permitiera acreditar que los gastos por los importes de S/ 2 097,00, S/ 74 195,23 y S/ 249 531,03, correspondiesen a los intereses generados por los financiamientos que aduce aquella obtuvo, en ese sentido, el reparo resulta arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que del análisis efectuado en los considerandos previos se advierte que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, la documentación presentada en la no acreditó lo observado, siendo además que no se aprecia que el desconocimiento de los gastos observados se haya sustentado en la falta de presentación de los comprobantes de pago originales, por lo que lo alegado en sentido contrario así como la jurisprudencia invocada no resulta atendibles.

Que de lo expuesto se aprecia que el presente reparo no se ha fundamentado en la falta del devengamiento del gasto deducido en el ejercicio fiscalizado, por lo que no resultan atendibles los argumentos direccionados a cuestionar tal aspecto.

- **Motivo 4:** Gastos de intereses vinculados a la adquisición de vehículos considerados ajenos al giro del negocio, por los importes de S/ 2 148,59, S/ 9 492,83 y S/ 1 600,21.

Que de la documentación adjuntada por la recurrente (fojas 439 a 444), como extractos bancarios, documentos contables, entre otros, se aprecia que los gastos por S/ 2 148,59, S/ 9 492,83 y S/ 1 600,21, corresponden a los intereses por las operaciones de leasing vinculados con la adquisición de los vehículos reparados en el anterior reparo analizado en el apartado 1.1. de la presente resolución.

Que en el caso de gastos financieros, el inciso a) del artículo 37° de la LIR prevé que, para establecer la renta neta de tercera categoría, serán deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hubiesen sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

Que asimismo, conforme con lo indicado por este Tribunal en la Resolución Nº 02792-4-2003, para la sustentación de los gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que en la Resolución Nº 00261-1-2007, este Tribunal ha precisado que procede la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: (i) La relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa; (ii) Los gastos financieros deben acreditarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente; y (iii) Los préstamos hayan fluido a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente.

Que estando a que los gastos financieros observados provienen de los intereses vinculados a financiamientos obtenidos para la adquisición de vehículos respecto de los cuales, conforme al análisis efectuado en el apartado 1.1. de la presente resolución, no se acreditó que hayan sido destinados a la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora de la misma, corresponde emitir similar pronunciamiento, por ende, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- **Motivo 5:** Gastos por diferencia de cambio sin documentación sustentatoria, por S/ 2 580,00 y S/ 3 857,87.

Que del Punto Nº 03 del Resultado de Requerimiento Nº (foja 370) y el Anexo Nº 03 (foja 364), se aprecia que el presente reparo se efectuó porque la recurrente no adjuntó documentación que permita acreditar que los gastos por S/ 2 580,00 y S/ 3 857,87 correspondan a gastos por diferencia de cambio.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que al respecto, la recurrente sostiene que tales gastos se generaron por el cambio de moneda extranjera a nacional a fin de realizar los pagos y/o retiros de dinero de sus cuentas bancarias, lo que estaría sustentado con los extractos bancarios presentados.

Que conforme se ha citado, el primer párrafo del artículo 37° de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que el primer párrafo del artículo 61° de la LIR establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que el inciso d) del mencionado artículo 61° dispone que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que de acuerdo con la norma glosada, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

Que en la Resolución N° 02760-5-2006, este Tribunal ha establecido que la diferencia de cambio constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio. Asimismo, ha señalado que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un periodo, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un periodo, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61° de la ley.

Que mediante la Resolución N° 08678-2-2016, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha establecido lo siguiente: *"Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera"*.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 03634-4-2018, ha señalado que, considerando las normas y criterio glosados, el recurrente debe sustentar las operaciones que originaron la pérdida por diferencia de cambio, a fin de establecer si éstas corresponden a operaciones que se encuentran vinculadas con la obtención o generación de rentas gravadas, aunque sea en forma potencial, o con el mantenimiento de su fuente.

Que, a efecto de desvirtuar dicho reparo, la recurrente presentó un estado de cuenta en dólares de aquélla al 31 de marzo de 2008 (foja 506), un documento interno elaborado por aquélla que indica "Marzo" y "Banco", en el que se describe importes del debe y el haber sin indicar la cuenta contable a la que correspondería tales datos (foja 507), la constancia de una transferencia en soles de S/ 210 622,50, proveniente de un cargo efectuado en una cuenta en dólares, ambas cuentas bancarias propias y el



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

comprobante del asiento contable de la operación que habría generado la pérdida por diferencia en cambio de S/ 2 580,00, sin embargo, tales documentos por sí solos no resultan suficientes para sustentar la deducción por pérdida de diferencia de cambio observadas, en la medida que no permiten verificar las operaciones que originaron dichas pérdidas y, por tanto, establecer si se encuentran vinculadas con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente o que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera, de acuerdo con las normas glosadas y el criterio de este Tribunal antes citado, por lo que el reparo se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

- **Motivo 6:** Gastos registrados como provenientes de pérdida por diferencia de cambio cuando debió registrarse como ganancia por diferencia de cambio; y **Motivo 7:** Diferencia de cambio vinculados con sus inventarios y que debía formar parte del costo de estos bienes.

Que en el Punto N° 03 del Requerimiento N° (foja 626), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación pertinente, los gastos por pérdida de diferencia de cambio, por S/ 1 148,00, S/ 6 750,00, S/ 1 653,00 y S/ 402 000,00, detallados en el Anexo N° 03 del citado requerimiento (foja 622), para lo cual debía exhibir documentación que acredite tales gastos, reportes de asientos contables relacionados a tales operaciones y que estos se hayan devengado en el ejercicio 2008.

Que en el Punto N° 03 del Resultado de Requerimiento N° (foja 370) y el Anexo N° 03 (foja 364), la Administración, luego de evaluar la documentación adjuntada por la recurrente, concluyó que los gastos registrados como provenientes de pérdida por diferencia de cambio debieron registrarse como ganancia por diferencia de cambio (Motivo 6), debido a que luego de revisar la documentación adjuntada y aplicando los tipos de cambio que correspondían al cierre del mes anterior, de las operaciones de canje de moneda extranjera por moneda nacional para su transferencia a una cuenta en soles, así como los tipos de cambio de las fechas de tales operaciones, pudo determinar que en realidad no existían pérdidas, sino ganancias por diferencia en cambio, conforme al cálculo detallado en el Anexo N° 03 (foja 364), por lo que concluyó en reparar tanto los importes contabilizados como gastos por diferencia de cambio y los obtenidos en base a sus propios cálculos los que calificaban como ganancias por diferencia en cambio.

Que asimismo, señaló que el gasto por pérdida por diferencia de cambio, por S/ 402 000,00, se encontraba vinculado con bienes de su inventario por lo que este debía formar parte del costo de tal bien.

Que al respecto cabe señalar que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 807-2-99, 1060-3-97 y 11992-4-2013, el criterio según el cual el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera que se le permita presentar las pruebas correspondientes, para lo cual la labor de la Administración debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que el contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo, evite la acotación y el inicio del procedimiento tributario innecesariamente.

Que además, conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como las Resoluciones N° 05285-4-2020 y 07398-3-2021, resulta intrínseco a las garantías mínimas de un debido procedimiento que en la fiscalización la Administración comunique al contribuyente las observaciones y/o reparos detectados, detalle los hechos que los motivan y la base legal correspondiente, así como que le solicite expresamente que formule los argumentos y presente y/o exhiba la documentación sustentatoria para desvirtuar dichas observaciones y/o reparos, ello con la finalidad que el contribuyente pueda ejercer debida y oportunamente su derecho de defensa en la instancia pertinente, más aún si se tiene en cuenta que de conformidad con lo establecido por el artículo 141° del Código Tributario, no se admite como medio probatorio aquel que habiendo sido requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización no fue presentado y/o exhibido, salvo las excepciones expresamente previstas en dicha norma.

Que de lo actuado se advierte que recién en el Punto N° 03 del Resultado de Requerimiento N° (foja 370) y el Anexo N° 03 (foja 364), la Administración comunicó a la recurrente el motivo



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

por el cual desconocía los gastos registrados con la glosa pérdida por diferencia de cambio por S/ 1 148,00, S/ 6 750,00, S/ 1 653,00 y S/ 402 000,00, esto es, porque en base a los cálculos detallados en el citado resultado del requerimiento algunos no calificaban como pérdida por diferencia en cambio, sino como ganancia proveniente de tal concepto (Motivo 6), siendo que en este supuesto incluso se incrementaron los importes reparados producto de los cálculos efectuados, y en el otro caso porque al haberse identificado que estaban vinculados a un bien del inventario, no calificaba como gasto, sino como costo (Motivo 7), dado que de lo verificado en autos no se aprecia que con anterioridad al citado resultado de requerimiento o algún requerimiento emitido en la fiscalización, la Administración haya comunicado a aquella de manera clara y precisa, el aludido reparo, en los términos planteados en el citado resultado de requerimiento.

Que en virtud de lo expuesto, el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto a los argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

1.4. Por no haber utilizado los medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1451), se aprecia que la Administración efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por no haber utilizado los medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización, en las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del Requerimiento N° por S/ 438 943,12, en el punto A) del Anexo N° 05 y en el Anexo N° 07 al Resultado del Requerimiento N° por S/ 498 799,20 y S/ 5 722,00, respectivamente.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente indica en cuanto a las operaciones de compra de bienes y prestación de servicios realizadas por importes inferiores a S/ 3 500,00, que se trataban de operaciones independientes y que al no superar el monto antes aludido no se encontraba obligada a cancelar las mismas utilizando los medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización, además, refiere que si bien la Administración señala que al tratarse de operaciones realizadas en forma simultánea y que en conjunto superaban el límite antes citado, en realidad se trataría de una sola operación, no ha acreditado tal afirmación en base a elementos objetivos que avalen tal presunción, por lo que dicho reparo debe ser dejado sin efecto. Invoca en este extremo la aplicación de los criterios de las Resoluciones N° 1580-5-2009 y 434-3-2010.

Que asimismo, sobre las operaciones que superaron el límite establecido por ley aduce que utilizó como medios de pago cheques y el cargo automático en cuenta, siendo que con las órdenes de pago a los proveedores, adjuntadas en la fiscalización, se pueden observar el monto y el número de los cheques y con los extractos bancarios y lo contabilizado en el Libro Caja se acreditan los cargos efectuados en sus cuentas bancarias. En adición, refiere que no existe norma que la obligue a adjuntar los medios de pago para acreditar su uso.

Argumento de la Administración

Que la Administración refiere que la recurrente realizó operaciones por importes superiores a S/ 3 500,00, respecto de las cuales, pese a habérselo solicitado, no acreditó que en la cancelación de tales operaciones utilizó los medios de pago establecidos por ley.

Que además, señala que verificó que en las demás operaciones observadas, si bien se realizaron por importes inferiores a S/ 3 500,00, al advertirse que se trataban de operaciones simultáneas, las cuales tenían como elementos comunes, los datos del proveedor, fecha de emisión, tipo de mercadería y/o servicios, que las facturas fueron emitidas en forma correlativa y canceladas en una misma fecha, concluyó que ello hacía presumir que tales operaciones correspondían a una sola operación, que en conjunto superaban el monto antes aludido, por lo que en su cancelación también se debía utilizar los medios de



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

pago establecidos por ley, lo que no fue acreditado en fiscalización, por lo que debía mantenerse el reparo antes citado.

Análisis

Que el inciso d) del artículo 25° del Reglamento de la LIR, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 8° de la Ley N° 28194, no serán deducibles como costo ni como gasto aquellos pagos que se efectúe sin utilizar medios de pago, cuando exista la obligación de hacerlo.

Que el artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, Ley N° 28194, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4° de la citada norma dispone que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

Que el artículo 5° de la misma norma señala que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° de dicha norma, serán: a) depósitos en cuentas; b) giros; c) transferencias de fondos; d) órdenes de pago; e) tarjetas de débito expedidas en el país; f) tarjetas de crédito expedidas en el país; y g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8° de la referida norma indica que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada ni restitución de derechos arancelarios, para lo cual se deberá tener en cuenta, adicionalmente, en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el IGV e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, que la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho. En caso que el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT, en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario, procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efectos tributarios los pagos que se realicen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta ni crédito fiscal respecto al IGV.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01630-1-2012 y 18242-4-2013 ha establecido que si bien la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía señala el importe a partir del cual se tiene la obligación de utilizar medios de pago, ésta se encuentra vinculada a cada obligación existente entre el adquirente de los bienes o servicios y su proveedor, por lo que en el caso que se realicen varias adquisiciones a un mismo proveedor, cada una de ellas constituye una obligación independiente, salvo que la Administración demuestre fehacientemente sobre la base de criterios objetivos que se trata de una misma obligación, para lo cual debe evaluar las circunstancias en que se desarrollaron las operaciones observadas.

Que al respecto, se tiene que en los Puntos N° 05, 06 y 08 del Requerimiento N° (foja 626), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, presentar los medios de pago utilizados en la cancelación de las operaciones detalladas en los Anexos N° 05, 06 y 08 (fojas 594 y 601 a 612), respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (fojas 578 y 579), la recurrente señaló que: 1) En cuanto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 05, no utilizó medios de pago en la cancelación de las que fueron realizadas por importes inferiores a S/ 3 500,00, y respecto a las demás operaciones observadas, realizadas por importes superiores al antes mencionado, señaló que adjunta los medios de pago utilizados (cheques, transferencia bancaria y cargo en cuenta); 2) En lo que respecta a las operaciones detalladas en el Anexo N° 06, utilizó medios de pago en la cancelación de operaciones que superaban el límite establecido, por lo que adjunta estos, y en los demás casos no tenía la obligación de usar tales medios de pago; y, 3) En cuanto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 08, todas fueron canceladas usando medios de pago, esto es, cheque, transferencia bancaria y cargo en cuenta, siendo que no cuenta con copias de los cheques, pues no se ha establecido la obligación de conservar una copia de los mismos, sin perjuicio de ello, indica que ha requerido a las entidades bancarias copia de los cheques pagados.

Que en los Puntos N° 05, 06 y 08 del Resultado del Requerimiento N° _____ y su punto A) del Anexo N° 05 (fojas 351 a 362), Anexo N° 05-A (fojas 348 a 350), y Anexos N° 06 y 07 (fojas 346 a 362), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente así como de la documentación adjuntada, y luego de su evaluación, entre otro, concluyó que si bien se sustentó parcialmente lo solicitado respecto a algunas operaciones, respecto a las demás operaciones detalladas en el punto A) del Anexo N° 05 del aludido resultado de requerimiento (fojas 351 a 362) procede mantener el reparo porque: 1) Sobre las operaciones realizadas por importes que exceden el límite establecido para utilizar medios de pago, no se acreditó la utilización de los mismos; y 2) En cuanto a las operaciones realizadas por importes inferiores al límite establecido, se verificó que algunas se trataban de operaciones realizadas con el proveedor "El León Dorado S.R.Ltda" por compras de agregados (arena y piedra) por los periodos de marzo a diciembre de 2008, respecto de las cuales se emitía una factura por cada volquete de material vendido, lo cual es inusual en este tipo de actividades, pues lo normal es que se trate de un contrato de suministro en donde el proveedor entrega el material y los pagos se realicen en forma semanal, quincenal o mensual, tal como se verificó ocurrió con el aludido proveedor, al haber realizado en forma semanal los pagos de tales adquisiciones, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 05-A del aludido requerimiento (fojas 348 a 350), además, se verificó que por tales adquisiciones se emitieron varias facturas en un mismo día que sumadas superaron los montos antes aludidos, por ende, se infiere que se facturó en forma independiente por cada volquete con la finalidad de evitar la utilización de los medios de pago en su cancelación.

Que de igual manera señaló que correspondía mantener el reparo por no utilizar los medios de pago, en la cancelación de las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del citado requerimiento (foja 601), dado que: 1) Respecto a las operaciones que superaron el importe de S/ 3 500,00, no se adjuntó los medios de pago utilizados en su cancelación, siendo que si bien la recurrente argumentó que lo hizo, no adjuntó documentación que permita corroborar tal afirmación, y 2) Respecto a las operaciones que se realizaron por importes iguales o inferiores a S/ 3 500,00, en los periodos julio y noviembre de 2008, con el proveedor Revilla Llerena Emiliano, por operaciones de alquiler de bienes, que son utilizados en su conjunto en actividades de construcción, no resultaba razonable que se haya emitido una factura por cada bien alquilado, cuando lo normal es emitir una factura por todos los bienes alquilados, más aún cuando varias de las facturas se emitieron el mismo día y se cancelaron en un sola fecha, como se aprecia del detalle de pagos contenidos en el Anexo N° 05-A del aludido requerimiento (fojas 348 a 350). Asimismo, no resulta lógico que, por el alquiler de bienes distintos, tales como andamios, madera, perforadora, etc., se cobre exactamente el mismo importe, es decir, S/ 3 500,00, además, los bienes alquilados están destinados a actividades de construcción, siendo algunos de ellos complementarios de otros.

Que adicionalmente, indicó que procedía mantener el reparo por no cumplir con la obligación de utilizar medios de pago, respecto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 07 del aludido resultado de requerimiento, porque no se acreditó la utilización de medios de pago en las operaciones realizadas con el proveedor Valor Presente SAC.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración desconoció el gasto de las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del Requerimiento N° _____ (foja 601), así como en el punto A) del Anexo N° 05 y Anexo N° 07 del Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 346 y 351 a 362), debido a que no se acreditó que en su cancelación se utilizaron los de medios de pago establecidos por ley.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que asimismo, se aprecia que el reparo analizado en este extremo se puede subdividir en: 1.4.1) Transacciones cuyo importe de la operación excede el monto de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, y 1.4.2) Transacciones que exigen el uso de medios de pago, en razón que los comprobantes de pago corresponden a operaciones simultáneas que en conjunto son iguales o superan el importe de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

1.4.1. Transacciones cuyo importe de la operación excede el monto de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

Que de lo verificado en autos y lo señalado por la apelada (fojas 2290 a 2291/reverso y 2292 a 2294/reverso), se aprecia que las operaciones observadas en este extremo son las que se encuentran detalladas en el Anexo N° 06 del Requerimiento N° (foja 601), y el literal A) del Anexo N° 05 al resultado del aludido requerimiento (fojas 352 a 362).

Que al respecto, cabe señalar que conforme con las normas glosadas, respecto a las operaciones observadas en este extremo, detalladas en la resolución apelada (fojas 2290 a 2291/reverso y 2292 a 2294/reverso), la recurrente se encontraba obligada a utilizar alguno de los medios de pago establecidos en el artículo 5° de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, debido a que dichas operaciones excedían los S/ 3 500,00; sin embargo, según se advierte de autos, que pese a haber sido requerida expresamente por la Administración, aquélla no cumplió con acreditar que en la cancelación de tales operaciones utilizó medios de pago establecidos por las normas citadas, entre otros, cheques con la cláusula no negociable u órdenes de pago, como aduce aquélla, por lo que procede mantener el reparo efectuado por no utilización de medios de pago, respecto a las operaciones analizadas en este extremo y, confirmar la apelada en tal extremo.

Que asimismo, cabe señalar que no obra en autos documentación que permita acreditar la afirmación de la recurrente sobre que en la fiscalización presentó los medios de pago utilizados, siendo que para acreditarlo pudo adjuntar la copia del cargo donde constara dicha presentación, debidamente sellado y fechado por la entidad ante la cual hubiese sido suministrada, entre otros.

Que cabe indicar que en autos se verifica que la recurrente, mediante escrito ampliatorio de reclamación, adjuntó la documentación consistente en estados de cuenta y una carta de un banco (fojas 1905 y 1934 a 1944), vinculado con el reparo antes analizado, lo que no fue presentado o exhibido en la fiscalización; al respecto, cabe señalar que tales documentos solo podían haber sido merituados y evaluados por la Administración en la medida que se cumplieran con los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141° del Código Tributario, en ese sentido, habida cuenta que al no encontrarse acreditado en autos que su falta de presentación en la fiscalización no se generó por su causa ni efectuó el pago o afianzó la deuda respectiva¹⁶, no correspondía que la Administración lo valorara al resolver la impugnación presentada, de igual forma, de acuerdo con el artículo 148° del anotado código, no procede que esta instancia evalúe tal medio probatorio.

1.4.2. Transacciones que exigen el uso de medios de pago, en razón que los comprobantes de pago corresponden a operaciones simultáneas que en conjunto son iguales o superan el importe de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

Que en cuanto a las demás facturas observadas por no usar medios de pago, detalladas en el referido Anexo N° 06 del Requerimiento N°¹⁷ (foja 601), el literal A) del Anexo N° 05 y el Anexo N° 07 al resultado del aludido requerimiento¹⁸ (fojas 346 y 352 a 362), y conforme lo señala la apelada (fojas 2288, 2289, 2290/reverso, 2291 y 2292), con excepción de las operaciones analizadas en el apartado anterior (apartado 1.4.1.), se aprecia que se trata de operaciones realizadas por importes iguales o inferiores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00; no obstante ello, la Administración determinó que las citadas facturas corresponden a operaciones que de manera conjunta sobrepasan los citados importes, sustentando tal conclusión en que tienen en cada grupo elementos comunes, como son los datos del

¹⁶ Cabe precisar que la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, determina un importe a pagar que no ha sido cancelado por la recurrente (foja 1447).

¹⁷ Las que corresponden a las Facturas N° emitidas por el proveedor

¹⁸ Esto es, las Facturas N°



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

proveedor, fecha de emisión, tipo de mercadería y/o servicios, se tratan de facturas emitidas en forma correlativa, y canceladas en una misma fecha, como se aprecia del detalle de pagos contenido en el Anexo N° 05-A del aludido requerimiento (fojas 348 a 350) y porque no era usual realizar tales operaciones de manera independiente, por lo que tales facturas correspondían a una sola operación, y por tanto, al superar en conjunto los montos a que se refieren la Ley N° 28194, debieron ser canceladas utilizando medios de pago.

Que al respecto, cabe indicar que este Tribunal en las Resoluciones N° 03277-5-2006, 05005-2-2006, 16458-9-2013 y 07716-10-2014, ha establecido que si bien la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, señala el importe a partir del cual se tiene la obligación de utilizar medios de pago, esta se encuentra vinculada a cada obligación existente entre el adquirente de los bienes o servicios y su proveedor, por lo que en el caso que se realicen varias adquisiciones a un mismo proveedor, cada una de ellas constituye una obligación independiente, salvo que la Administración demuestre fehacientemente en base a criterios objetivos que se trata de una misma obligación, para lo cual debe evaluar las circunstancias en que se desarrollaron las operaciones observadas, lo que no ha ocurrido en el presente caso, toda vez que la Administración se ha limitado a indicar que se trata de bienes del mismo tipo, que los comprobantes de pago son correlativos, que han sido emitidos en la misma fecha y que no es usual realizar tales adquisiciones y/o prestaciones de servicio de manera independiente, entre otros, sin haber acreditado que se trate de una misma obligación entre recurrente y proveedor.

Que por tanto, si bien la Administración verificó elementos comunes en las facturas acotadas en este extremo, de conformidad con los criterios jurisprudenciales antes anotados, dichos elementos por sí solos no permiten establecer de manera fehaciente y con plena certeza que los bienes adquiridos y/o servicios prestados correspondan a una sola operación de compra y/o servicio¹⁹, máxime si la Administración no ha adjuntado mayor documentación que sustente tal conclusión, como podría ser la existencia de una misma orden de compra, contratos y/o otros elementos²⁰, ni ha acreditado en autos que las partes hayan pactado una compraventa o servicio a un precio y cantidad determinados sobre cuya base pueda considerarse que las distintas compras y/o servicios observadas respondan a una sola operación, no bastando para ello con presumir que las compras realizadas o servicios prestados en una misma fecha configuran una sola operación, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado respecto a las operaciones analizadas en este extremo y revocar la apelada en dicho extremo²¹.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente sobre el reparo en cuestión.

1.5. Gastos no necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1451), se aprecia que la Administración efectuó un reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por gastos no necesarios para mantener la fuente generadora de renta, según el detalle del Anexo N° 08 al Resultado del Requerimiento N° , por el importe de S/ 51 665,73.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente considera que los gastos de seguros observados vinculados a la Póliza N° , por seguro contra todo riesgo de la obra denominada Póliza N° , seguro de las construcciones de edificios y la Póliza N° por el seguro de Riesgo Complementario de Trabajo de Riesgo, cumplen con el principio de causalidad, dado que se contrataron con la finalidad de asegurar ante cualquier riesgo a las construcciones que realizaba y a los trabajadores, como se verifica de los contratos de las pólizas de seguro adjuntadas en el procedimiento de fiscalización.

¹⁹ Similar criterio se obtiene de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00434-3-2010.

²⁰ Similar criterio se obtiene de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07716-10-2014.

²¹ Criterio similar al señalado en la Resolución N° 1345-8-2018.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Que añade que resultaba razonable que su empresa, la cual se encarga de la construcción y venta de departamentos, contrate un seguro contra todo riesgo durante el transcurso de la construcción de los proyectos inmobiliarios que ejecutó en el ejercicio fiscalizado y por el periodo en que no se vendan tales inmuebles. Además, conforme a lo establecido en el artículo 5º del Decreto Supremo N° 003-98-SA, resultaba obligatorio contratar a sus trabajadores el seguro complementario de trabajo de riesgo; por lo expuesto, el reparo efectuado sobre tales gastos debe ser dejado sin efecto.

Que en lo que respecta a los gastos por la asesoría legal efectuada por Humberto Bocanegra refiere que tales servicios fueron prestados en la ciudad de Lima y consistieron en el seguimiento de trámites y procesos legales que se tramitaban en Lima.

Que en cuanto a los gastos vinculados a los vehículos, remitiéndose a los argumentos expuestos respecto al reparo analizado en el apartado 1.1 de la presente resolución, reitera que tales gastos son causales.

Que sobre los gastos por los servicios prestados por el Sr. Patricio Quintanilla Martin, indica que estuvieron vinculados al estudio de factibilidad para la construcción de un museo en la ciudad de Cusco, el cual es un proyecto que tiene su empresa.

Que en lo que concierne a los gastos diversos, señala que corresponden a los consumos efectuados por su gerente como gastos de representación, siendo que resultaba necesario incurrir en estos, dado que aquél debía reunirse constantemente en la ciudad de Lima con los inversionistas y personal directivo de entidades bancarias, siendo además que estos se encuentran dentro del límite exigido por el inciso q) del artículo 37º de la LIR.

Argumento de la Administración

Que por su parte la Administración sostiene que corresponde mantener el presente reparo, toda vez que, pese a habérselo solicitado, la recurrente no ha adjuntado documentación y/o información que permita acreditar la relación causal de los gastos observados en este extremo con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la misma, siendo que en algunos casos no adjuntó los comprobantes de pago de los gastos observados.

Análisis

Que según el citado primer párrafo del artículo 37º de la LIR, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley, a lo que debe precisarse que la relación de gastos enumerados en el citado artículo es enunciativa y no taxativa, esto es, que pueden existir otros que cumplan con el enunciado general y por tanto deducibles para determinar la renta neta.

Que de acuerdo con el inciso q) del artículo 37º en referencia, son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no excedieran del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

Que el inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la LIR establece que a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37º de la LIR, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio, los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes, no encontrándose comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Que en este Tribunal, mediante las Resoluciones N° 19604-10-2011, 17656-1-2013 y 10403-2-2014, entre otras, ha señalado que el primer párrafo del artículo 37º antes citado recoge el denominado "principio de



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe estar vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en las Resoluciones N° 07707-4-2004 y 00692-5-2005, este Tribunal ha dejado establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora; asimismo, la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que el mencionado artículo recoge el "principio de causalidad", que ha sido definido por este Tribunal en las Resoluciones N° 710-2-99 y 8634-2-2001, entre otras, como la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en la legislación nacional es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que asimismo, este Tribunal ha indicado en las Resoluciones N° 08318-3-2004 y 3058-3-2012, entre otras, que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; igualmente, ha indicado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 06072-5-2003, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, este Tribunal confirmó los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, dado que el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente señaladas, a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que en el Punto N° 09 del Requerimiento N° (foja 626/reverso), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito, con la base legal y la documentación sustentatoria correspondiente, la relación de causalidad de los gastos contenidos en los comprobantes detallados en el Anexo N° 09 del aludido requerimiento (fojas 592 y 593), para lo cual le solicitó acreditar el destino de tales gastos así como la necesidad de estos con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente generadora de la misma, y presentar la documentación que acredite tales gastos.

Que en respuesta, la recurrente, con escrito de 29 de noviembre de 2011 (fojas 577 y 578), señaló que los gastos observados son gastos normales y están vinculados, entre otros, a: i) Gastos de seguros: Efectuados para asegurar ante cualquier riesgo las obras en construcción, además, porque para obtener financiamientos vinculadas a tales obras era un requisito contar con tales seguros; ii) Gastos de pasajes aéreos: Efectuados en favor de sus representantes legales con la finalidad que estos pudiesen viajar a la ciudad de Lima y asistir a reuniones con posibles inversionistas, ejecutivos de entidades bancarias, entre otros; iii) Gastos por los servicios de Humberto Bocanegra Chávez: Por servicios de asesoría legal que le prestó aquél en la ciudad de Lima; iv) Gastos Bancarios (Banco Corresponden a los servicios bancarios que dieron con motivo de la suscripción de contratos de Leasing vinculados a los vehículos señalados en el Cuadro N° 1 de la presente resolución, los cuales están destinados a sus operaciones



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

comerciales, siendo que ya se entregaron los contratos respectivos; v) Gastos por los servicios de Patricio Martín Quintanilla: Referidos a los servicios de factibilidad que le prestó aquél para la construcción de un Museo en la ciudad de Cusco, el cual se está proyectando elaborar; y vi) Gastos diversos: Vinculados a gastos de consumos por alimentación, los cuales se efectuaron por el gerente durante su estancia en la ciudad de Lima, y a los gastos de representación que se encuentran dentro del límite establecido por el inciso q) del artículo 37° de la LIR.

Que en el Punto N° 09 del Resultado de Requerimiento N° (foja 370) y el Anexo N° 08 del mismo (fojas 344 a 346), la Administración dejó constancia de lo expresado por la recurrente y luego de su evaluación señaló que no corresponde la deducción de los gastos detallados en el aludido anexo, ya que aquélla no acreditó que los gastos observados hayan resultado necesarios para producir la renta o mantener la fuente generadora de la misma (Motivo 1) y porque no se adjuntó documentación sustentatoria de los mismos (Motivo 3).

Que del Anexo N° 08 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 344 y 345), se observa que los gastos observados por el Motivo 1, están vinculados a erogaciones por la contratación de seguros, compras de pasajes aéreos, servicios de asesoría legal y de estudios de factibilidad, gastos por consumos en alimentación, viáticos, entre otros.

- *Gastos de seguros, asesoría legal y estudios de factibilidad.*

Que respecto a los gastos de seguro, servicios de asesoría y estudios de factibilidad, se tiene que la recurrente no ha acreditado documentariamente que estos se encuentren vinculados con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente generadora de la misma, toda vez que no presentó ninguna documentación que justifique tales gastos, sino que se le limitó en señalar que resultaba razonable y normal incurrir en estos, pues corresponden a la contratación de seguros contra cualquier riesgo de las obras en construcción, los que inclusive requería contratar a fin de obtener financiamientos y/o que se trataban de servicios vinculados a trámites en la ciudad de Lima, entre otros, por lo que al no existir documentación que permitirá corroborar las afirmaciones de aquella, tales como contratos de seguro y/o servicios, informes o documentación relacionados con la prestación de tales servicios, no se encuentra acreditado el vínculo de tales gastos con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente generadora, en ese sentido al no verificarse la causalidad de los gastos en cuestión, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que conforme se ha señalado en anteriores considerandos de la presente resolución no es suficiente alegar teóricamente que los gastos cumplen con el principio de causalidad, sino que se requiere acreditar que en efecto lo cumplieron, conforme a los criterios jurisprudenciales citados, lo cual no ha quedado acreditado en autos.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que presentó la documentación que sustenta el referido gasto, tal como los contratos de seguro, cabe señalar que de lo verificado en autos no se aprecia que en la fiscalización haya adjuntado tal documentación, por lo que carece de sustento tal argumento.

Que si bien al presentar el escrito ampliatorio del recurso de reclamación, la recurrente adjuntó facturas y otra documentación vinculada a la contratación de seguros (fojas 1906 a 1933), de lo verificado en autos se aprecia que no están relacionadas con las facturas observadas en este extremo por gastos de seguros, por lo que no procede merituarlas.

- *Gastos de pasajes aéreos, alimentación y/o viáticos y gastos de representación.*

Que con relación a los gastos por pasajes aéreos, alimentación y/o viáticos, se tiene que la recurrente, si bien alega que tales gastos se dieron con motivo de las visitas a Lima de sus representantes a fin de tener reuniones con posibles inversionistas, entidades bancarias, entre otros, no acreditó tales afirmaciones, pues no identificó a los beneficiarios de tales gastos ni adjuntó documentación sustentatoria que permitiera



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

acreditar la necesidad de viaje y de las reuniones, por lo tanto, no es posible establecer la relación de causalidad de tales gastos con la generación de renta gravada o mantenimiento de su fuente generadora.

Que de igual manera en cuanto a los gastos de representación no se aprecia que la recurrente haya proporcionado documentación que permitiera acreditar su dicho, no siendo suficiente afirmar que tales gastos calificaban como tales, por lo que al no haberse proporcionado documentación y/o información adicional con el fin de establecer cuál era la relación de estos gastos con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de su fuente generadora resulta arreglado a ley que no sean deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que por lo antes señalado, y tal como se verifica de autos, se tiene que la recurrente no ha acreditado documentariamente que los gastos observados se encuentren vinculados con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de su fuente generadora, toda vez que no presentó ninguna documentación que justifique tales gastos, por lo que al no encontrarse acreditada la causalidad de los gastos en cuestión, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por tanto, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que es oportuno indicar que si bien el presente reparo se fundamentó también en el Motivo 3: Gastos sin documentación sustentatoria, de lo verificado en autos se aprecia que tal reparo se efectuó respecto de algunos comprobantes que formaron parte del reparo por Motivo 1, materia del análisis en el presente apartado, el cual conforme al análisis precedente ha sido mantenido, por lo que no corresponde analizar el otro motivo del reparo (Motivo 3) efectuado respecto a las mismas facturas.

1.6. Adquisiciones que debieron formar parte del costo de las existencias.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1451), se aprecia que la Administración efectuó un reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por gastos en adquisiciones que debieron formar parte del costo de las existencias, según el detalle del Anexo N° 09 al Resultado del Requerimiento N° por el importe de S/ 190 324,20.

Argumentos de la recurrente

Que al respecto, la recurrente señala que no se ha tomado en cuenta que durante el ejercicio fiscalizado se efectuaron ventas de departamentos (existencias), en ese sentido, si los gastos observados debían formar parte del costo de las existencias, tales costos también serían deducibles al formar parte del costo de ventas de los inmuebles vendidos en el ejercicio, con lo cual no habría incidencia tributaria en esta observación.

Argumento de la Administración

Que por su parte la Administración sostiene que corresponde mantener el presente reparo, toda vez que los egresos observados debieron formar parte del costo de las existencias, debido a que estos resultaban necesarios para poner a las existencias en condiciones de ser enajenados.

Análisis

Que el artículo 20° de la LIR establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, agregando que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que el numeral 1 del referido artículo 20° dispone que debe entenderse por costo de adquisición, a la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente y que en ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

Que el numeral 1 del inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la LIR establece que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según corresponda. Existe costo de adquisición cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título oneroso.

Que en el Punto N° 10 del Requerimiento N° (foja 626/reverso), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación correspondiente, las razones por las que registró las operaciones detalladas en el Anexo N° 10 del aludido requerimiento (foja 591) como gastos, si estos debían formar parte del costo de los activos (Existencias) con los que se encontraban vinculados.

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (fojas 576 y 577), la recurrente señaló que no correspondía contabilizar como costo, los egresos incurridos por concepto del pago del Impuesto de Alcabala y tasas de registros públicos vinculados a la adquisición de un inmueble, dado que tal inmueble no formaba parte de su activo fijo, sino que eran existencias destinadas para su venta, siendo que solo en los casos en que formen parte del activo fijo los impuestos no reembolsables podían ser contabilizados como costo del mismo.

Que en el Punto N° 10 del Resultado del Requerimiento N° (foja 370/reverso), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en el escrito antes aludido y que no presentó documentación alguna que sustente por qué cargó a gastos los montos correspondientes al pago del Impuesto de Alcabala y tasas de registros públicos, vinculados a la adquisición de un inmueble, calificado como existencia, pese a que tales egresos debían formar parte del costo de adquisición y no influir en la determinación de la renta neta, por lo que mantuvo el reparo, contenido en los comprobantes detallados en el Anexo N° 09 del referido resultado de requerimiento (foja 343).

Que de acuerdo con el Anexo N° 09 del Resultado del Requerimiento N° (foja 343), concordante con lo anotado en el Registro de Compras, los comprobantes de pago observados fueron emitidos en octubre y diciembre de 2008, por el pago del Impuesto de Alcabala y tasas de registros públicos, vinculados a la adquisición de un inmueble, calificado como existencia por la recurrente, evidenciándose que dicho impuesto y derechos pagados por la recurrente resultaban necesarios para colocar a la existencia en condiciones de ser usados o enajenados, por lo que debían formar parte del costo de tales existencias, no debiendo deducirse como gasto conforme lo hizo aquélla.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no ofreció medio probatorio alguno que permitiera desvirtuar el presente reparo, resulta arreglado a ley que la Administración desconociera el mismo, debiendo mantenerse el reparo, y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que asimismo, debe indicarse que no resulta amparable el argumento de la recurrente respecto a que el presente reparo no tendría incidencia tributaria, toda vez que si los gastos observados debían formar parte del costo de las existencias, tales costos también serían deducibles al formar parte del costo de ventas de los inmuebles vendidos en el ejercicio, ya que aquella no ha adjuntado documentación que permita corroborar tal afirmación, esto es, que los montos observados estén vinculados a inmuebles vendidos en el ejercicio fiscalizado, entre otros, siendo además que resulta algo inexacto que por ejemplo en el mismo mes (diciembre de 2008) en que incurrió, entre otros, en egresos por la adquisición del bien inmueble que calificaba como existencia se haya enajenado el mismo, es decir, antes del cierre del ejercicio fiscalizado,



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

más aun cuando, conforme lo ha sostenido aquélla, luego de adquirir los inmuebles construía departamentos en el mismo para luego venderlos.

1.7. Ingresos por arras en las que el cliente abandona su opción de compra y la recurrente no lo reconoce como ingreso.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1451), se aprecia que la Administración efectuó un reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por ingresos por arras en las que el cliente abandona su opción de compra y la recurrente no lo reconoce como ingreso, según el detalle del Anexo N° 12 del Requerimiento N° por el importe de S/ 191 727,25.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente refiere que no procedía reconocer como ingresos los importes observados, debido a que no tenían la calidad de arras, sino de ingresos por separaciones de inmuebles, por lo que existe la obligación de devolver tales importes a las personas que lo efectuaron, siendo además que no correspondería reconocer tales ingresos en el ejercicio 2008, pues fueron recibidos en ejercicios anteriores.

Argumento de la Administración

Que por su parte la Administración sostiene que durante la fiscalización verificó que la recurrente tenía contabilizados ingresos por arras de retractación provenientes de clientes que abandonaron su opción de compra de inmuebles, en ese sentido, atendiendo al principio del devengado correspondía que tales importes sean reconocidos como ingresos en el ejercicio fiscalizado, siendo que si bien aquélla aduce que tales ingresos no tienen la naturaleza de arras no ha adjuntado documentación que permita acreditar tal afirmación.

Análisis

Que el artículo 3° de la LIR señala que en general constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

Que según el artículo 57° de la mencionada ley, a los efectos de la misma, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción y que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen (inciso a), criterio que resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos por expresa indicación de esta norma.

Que en la Resolución N° 02812-2-2006, este Tribunal ha señalado que el devengo supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que asimismo, en la Resolución N° 02198-5-2005, este Tribunal ha establecido que, según el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un período determinado debe observarse, en primer lugar, que se haya realizado la operación que originó los ingresos y, además, que estos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que respecto a la venta de inmuebles, el artículo 949° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, aplicable supletoriamente en virtud a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, establece que la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él,



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

salvo disposición legal diferente o pacto en contrario.

Que el artículo 1529° del citado código define que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero.

Que el artículo 1534° del mismo código señala que en la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que llegue a tener existencia.

Que de otro lado, el artículo 1480° del citado código establece que la entrega de las arras de retractación sólo es válida en los contratos preparatorios y concede a las partes el derecho de retractarse de ellos, agregando en el artículo 1481° como efectos de la retractación entre partes, que si se retracta la parte que entrega las arras, las pierde en provecho del otro contratante, o si se retracta quien recibe las arras, debe devolverlas dobladas al tiempo de ejercitar el derecho.

Que al respecto, en la Resolución N° 03080-9-2011, este Tribunal ha indicado que en el ordenamiento jurídico nacional la transferencia de propiedad de bienes inmuebles es consensual, es decir, se perfecciona por el solo consentimiento de las partes, no siendo necesaria la inscripción registral de dicho acto a efecto que se produzcan los efectos reales de transmisión de la propiedad y que, tratándose de un bien futuro, la venta del mismo recién ocurrirá cuando este haya llegado a existir, momento en el cual operará su transferencia y con ello el devengo de los ingresos de dicha transferencia.

Que en la Resolución N° 00467-5-2003, este Tribunal ha señalado que el artículo 63° de la LIR no resulta aplicable a la venta de departamentos en planos, pues en estos casos el contribuyente no realiza o ejecuta contratos de construcción, sino que siendo propietario del terreno realiza o encarga la construcción a un tercero, para luego, una vez terminada la construcción, proceder a la entrega de los inmuebles (departamentos, oficinas, estacionamientos, etc.) totalmente construidos y terminados a los compradores.

Que en el Punto N° 12 del Requerimiento N° (foja 626/reverso), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación respectiva, porque no reconoció como ingresos los montos percibidos por concepto de arras de retractación de los clientes que se desistieron de su opción de compra de los terrenos y/o departamentos ubicados dentro de los proyectos inmobiliarios y contenidos en los comprobantes detallados en el Anexo N° 12 del citado requerimiento (fojas 588 y 589).

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (fojas 575 y 576), la recurrente señaló que los importes contenidos en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 12 del Requerimiento N° , por un error contable fueron registrados con la glosa "arras de retracción", pues en realidad no califican como tal, sino como adelantos por la intención de adquirir terrenos y/o departamentos, siendo además que prueba que no corresponden a arras es que no se suscribieron contratos por la entrega de tales importes.

Que en adición a ello, señala que al no concretarse la venta definitiva de los departamentos con las personas que le entregaron tales adelantos, sino con terceros, existe la obligación de devolver lo percibido por el aludido concepto, en ese sentido, no cabía considerarlo como ingresos gravados.

Que así también, refiere que los adelantos fueron percibidos en ejercicios que datan del año 2005, por lo que no cabía considerarlos como ingresos en el ejercicio (2008).

Que en el Punto N° 12 del Resultado del Requerimiento N° (foja 370/reverso), la Administración dejó constancia de las afirmaciones expuestas por la recurrente en el escrito antes aludido y luego de su evaluación concluyó que tales argumentos no fueron acompañados de documentación que permitiese corroborarlas, en ese sentido, procedía mantener el reparo, esto es, considerar como ingresos gravados en el ejercicio 2008, los importes contenidos en los comprobantes de pago observados registrados con la glosa "arras de retracción", sustentándose en lo establecido en el inciso a) del artículo 57° de la LIR.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Que conforme a las normas y criterios jurisprudenciales citados, para el reconocimiento de los ingresos observados, vinculados a los importes percibidos por concepto de arras por la adquisición de terrenos y/o departamentos ubicados en los proyectos inmobiliarios denominados _____ debía verificarse el cumplimiento del principio del devengado recogido en el inciso a) del artículo 57° de la LIR.

Que al respecto, del Libro de Inventarios y Balances (fojas 844 y 849), se verifica que la recurrente tenía registrado contablemente saldos por ingresos por concepto de "Arras

Que de los asientos contables proporcionados por la recurrente por los periodos del 1 de enero de 2006 al 31 de diciembre de 2008 (fojas 866 a 956), se aprecia que esta registró ingresos por concepto de "arras" por separación de algunos departamentos y/o terrenos ubicados en los proyectos inmobiliarios denominados _____

Que asimismo, de la documentación adjuntada por la recurrente en la fiscalización se verifica que esta consideró como productos terminados algunos departamentos y/o terrenos ubicados en los proyectos inmobiliarios denominados _____ por lo que se infiere que estos habrían tenido existencia en ejercicios anteriores al ejercicio 2008 (fojas 151,194, 843 y 852).

Que del Anexo N° 12 del Requerimiento N° _____ (fojas 588 y 589), el cual contiene los comprobantes observados, se aprecia que varios de los comprobantes reparados se emitieron en los ejercicios 2004 y 2005, además en algunos casos no es posible identificar la operación observada, pues no se encuentra identificado el número de comprobante de pago.

Que de lo expuesto se tiene que si bien la recurrente tenía registrado ingresos por concepto de arras, de la valoración en conjunto de la documentación señalada se aprecia que no es posible establecer con certeza que en aplicación del principio del devengado, de los criterios jurisprudenciales expuestos y del cumplimiento de la condición para el reconocimiento de los ingresos – en caso de venta de bien futuro – correspondía considerar devengados en el ejercicio 2008, los ingresos observados, pues no obran en el expediente los comprobantes de pago reparados, en algunos casos las operaciones observadas no indican el número de comprobante de pago observado ni se verifica que SUNAT haya realizado actuaciones y/o comprobaciones adicionales para determinar la oportunidad en que llegaron a existir los terrenos y/o departamentos vinculados a los ingresos observados, para así establecer con certeza que tales ingresos se devengaron en el ejercicio fiscalizado, por lo antes señalado se aprecia que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta lo resuelto en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente.

II. Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 - Resoluciones de Determinación N° _____

Que del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° _____ (foja 1453), se aprecia que la Administración modificó las bases imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, por haber detectado diferencias entre los ingresos declarados y los registrados en el Libro Mayor, sustentándose en el Anexo N° 03 al Resultado de Requerimiento N° _____

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el presente reparo carece de fundamento legal, toda vez que en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se ha considerado los ingresos del interés presunto a valor de mercado proveniente de préstamos realizados a sus partes vinculadas, lo que resulta indebido, pues conforme al artículo 85° de la LIR, en tal base solo cabe considerar los ingresos devengados y no los presuntos.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Argumento de la Administración

Que por su parte la Administración sostiene que durante el procedimiento de fiscalización efectuó el reparo a las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, por haber detectado diferencias entre los ingresos declarados y los registrados en el Libro Mayor, las que inclusive fueron reconocidas por la recurrente, con excepción de la diferencia del periodo mayo de 2008, la cual si bien aquélla manifestó que correspondía a la devolución de garantías por SEDAPAR, no adjuntó documentación que permita corroborar tal alegato.

Análisis

Que el artículo 85° de la LIR establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; y b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que en las Resoluciones N° 08561-3-2014 y 09942-4-2016, entre otras, este Tribunal ha indicado que los Libros Diario y Mayor – o, de ser el caso, el Libro de Ingresos y Gastos – permiten conocer si una determinada operación fue reconocida como ingreso, gasto o costo, activo, pasivo o patrimonio y, en este sentido, si tuvo incidencia en la determinación de la renta neta imponible.

Que en el literal a) del Punto N° 03 del Requerimiento N° (foja 1316), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación pertinente, las diferencias entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y los incluidos en las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarados en los periodos de enero a diciembre de 2008, cuyo detalle se muestra en el Anexo N° 03 del citado requerimiento (foja 1312).

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 7 de octubre de 2010 (foja 1298), en que señaló que en efecto coincide con las diferencias detectadas por la Administración, como se aprecia del Anexo adjuntó (foja 858), con excepción del periodo mayo de 2008, en el que la diferencia se debió a una errónea contabilización de las devoluciones de garantía por parte de SEDAPAR.

Que en el Punto N° 03 del Resultado del Requerimiento N° (foja 632) y Anexo N° 03 del mismo (foja 628), la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente e indicó que aquella aceptó las diferencias detectadas, por lo que mantuvo la observación efectuada.

Que de la revisión del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° a (foja 1453), se aprecia que tales valores se emitieron porque la Administración identificó diferencias entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y en las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

la Renta, declarados por la recurrente en los periodos de enero a diciembre de 2008, lo que incluso fue aceptado por aquella en la fiscalización (foja 1298), siendo que en las etapas de reclamación y de apelación tampoco ha esbozado argumento alguno ni desvirtuado de forma alguna el mismo, por lo que al encontrarse conforme a ley, corresponde mantener el presente reparo y confirmar en este extremo la apelada.

Que cabe indicar que del Anexo N° 1 de las resoluciones de determinación aludidas, no se aprecia que en el presente reparo se hayan incluido los ingresos del interés presunto a valor de mercado proveniente de préstamos realizados a sus partes vinculadas (vinculado al reparo analizado en el apartado 1.2. de la presente resolución), siendo que si bien en la Nota (3) del citado anexo (foja 1453) se consignó que tales ingresos formaban parte de la base imponible, ello constituye un error material, según lo verificado en autos, por lo que los argumentos vinculados a tal inclusión no resultan atendibles.

III. Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 - Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1448 y 1449), se aprecia que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta a los periodos enero a diciembre de 2008, al determinarse una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, según reparos a la renta imponible del ejercicio 2008, sustentándose en el inciso g) del artículo 24°-A de la LIR y el artículo 13°-B de su reglamento.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 24°-A de la LIR dispone que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la mencionada ley.

Que el artículo 55° de la citada ley establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4.1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24°-A, y que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en dicho párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la LIR, incorporado por Decreto Supremo N° 86-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24°-A de la LIR, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de dicha ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Asimismo, se indica que reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados en un comprobante de pago cuando es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente y otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen la disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que en tal sentido, no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1%, pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que de los Anexos N° 1 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 1448 y 1449) y la apelada²² (foja 2257) se aprecia que la Administración considera que procedería a aplicar la Tasa Adicional del 4.1% respecto de los montos que fueron reparados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, según el detalle contenido en tal apelada.

Que no obstante, de lo verificado en autos no se advierte que en los requerimientos emitidos durante la fiscalización y sus resultados, la Administración haya comunicado a la recurrente alguna observación vinculada con la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1%, a efectos de requerirle en forma expresa que sustentara o desvirtúe tal observación, por lo que los montos reparados en este extremo no se encuentran debidamente sustentados; en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

IV. IGV de enero a diciembre de 2008 - Resoluciones de Determinación N° a

Reparos al débito fiscal

4.1. Intereses a valor de mercado por préstamos otorgados a personas vinculadas.

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° a (foja 1459), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del IGV de operaciones gravadas de los periodos enero a diciembre de 2008, por el reparo por interés a valor de mercado por préstamos a personas vinculadas, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2-A del Resultado de Requerimiento N°

Que al respecto, es oportuno indicar que dado que el presente reparo se sustenta en los mismos fundamentos y actuaciones desarrollados en el apartado 1.2 de la presente resolución, procede remitirse al análisis efectuado en tal apartado y por ende corresponde dejar sin efecto el reparo, así como revocar la apelada en este extremo.

4.2. Retiro de bienes no gravados con el IGV.

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° a (foja 1459), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del IGV de operaciones gravadas de diciembre de 2008, por retiro de bienes no gravados con el citado impuesto, por el importe de S/ 4 541,00.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente refiere que las operaciones observadas están relacionadas a los bienes entregados en obsequio a sus clientes con motivos de las fiestas navideñas, los cuales califican como gastos de representación conforme a lo establecido en el inciso q) del artículo 37° de la LIR y el inciso m) del artículo 21° de su reglamento, en ese sentido, en atención a lo dispuesto por el numeral 10 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, corresponde tomarse el IGV proveniente de tales operaciones.

Argumento de la Administración

Que por su parte la Administración sostiene que corresponde mantener el reparo por retiro de bienes no gravados con el IGV, entregados a sus trabajadores y a terceros, estos últimos como gastos de representación, debido a que la recurrente no acreditó que tales retiros se encuentren dentro de alguna de las excepciones señaladas por la Ley del IGV y su reglamento, para no calificarlos como tal.

²² Al excluir el importe del reparo dejado sin efecto en instancia de reclamación, conforme se explica en la Nota 1 de la presente resolución.

²³ Criterio similar ha sido expuesto en la Resolución N° 02143-10-2020.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Análisis

Que el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que el impuesto grava la venta en el país de bienes muebles.

Que conforme a lo dispuesto con el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° de la citada ley, para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por venta, el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento, entre otros, el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas; bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros; y el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios o cuando dicha entrega se disponga mediante ley.

Que de conformidad con el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo 029-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, se considera retiro de bienes, entre otros, todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros, así como la entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios, y la entrega de bienes pactada por convenios colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

Que adicionalmente el citado inciso, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, establece que no se considera venta, entre otros, los casos precisados como excepciones en el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° de la mencionada ley y la entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes no exceda del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Entiéndase que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite.

Que al respecto, es preciso anotar que en la Resolución N° 11174-2-2016, este Tribunal indicó que de las normas antes glosadas, se desprende que el retiro de bienes implica la adquisición de bienes por parte de la empresa, los cuales luego son consumidos por ésta y/o entregados a terceros, sin que tales consumos o entregas se sustenten en el desarrollo del negocio empresarial.

Que en las Resoluciones N° 09601-5-2004 y 05369-2-2005, entre otras, este Tribunal ha establecido que el retiro de bienes a que hace referencia el artículo 3° de la Ley del IGV se identifica con la transferencia de propiedad gratuita, la apropiación o el consumo de bienes con destino distinto al desarrollo de la actividad gravada, esto es, de situaciones en las que el bien ha desaparecido por autoconsumo o ha pasado a poder de terceros, incluyendo a los socios, propietario o titular, sin que se haya originado un ingreso que, de haber correspondido a una enajenación onerosa del bien que fue transferido o apropiado o del producto final en el que pudiese haber sido incorporado el bien consumido, hubiese dado lugar al gravamen con el anotado impuesto.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 04472-3-2005 y 01922-4-2004, entre otras, la entrega de canastas navideñas a los trabajadores constituye retiro de bienes al no ser indispensable para el desempeño de sus labores.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que en el Punto N° 11 del Requerimiento N° (foja 626/reverso), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación correspondiente, si gravó con IGV los retiros de los bienes detallados en el Anexo N° 11 al citado requerimiento (foja 590).

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (foja 576), la recurrente señaló que los bienes consultados fueron entregados como obsequios a sus trabajadores y clientes, siendo que estos últimos calificaban como gastos de representación.

Que en el Punto N° 11 del Resultado del Requerimiento N° (foja 370/reverso), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que correspondía reparar la base imponible del IGV de diciembre de 2008, por entrega de obsequios a sus trabajadores y a sus clientes, por tratarse de retiro de bienes.

Que se tiene que en el presente caso, la recurrente pretende justificar lo observado, señalando que se trata de bienes que fueron entregados como obsequios a sus trabajadores y clientes, indicando que estos últimos califican como gastos de representación.

Que del Anexo N° 11 del Requerimiento N° (foja 590), se aprecia que los bienes entregados por la recurrente consistían en: bateas, víveres, pollos, panetones, therma, vaso tallado y artículo de cuero.

Que al respecto, cabe señalar que si bien de acuerdo a las normas antes glosadas, no constituyen retiro de bienes aquellos entregados a los trabajadores como condición de trabajo que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios y los que se efectúen con la finalidad de promocionar la venta de inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, entre otro, la recurrente no ha presentado documentación alguna que sustente que los bienes observados eran indispensables para el trabajo de su personal o que se hayan efectuado para la finalidad antes expuesta.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado que los bienes observados, entregados en forma gratuita a los trabajadores y clientes de la recurrente, se encuentren dentro de alguna de las excepciones señaladas por la mencionada ley y su reglamento, estas califican como retiro de bienes gravados con el IGV, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que resulta pertinente indicar que el presente reparo no está vinculado al crédito fiscal proveniente de los bienes observados, por lo que no resultan atendibles los argumentos de la recurrente dirigidos a fundamentar el derecho a utilizar el crédito fiscal de tales compras.

4.3. Por registrar y declarar una menor base imponible (La parte gravada y no gravada debió ser el 50% del valor de venta del inmueble).

Que de los Anexos N° 2 y 3 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1458 y 1459), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del IGV de las operaciones gravadas y no gravadas con el citado impuesto por los periodos enero a diciembre de 2008, por registrar y declarar una menor base imponible a la que correspondía (La parte gravada debió ser el 50% del valor de venta), sustentándose en el Anexo N° 01 al Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que determinó las bases imponibles del IGV de sus operaciones de primera venta de inmuebles, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13° de la Ley del IGV y el numeral 9 del segundo párrafo del artículo 5° de su reglamento, pues excluyó de la misma el 50% del valor de la transferencia. Además, refiere que las citadas normas no han establecido si el valor del terreno debe o no incluir el citado impuesto ni que este último valor debe ser igual que el valor del inmueble. Por lo expuesto,



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

considera que la determinación de la base imponible fue realizada con arreglo a ley, por lo que el reparo debe ser dejado sin efecto.

Argumento de la Administración

Que por su parte la Administración sostiene que durante la fiscalización verificó que la recurrente no determinó las bases imponibles del IGV de sus operaciones de primera venta de inmuebles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13° de la Ley del IGV y el numeral 9 del segundo párrafo del artículo 5° de su reglamento, pues consideró que el 50% del valor de la transferencia no debe incluir el IGV, por consiguiente, al haberse formulado el presente reparo con arreglo a ley, corresponde mantenerlo.

Análisis

Que el inciso d) del artículo 1° de la Ley del IGV establece que el IGV grava la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

Que el inciso f) del artículo 4° de la citada ley establece que la obligación tributaria se origina, en la primera venta de inmuebles, en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.

Que el inciso d) del artículo 13° de la misma ley dispone que la base imponible está constituida, en la primera venta de inmuebles, por el ingreso percibido con exclusión del correspondiente al valor del terreno.

Que al respecto, el numeral 9 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV, modificado por Decreto Supremo N° 064-2001-EF, establece que para determinar la base imponible del impuesto en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluirá del monto de la transferencia el valor del terreno, precisando que para tal efecto, se considerará que el valor del terreno representa el 50% del valor total de la transferencia del inmueble.

Que de las normas antes expuestas, se tiene que para determinar la base imponible del IGV en la primera venta de inmuebles, se considera el total de los ingresos percibidos por tal venta, descontado el valor del terreno (50% del valor total de la transferencia).

Que mediante el Punto N° 01 del Requerimiento N° (foja 341), la Administración comunicó a la recurrente que de la información obtenida en la fiscalización pudo constatar que las bases imponibles para el IGV por las ventas de inmuebles declaradas en los periodos enero a diciembre de 2008 eran menores a las calculadas por aquélla, conforme al cálculo detallado en el Anexo N° 01 del citado requerimiento (fojas 339 y 340), siendo que a modo de ejemplo se expone en el siguiente cuadro una de las diferencias advertidas²⁴:

Boleta de Venta	Valor de Terreno (No Gravado)	Base Imponible (Valor de Venta)	IGV	Precio de Venta
Contribuyente	55 000	46 219	8 782	110 000
Sunat	50 228	50 228	9 543	110 000
Diferencias	-4,772	4 010	762	

Que por lo expuesto, le solicitó sustentar por escrito, con la base legal y la documentación correspondiente, tales diferencias.

Que en respuesta, con escrito de 19 de noviembre de 2010 (foja 334), la recurrente señaló que calculó las bases imponibles de las ventas de sus inmuebles descontando el 50% del valor del terreno y el IGV que correspondía al 50% restante, lo cual considera es acorde con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 13° de la Ley del IGV y el numeral 9 del segundo párrafo del artículo 5° de su reglamento.

²⁴ Sin perjuicio de las demás diferencias advertidas conforme al detalle expuesto en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 339 y 340).



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que en el Punto N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (foja 330), la Administración indicó que de la evaluación a la respuesta obtenida por la recurrente y lo consignado en los registros contables, se tiene que ésta no sustentó las diferencias en el cálculo de la base imponible del IGV en la primera venta de bienes inmuebles detallados en el Anexo N° 01 del citado requerimiento, en tal sentido, procedió a reparar la base imponible de las operaciones observadas.

Que en el presente caso, del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 339 y 340), se observa que la recurrente, al calcular las bases imponibles del IGV en la primera venta de bienes inmuebles de las operaciones observadas, y excluir el valor del terreno que representa el 50% del valor de transferencia del inmueble, tomó como referencia el precio de venta incluido el IGV²⁵, y no el valor de venta, además consideró que a dicha base imponible se le debía disminuir el valor del impuesto, lo cual no resulta conforme con lo establecido en el numeral 9 del segundo párrafo del artículo 5° del reglamento de la citada ley²⁶, careciendo de sustento lo argumentado en sentido contrario.

Que en tal sentido, el recálculo efectuado por la Administración respecto a las bases imponibles gravadas y no gravadas de las operaciones observadas²⁷, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° resulta arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

4.4. Pagos a cuenta por la venta de inmuebles cuyo nacimiento del IGV se produce con la percepción del ingreso.

Que de los Anexos N° 2 y 3 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1458 y 1459), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del IGV de las operaciones gravadas y no gravadas por los periodos enero a diciembre de 2008, entre otro, por no gravar con el citado impuesto los pagos a cuenta por la venta de inmuebles cuyo nacimiento del IGV se produce con la percepción del ingreso, sustentándose en el Anexo N° 02 al Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente señala, entre otros, que los importes observados no se encuentran gravados con el IGV por cuanto corresponden a los ingresos percibidos como anticipos o separación por la venta de bienes inmuebles futuros. En ese sentido, dado que con la sola percepción de tales ingresos no se realizó el hecho imponible venta, tal reparo debe ser dejado sin efecto. Invoca la aplicación del criterio contenido en la Resolución N° 1104-2-2007.

Que asimismo, aduce que los contratos de compraventa de inmueble se suscribieron con posterioridad a los pagos efectuados, por lo que no se le puede exigir el pago del IGV desde la fecha en que fueron percibidos, siendo además que tales pagos constituyen arras de retractación que no han superado el 15% del valor total del inmueble, por lo que procedía tributar por tales anticipos.

Argumento de la Administración

Que por su parte, la Administración sostiene que corresponde mantener el reparo por no efectuar el pago del IGV respecto a los pagos parciales recibidos por la venta de inmuebles, de conformidad con el inciso f) del artículo 4° de la Ley del IGV, siendo además que si bien la recurrente alega que los pagos se recibieron por concepto de arras de retractación que no excedían del 15% del valor total del bien, no adjuntó documentación que permitiera acreditar tal afirmación.

²⁵ Conforme se observa del cuadro expuesto.

²⁶ Criterio similar al establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10885-2-2014 y 4847-4-2017.

²⁷ Cabe precisar que no se aprecia en autos que la recurrente haya expuesto argumentos cuestionando los importes obtenidos luego del recálculo efectuado por la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Análisis

Que el inciso d) del artículo 1º de la Ley del IGV establece que dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, siendo que el inciso f) del artículo 4º de la misma ley prevé que en la primera venta de inmuebles, la obligación tributaria se origina en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 3 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del IGV, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, considera venta para efecto de lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1º de la citada ley, a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Que el último párrafo del numeral 3 del artículo 3º del aludido reglamento, sustituido por Decreto Supremo Nº 064-2000-EF, señala que en el caso de pagos parciales en la primera venta de inmuebles, se considera como nacida la obligación tributaria, en el momento y por el monto que se perciban, inclusive cuando se les denomine arras de retractación, siempre que éstas superen el 15% del valor total del inmueble.

Que el artículo 1435º del Código Civil dispone que en la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que llegue a tener existencia.

Que así, este Tribunal, considerando las normas aplicables al caso de autos²⁸, ha señalado en las Resoluciones Nº 640-5-2001 y 4318-5-2005, entre otras, que para que nazca la obligación de pago del IGV es necesario que exista una venta, la cual tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes hayan llegado a existir, siendo que en los casos en que se trate de bienes futuros, los contratos mediante los cuales se transfiere la propiedad de tales bienes califican como contratos de compraventa de bienes futuros, respecto de los cuales el artículo 1534º del Código Civil señala que en la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que llegue a tener existencia²⁹, por lo que en este caso, tal condición se suspendió hasta la existencia de las unidades inmobiliarias construidas por la recurrente entregadas a los adquirentes, momento en el cual recién operó la transferencia de propiedad sobre los bienes.

Que para determinar el momento en que el bien inmueble cobra existencia y, por ende, surge la obligación del IGV, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01104-2-2007, se ha señalado, entre otros aspectos, que a fin de establecer la existencia de las operaciones de venta, en el caso de bienes futuros, se debe considerar la fecha en que han sido efectivamente entregados a sus adquirentes.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, así como las normas y los criterios referidos, se tiene que la entrega del bien inmueble como medio de sustento de la existencia del mismo está asociada a la acreditación de la venta del inmueble y por ende al aspecto material de la hipótesis de incidencia.

Que en ese sentido, nacida la obligación tributaria con la acreditación de la existencia del inmueble y por ende la transferencia del mismo (aspecto material), la norma prevé la obligación de los pagos en la fecha de percepción del ingreso pudiendo ser esta por los pagos parciales, conforme a lo establecido en el inciso f) del artículo 4º de la Ley del IGV.

²⁸ En efecto, es del caso señalar que mediante Decreto Legislativo Nº 1116, publicado el 7 de julio de 2012 y que entró en vigencia el 1 de agosto de dicho año, se modificó, entre otros, la definición de venta para efectos del IGV, contenida en el numeral 1 del inciso a) del artículo 3º, señalándose que se considera "venta" a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. Se encuentran comprendidas en el párrafo anterior las operaciones sujetas a condición suspensiva en las cuales el pago se produce con anterioridad a la existencia del bien. También se considera venta las arras, depósito o garantía que superen el límite establecido en el Reglamento. Sin embargo, la indicada modificación legislativa no es aplicable al caso de autos.

²⁹ La posibilidad de celebrar contratos de compraventa sobre bienes que aún no existen también está prevista en el artículo 1532º del Código Civil, según el cual pueden venderse los bienes existentes o que puedan existir, siempre que sean determinados o susceptibles de determinación y cuya enajenación no esté prohibida por la ley.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que por consiguiente, acreditada la fecha de entrega de los inmuebles se origina la obligación de pago del impuesto por los montos percibidos, pudiendo ser estos parciales.

Que en el Punto N° 02 del Requerimiento N° (foja 341), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la base legal y documentación sustentatoria respectiva, los motivos por los que no gravó con el IGV los pagos parciales recibidos por las ventas de los departamentos y cochera detallados en el Anexo N° 02 del citado requerimiento (fojas 337 y 338).

Que mediante escrito de 19 de noviembre de 2010 (fojas 331 a 334), la recurrente indicó, entre otros, que los pagos que recibió corresponden a los adelantos por las ventas de inmuebles que aún no estaban construidos, por lo que, conforme a las normas del IGV y el artículo 1534° del Código Civil, no cabía gravar con el IGV tales adelantos, pues no se había configurado el hecho imponible venta, dado que el bien inmueble objeto de tal operación no existía, posición que es compartida por los criterios jurisprudenciales contenidos en las Resoluciones N° 256-3-99, 069-2-2001, 640-5-2001 y 1104-2-2007.

Que en adición, indicó que sin perjuicio de lo señalado, los anticipos recibidos por las ventas de inmuebles futuros calificaban como arras de retracción que no excedían del 15% del valor total del bien, por lo que no había nacido la obligación tributaria del IGV respecto a tales pagos.

Que en el Punto N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 330), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en el escrito aludido, y concluyó que teniendo en cuenta que existe una definición de venta para efectos de la aplicación del IGV, no resulta aplicable lo dispuesto por las normas del Código Civil ni los criterios jurisprudenciales aludidos, por ende, correspondía mantener el reparo efectuado, esto es, gravar con el IGV los pagos parciales recibidos por las ventas de los departamentos y cochera detallados en el Anexo N° 02 del citado requerimiento.

Que sin perjuicio de lo señalado, indicó que la recurrente no ha probado que los anticipos recibidos califiquen como arras de retracción, pues los comprobantes observados indicaban la glosa "A cuenta inicial" y en los contratos exhibidos, no se aprecia que se haya establecido que los adelantos calificaran como arras, siendo además que inclusive en algunos casos se devolvió el íntegro de tales pagos por calificar como anticipos, según lo reconocido por aquélla al atender otro requerimiento emitido en la fiscalización³⁰, en ese sentido, al no encontrarse acreditado que los ingresos observados hayan calificado como arras no correspondía verificar la excepción alegada por aquélla.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración reparó el débito fiscal del IGV de enero a diciembre de 2008, porque la recurrente no gravó con tal impuesto los ingresos provenientes de los pagos parciales recibidos por la primera venta de inmuebles futuros³¹ (departamentos, predios y/o estacionamientos), detallados en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° (fojas 337 y 338).

Que ahora bien, conforme a los criterios jurisprudenciales citados, para que nazca la obligación de pago del IGV es necesario que exista una venta, la cual tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes hayan llegado a existir, siendo la entrega del bien inmueble el medio de sustento de la existencia del mismo.

Que en consecuencia, acreditada la fecha de entrega de los inmuebles se origina la obligación de pago del impuesto por los montos percibidos pudiendo ser estos parciales.

Que del Anexo N° 02 del Requerimiento N° , se observa que los pagos parciales observados se efectuaron respecto a los Departamentos N° 102, 201, 202, 301, 303, 304 y 401, ubicados en el proyecto denominado , los predios N° 1, 13, 14, 14, 16, 17, 19, 21, 29, 30, 32, 33, 34, 38, 41, 42, 43, 44, 45 y 46, ubicados en el proyecto denominado (Casa)", y los departamentos y estacionamientos N° 101-A, 101-B, 101-C, 102-A, 102-B, 102-C, 104-A, 105-A, 201-B, 201-C, 202-A, 202-B, 202-C, 203-A, 204-A, 205-A, 206-A, 301-A, 301-B, 301-C, 302-A, 302-B, 303-C, 304-A, 306-A, 320-B, 402-A, 402-C, 403-A, 403-B, 403-C, 404-A y 404-C, ubicados en el proyecto denominado , entre otros.

³⁰ En el escrito de respuesta al punto 12 del Requerimiento N°

³¹ Apreciándose que existe coincidencia tanto por parte de la recurrente como de la Administración que la operación de venta observada estaba vinculada a bienes inmuebles futuros.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Que a fin de acreditar la existencia de los departamentos, predios y estacionamientos, detallados en el considerando previo, de lo actuado en la fiscalización, así como de los cruces de información realizados por la Administración con terceros (notarios y/o clientes), se aprecia que en el expediente obra la documentación que se señala a continuación:

- Respecto a los Departamentos N° 102, 201, 301 y 303, ubicados en el proyecto _____, obran las Minutas de Compraventa con Levantamiento de Hipoteca de 25 y 26 de julio, 5 de agosto y 7 de noviembre de 2008, respectivamente, suscritas por diversos compradores y la recurrente, de cuya revisión se aprecia que, entre otros, está última se comprometió en dar en venta y enajenación perpetua en favor de los compradores, los departamentos citados, además se indicó que aquéllos adquieren el íntegro de los derechos de propiedad de los inmuebles sin reserva ni limitación alguna, asimismo, se dejó constancia que: *"La entrega de la posesión del íntegro de propiedad se efectuará a la firma de la presente minuta, siendo la suscripción de la misma por parte de El COMPRADOR constancia de su recepción³² a total conformidad³³"* (fojas 316 a 324, 983 a 985, 989 a 991, 1001 a 1003 y 1006 a 1009).
- Respecto a los Departamentos N° 304 y 401, ubicados en el proyecto _____, obran la Minuta del Contrato de Compraventa de Bien Futuro de 13 de diciembre de 2007 y los documentos denominados "cláusulas adicionales, modificatorias y ratificadoras a los citados contratos de compraventa de 26 de julio y 9 de octubre de 2008, respectivamente (fojas 298 a 315 y 1010 a 1012), suscritas con diversos compradores³⁴ y la recurrente, de cuya revisión se aprecia que si bien el objeto de la transacción en los contratos de compraventa estaba vinculado a bienes inmuebles futuros, los que estaban sometidos a la condición suspensiva de que estos lleguen a existir, con posterioridad se aprecia que con los documentos antes citados se modificaron cláusulas de los aludidos contratos, y se dejó establecido de que: *"al haberse procedido a la independización de los inmuebles se entiende que la existencia de los mismos se ha materializado"*, además se señaló que: *"Los Compradores declaran estar en posesión de los inmuebles materia de la presente compraventa, por consiguiente expresan su conformidad en la recepción de los mismos a satisfacción, con sus correspondientes acabados y en perfecto estado de habitabilidad³⁵"*.

Que de la evaluación en conjunto de la documentación antes señalada, respecto a los Departamentos N° 102, 201, 301, 303, 304 y 401, ubicados en el proyecto _____, se tiene que existen elementos suficientes que permiten acreditar que dichos inmuebles existían y fueron entregados a los compradores en las fechas antes aludidas.

Que por lo expuesto y de conformidad con el inciso f) del artículo 4° de la Ley del IGV, resultaba arreglado a ley gravar con el IGV los pagos parciales recibidos respecto a los Departamentos N° 102, 201, 301, 303, 304 y 401, por lo que el reparo efectuado en este extremo se efectuó con arreglo a ley, por tanto, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de lo antes resuelto, respecto a los pagos parciales recibidos respecto a los departamentos citados en el considerando previo, la Administración deberá imputar los periodos en los que nació la obligación tributaria de efectuar los pagos del IGV, esto es, a partir de los periodos en los que se verificaron elementos que permitían acreditar la entrega de los referidos inmuebles, es decir, a los periodos julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, respectivamente, conforme al análisis antes efectuado.

Que en este extremo es oportuno indicar que si bien la recurrente aduce que no correspondía gravar los pagos señalados en el considerando previo, debido a que calificaban como "arras" que no excedían del

³² El subrayado es nuestro.

³³ Según lo establecido en la cláusula novena de la minuta de compraventa con levantamiento de hipoteca.

³⁴ Los que coinciden con los detallados en el citado Anexo N° 2 del Requerimiento N°

³⁵ Según lo establecido en la cláusula sexta de las cláusulas adicionales, modificatorias y ratificadoras a los citados contratos de compraventa de bien inmueble futuro.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

15% del valor total del bien, cabe señalar que tal afirmación no ha sido acompañada de documentación que permita corroborar tal alegado, siendo que por el contrario del análisis efectuado a la documentación antes señalada, en especial los contratos y/o minutas, se advierte que los pagos parciales recibidos eran pasibles de ser devueltos a los clientes, lo cual dista de los pagos por arras, en ese sentido tal alegato carece de sustento.

Que respecto a los demás departamentos, predios y estacionamientos, vinculados con los pagos parciales materia de observación³⁶⁻³⁷, ubicados dentro en los proyectos , y , en algunos casos obran los Contratos y/o Minutas de Compraventa de Bien Inmueble Futuro de diversos periodos del ejercicio 2008, entre otros³⁸, suscritos entre aquella y diversos compradores, de su revisión se aprecia que el objeto de la transacción está vinculado a las ventas de bienes inmuebles futuros, además se observa que se estableció que tales contratos estaban sometidos a la condición suspensiva de que los inmuebles lleguen a existir (fojas 18 a 27, 44 a 48, 960 a 965, 969 a 978, 1019 a 1027, 1031 a 1039, 1043 a 1057, 1062 a 1064, 1068 a 1071, y 1074 a 1076).

Que en ese sentido, respecto a los bienes inmuebles señalados en el considerando anterior, se tiene que no se encuentra acreditado en autos que estos llegaron a existir y fueron entregados a los clientes de la recurrente en los periodos acotados, conforme con la normatividad y criterios jurisprudenciales señalados, por ende, el reparo efectuado por la Administración en este extremo carece de fundamento, por lo que el mismo debe ser dejado sin efecto, correspondiendo revocar la apelada en dicho extremo³⁹.

4.5. Adquisiciones destinadas indebidamente a operaciones gravadas, debiendo estar destinadas a operaciones de uso común (Gravadas y no gravadas) - Prorrata del crédito fiscal, según detalle contenido en los Anexos N° 4 y 7 al Requerimiento N° y en el punto B) del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N°

Que de los Anexos N° 4 a 6 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1455 a 1457) se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del IGV de enero a diciembre de 2008, por aplicación del procedimiento de prorrata establecido en el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, por cuanto pese a que la recurrente realizaba operaciones gravadas y no gravadas, esta consideró que las operaciones de compra detalladas en los Anexos N° 04 y 07 al Requerimiento N° y el punto B) del Anexo N° 05 al resultado del aludido requerimiento, fueron destinadas únicamente a operaciones gravadas, debiendo estar destinadas a operaciones de uso común (gravadas y no gravadas).

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que teniendo en cuenta su principal actividad económica (construcción de departamentos), los bienes y servicios que adquirió en el ejercicio fiscalizado fueron destinados exclusivamente para tal finalidad, esto es, para actividades gravadas con IGV, por lo que correspondía utilizar la totalidad del crédito fiscal proveniente de tales operaciones.

Que asimismo, explica que en el ejercicio 2008, únicamente construyó los proyectos inmobiliarios , los cuales según las partidas registrales constituyen tipos de vivienda que califican como quinta o conjunto residencial y no como urbanización, en ese sentido, las construcciones de áreas de uso o paso común que se realizaron en tales proyectos (como casetas de vigilancia, veredas, pasadizos, entre otros) no son de uso público sino de propiedad exclusiva de sus clientes, a quienes se les transfirió en propiedad conjuntamente con los departamentos y predios construidos en dichos proyectos, al realizarse las ventas en forma onerosa de los mismos (como un todo,

³⁶ Detallados en el Anexo N° 2 del Requerimiento N°

³⁷ Con excepción de los Departamentos N° 102, 201, 301, 303, 304 y 401, ubicados en

³⁸ Tales como las minutas de aclaración y ratificación de compraventa de bien futuro suscritas en periodos posteriores al fiscalizado.

³⁹ Criterio similar al señalado en las Resoluciones N° 02841-10-2016 y 02810-11-2019, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

incluido el terreno). Por lo expuesto, aduce que se ha acreditado que las adquisiciones observadas solo se destinaron a operaciones gravadas y no es cierto que los predios vendidos se encuentran ubicados en urbanizaciones, siendo además que los terrenos en donde se construyeron los citados proyectos inmobiliarios le fueron transferidos cuando ya se encontraban habilitados, por lo que no efectuó trabajos de habilitación de terrenos como aduce la Administración.

Que adicionalmente, indica que le corresponde hacer uso del íntegro del crédito fiscal proveniente de las operaciones observadas, pues contabilizó en forma separada los bienes y/o servicios adquiridos para ser destinados exclusivamente en la construcción de inmuebles mas no de los terrenos, como se acredita con los reportes de la Cuenta 92 Centro de Costos, Cuenta 94 – Gastos de Administración y Cuenta 95- Gastos de Ventas y lo registrado en el CD adjuntado, siendo que luego tales registros se centralizaban en sus Libros Diario y Mayor, para que al cierre del ejercicio se transfirieran a las cuentas del activo y costo. Invoca en este extremo la aplicación del criterio contenido en el Informe N° [redacted] Además, alega que se debe tener en cuenta que la contabilización constituye una formalidad cuyo incumplimiento no debe ser relevante para desconocer el crédito fiscal, conforme a lo interpretado en la Resolución N° 119-3-2000.

Que aunado a lo antes argumentado y basándose en lo señalado en los Informes N° [redacted] y la Carta N° [redacted] indica que es irrelevante que las construcciones den o no valor al terreno, ya que es un aspecto subjetivo que está vinculado con el adquirente del bien, en ese sentido, asumir que no se puede tener derecho al crédito fiscal del IGV de las adquisiciones vinculadas a las construcciones que aumentan el valor del terreno implicaría que nunca se pueda tener derecho al mismo, ya que las construcciones siempre van influir en el valor del terreno (sea para incrementarlo o disminuirlo), por ende, para tener derecho al crédito fiscal, lo que se debe establecer es si la adquisición del bien o la prestación del servicio está destinada a una actividad gravada con el IGV, esto es, a la construcción.

Argumento de la Administración

Que por su parte, la Administración manifiesta que procede mantener el reparo, toda vez que en la fiscalización se verificó que la recurrente realizó operaciones gravadas (venta de edificaciones) y no gravadas (venta de terreno), en ese sentido, dado que tales adquisiciones se destinaron a operaciones de uso común (gravadas y no gravadas), no correspondía que aquélla utilizara la totalidad del crédito fiscal proveniente de las operaciones observadas, sino establecer el crédito fiscal que le correspondía, aplicando alguno de los procedimientos establecidos en el artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, lo cual se verifica no hizo, por lo que se procedió aplicar el procedimiento de prorrata del crédito fiscal establecido en el numeral 6.2 del citado artículo 6°. Asimismo, señala que de la documentación contable adjuntada no fue posible establecer que las adquisiciones observadas se destinaron únicamente a la construcción de las edificaciones, tal como aduce aquélla.

Análisis

Que de conformidad con el inciso d) del artículo 1° de la Ley del IGV, se encuentra gravada con dicho impuesto la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

Que de conformidad con el artículo 18° de la anotada ley, sustituido por Decreto Legislativo N° 950, solo otorgan derecho a crédito fiscal, entre otro, las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que el artículo 23° de la referida ley establece que para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento. El segundo párrafo señala que solo para efecto del citado artículo, y tratándose de las operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 1°, se considerarán como operaciones no gravadas, la transferencia del terreno.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que por su parte, el inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV considera venta para efecto de lo establecido en el inciso d) del artículo 1° de la ley, a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Que el numeral 9 del artículo 5° del citado reglamento, sustituido por Decreto Supremo N° 064-2001-EF, establece que para determinar la base imponible del impuesto en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluirá del monto de la transferencia el valor del terreno, precisando que para tal efecto, se considerará que el valor del terreno representa el 50% del valor total de la transferencia del inmueble.

Que el numeral 6 del artículo 6° del referido reglamento establece el procedimiento que deberán utilizar los sujetos que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, a efecto de determinar su crédito fiscal.

Que el numeral 6.1 del acápite 6 del aludido artículo 6° dispone que los sujetos del impuesto que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, contabilizarán separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquéllas destinadas a operaciones no gravadas; que sólo podrán utilizar como crédito fiscal el Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinadas a operaciones gravadas y de exportación; que al monto que resulte de la aplicación del procedimiento señalado en los párrafos anteriores, se le adicionará el crédito fiscal resultante del procedimiento establecido en el punto 6.2 de dicho artículo; y que los contribuyentes deberán contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en: i) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación; ii) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones; y iii) Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Que el numeral 6.2 del acápite 6 del aludido artículo 6°, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, señala que cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el Impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento: a) Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el Impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito; b) Se determinará el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones; c) El monto obtenido en a) se dividirá entre el obtenido en b); y, el resultado se multiplicará por 100 y el porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales; y d) Este porcentaje se aplicará sobre el monto del Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Que agrega el citado numeral que la proporción se aplicará siempre que, en un periodo de 12 meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que es oportuno señalar que respecto a la venta de inmuebles gravadas con el IGV, la doctrina nacional ha señalado que: *"la venta de inmuebles gravada con el IGV se considera simultáneamente como operación no gravada en la parte que corresponda a la venta del terreno. La lógica es que el monto equivalente al valor del terreno guarda vinculación con el campo de aplicación del impuesto, puesto que forma parte del valor agregado de la venta de inmuebles, aunque se le considera como "no gravada", puesto que, por su naturaleza, los terrenos no se consumen, no se deprecian. La ley consagra una "ficción jurídica", por la que una operación se considera –simultáneamente– como gravada y no gravada."*⁴⁰

⁴⁰ Villanueva, Walker. Tratado del IGV. Pacífico Editores. Lima, 2014. Pág. 377.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que asimismo anota que *“tomando en cuenta que el artículo 23° de la Ley del IGV señala que para efecto del cálculo de la prorrata se considerará la venta del terreno (50% del valor de venta) como una operación distinta de la venta de la construcción, significa que el primer paso es determinar si las compras se destinan exclusivamente a la venta de la construcción (gravado, entonces el IGV de las compras será crédito fiscal), o del terreno (no gravado), y en caso no se pueda separar el destino de la adquisición, se aplicará la prorrata (...)”*⁴¹.

Que de lo expuesto se tiene que en el caso de operaciones de primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, para efecto del artículo 23° de la Ley del IGV se considerarán como operaciones no gravadas la transferencia del terreno, y por lo mismo, el sujeto de dicho impuesto deberá aplicar el procedimiento previsto en el numeral 6.2 del artículo 6° de su reglamento en la medida que no pudiera determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no gravadas y no pudiera contabilizarlas separadamente, criterio compartido en las Resoluciones N° 04847-4-2017 y 10523-5-2021, entre otras.

Que así también, cabe tener en cuenta que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09165-4-2008, 03223-5-2008 y 03783-5-2006, entre otras, respecto del procedimiento de prorrata previsto en el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, al ser éste un tributo de liquidación mensual, el artículo 23° de dicha ley se deberá aplicar a sujetos que realicen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas en un mes calendario determinado, por lo que de no ocurrir ello, no hay motivo para aplicarlo, teniéndose el derecho a utilizar la totalidad del crédito fiscal.

Que en esa misma línea, en las Resoluciones N° 12230-4-2009, 00405-4-2003 y 00763-5-2003, entre otras, este Tribunal ha indicado que el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y solo procede en los casos en los que el contribuyente realice operaciones gravadas y no gravadas y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones, de tal manera que si fuera posible realizar dicha identificación, o en el caso de realizarse únicamente operaciones gravadas, nada impediría a los sujetos de este tributo utilizar el 100% del impuesto recaído sobre las adquisiciones destinadas a dichas operaciones, concluyendo que no procede aplicar tal forma de cálculo cuando en un período solo se realizan operaciones gravadas.

Que según el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 4847-4-2017 y 5031-10-2015, se tiene que en el caso de operaciones de primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, para efecto del artículo 23° de la Ley del IGV se considerarán como operaciones no gravadas la transferencia del terreno, y por lo mismo, el sujeto de dicho impuesto deberá aplicar el procedimiento previsto en el numeral 6.2 del artículo 6° de su reglamento en la medida que no pudiera determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no gravadas y no pudiera contabilizarlas separadamente.

Que en los Puntos N° 04, 05 y 07 del Requerimiento N° _____ : (foja 626), la Administración solicitó a la recurrente que sustente, con la documentación pertinente, los motivos por los cuales consideró que las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en los Anexos N° 04, 05 y 07 del citado requerimiento (fojas 595 a 600 y 602 a 621), fueron destinadas únicamente a operaciones gravadas con el IGV, a pesar que realizó operaciones gravadas y no gravadas.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 29 de noviembre de 2010 (fojas 578 a 582), en que señaló que los departamentos y casas se venden conjuntamente con el terreno, esto es, no se venden por separado, sino como un solo producto, por ende consideró que solo realiza operaciones gravadas con el IGV, esto es, venta de edificaciones.

Que asimismo, indicó que no le correspondía aplicar el procedimiento de prorrata, pues dicho procedimiento se aplica cuando no es posible determinar qué adquisiciones de bienes y/o servicios habrían sido destinados a operaciones gravadas o no gravadas, situación que no ocurre en su caso, pues contabilizó en forma separada las erogaciones incurridas por cada proyecto de construcción, con lo cual pudo identificar

⁴¹ PICÓN, Jorge. *“Aspectos Tributarios de la Venta de Inmuebles en Planos: Problemática Actual”*. En: <http://www.derechovirtual.com>.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

plenamente que tales gastos se destinaron únicamente a la construcción de las edificaciones, lo que se acredita con los cuadernos de obra de las construcciones, entre otros, por ende, aplicó el íntegro del crédito fiscal proveniente de los bienes y servicios observados al estar destinados exclusivamente a operaciones gravadas. Invoca en este extremo la aplicación del criterio del Informe

Que en el Anexo N° 04 y los Puntos N° 04, 05 y 07 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 363 y 370), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente e indicó que al encontrarse acreditado que aquélla se dedica a la venta de inmuebles construidos por ella misma, se advierte que realiza operaciones gravadas (venta de edificaciones construidas) y no gravadas (venta del terreno), por lo que en virtud del artículo 23° de la Ley del IGV, para determinar el crédito fiscal que le correspondía aplicar respecto de las operaciones observadas, correspondía realizar alguno de los procedimientos establecidos en los numerales 6.1 y 6.2 del artículo 6° del reglamento, lo cual se verifica no se hizo.

Que en adición, señaló que no es posible identificar que las operaciones observadas hayan sido destinadas únicamente a la construcción de los inmuebles, dado que se trata de gastos administrativos y de venta, tales como pagos de luz, agua, teléfono, seguros, correspondencia, útiles de oficina, entre otros, además señaló que verificó que las otras erogaciones se encuentran vinculadas tanto al terreno como al inmueble.

Que en ese sentido, indicó que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no es posible establecer que las operaciones observadas hayan sido destinadas exclusivamente a la construcción de las edificaciones que vende, más aún cuando de la documentación contable y los controles internos adjuntados por aquélla se verifica que contabilizó sus adquisiciones como si todas estuviesen destinadas a operaciones gravadas. Por lo expuesto, concluyó que procede aplicar el procedimiento de prorrata del crédito fiscal establecido en el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, y por ende corresponde mantener el reparo efectuado respecto a las operaciones detalladas en los Anexos N° 04 y 07 del Requerimiento N° (fojas 613 a 621 y 595 a 600), así como en el punto B del Anexo N° 05 del resultado del aludido requerimiento (fojas 351 y 352/reverso).

Que del Anexo N° 04 y los Puntos N° 04, 05 y 07 del Resultado del Requerimiento N° se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal de enero a diciembre de 2008, al considerar que la recurrente no había aplicado el procedimiento previsto en el artículo 23° de la Ley del IGV y el artículo 6° de su reglamento.

Que al respecto, cabe señalar que tal como se dejó constancia en los considerandos anteriores, la recurrente durante los periodos enero a diciembre de 2008, obtuvo ingresos por la venta de inmuebles, que fueron construidos por ella misma⁴², lo que no ha sido cuestionado por aquélla.

Que asimismo, de la revisión de las declaraciones juradas del IGV de enero a diciembre de 2008 (foja 227)⁴³, así como los cuadros presentados por la recurrente respecto a lo registrado por ventas de los citados periodos⁴⁴, se observa que aquélla declaró ingresos por concepto de ventas gravadas y no gravadas⁴⁵, acreditando con ello que realizó ventas gravadas y ventas no gravadas de conformidad con lo establecido en el artículo 23° de la Ley del IGV.

Que en adición a ello, del Registro de Compras (fojas 2094 a 2134), se aprecia que la recurrente no discriminó las adquisiciones efectuadas según estuviesen destinadas a operaciones gravadas, no gravadas, y gravadas y no gravadas conjuntamente, sino que consideró que la totalidad de las adquisiciones efectuadas durante los periodos enero a diciembre de 2008 fueron destinadas únicamente a operaciones gravadas.

⁴² Del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 259) y el Resumen Estadístico de fiscalización (foja 1337), se advierte que la actividad económica principal de aquélla durante el periodo fiscalizado fue la habilitación de urbanizaciones y la construcción de departamentos y casas para luego vender terrenos urbanos, departamentos y casas.

⁴³ Según reporte denominado "Consultas Preliminares".

⁴⁴ Al atender lo solicitado mediante los Puntos N° 02 y 03 del Requerimiento N°

⁴⁵ Montos que fueron redeterminados de acuerdo con el reparo al débito fiscal del IGV, analizado en el apartado 3.4 de la presente resolución, el cual ha sido confirmado en esta instancia, al haber efectuado la recurrente un indebido cálculo del mismo.



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

Que de lo expuesto, se tiene que dado que la recurrente realizó operaciones gravadas y no gravadas en los periodos enero a diciembre de 2008, resultaba arreglado a ley que la Administración no considerara el íntegro del crédito fiscal declarado por aquella, respecto a las operaciones observadas, detalladas en los Anexos N° 04 y 07 del Requerimiento N° . así como en el punto B del Anexo N° 05 del resultado del aludido requerimiento, sino un porcentaje proveniente de la aplicación de la prorrata, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 23° de la Ley del IGV y el numeral 6.2 del artículo 6° de su reglamento, conforme al cálculo detallado en el Anexo N° 6 de las resoluciones de determinación impugnadas (foja 1455), por lo que al no haberse desvirtuado tal reparo, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en cuanto a que no le corresponde realizar el procedimiento de prorrata, dado que su única actividad es la construcción, por lo que todas sus adquisiciones están referidas a dicha actividad gravada, cabe señalar que conforme se estableció en los considerandos precedentes, si bien la recurrente realiza actividades de construcción, sus ingresos provienen de la venta de los inmuebles que construye⁴⁶, verificándose que en los periodos de autos realizó la primera venta de tales inmuebles, encontrándose gravada dicha operación con el IGV, siendo que el artículo 23° de la ley de dicho impuesto indica que para efecto de la determinación del crédito fiscal se considera como operación no gravada en este caso, la transferencia del terreno, agregando a ello que no cumplió con acreditar que sus adquisiciones hubieran sido destinadas exclusivamente a la operación de venta de la construcción, por lo que no le correspondía utilizar la totalidad del crédito fiscal.

Que asimismo, sobre el argumento de la recurrente referido a que se encontraba plenamente identificado que las adquisiciones observadas estaban destinadas únicamente a la construcción de los inmuebles que vendió, cabe señalar que de la documentación que obra en el expediente⁴⁷ (fojas 79 a 111, 120 a 128, 1568 a 1722 y 1823), consistente en reportes contables y un CD, con un archivo de excel, se aprecia que si bien se registraron en las Cuentas 92 Centro de Costos, 94 – Gastos de Administración y 95- Gastos de Ventas, no es posible establecer que las operaciones registradas en tales reportes tengan vinculación con las erogaciones observadas, siendo además que no se advierte que en tal registro se haya discriminado y/o identificado tales compras de acuerdo a su destino, como aduce aquella, en ese sentido no resulta atendible tal argumento.

Que con relación a la invocación de la aplicación de los criterios de informes y carta emitidos por la Administración, cabe señalar que tales criterios no son vinculantes para este Tribunal, sin perjuicio de ello, de la lectura del Informe N° se aprecia que en este justamente se precisa que en los casos en que no sea posible la discriminación del destino de las adquisiciones, procede la aplicación del método de prorrata, tal como se ha aplicado mediante el presente reparo.

Que es pertinente indicar que no resultan atendibles los argumentos de la recurrente dirigidos a fundamentar los tipos de viviendas que construyó y vendió en el ejercicio fiscalizado ni los dirigidos a desvirtuar que haya efectuado erogaciones por habilitación de terrenos, pues conforme al análisis efectuado en los considerandos previos, el presente reparo se efectuó porque al haberse verificado que en el ejercicio fiscalizado aquella realizó operaciones gravadas y no gravadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23° de la Ley del IGV y el numeral 6.2 del artículo 6° de su reglamento, para efecto de la determinación del crédito fiscal, no correspondía tomarse el íntegro del crédito fiscal, sino un porcentaje del mismo proveniente de la aplicación de la prorrata, dado que no fue posible discriminar el destino de las adquisiciones materia de reparo.

Que asimismo, debe señalarse que no resulta aplicable al presente caso el criterio de la Resolución N° 119-3-2000, al tratarse de un supuesto de hecho distinto al analizado en autos.

⁴⁶ No de contratos de construcción.

⁴⁷ Valorada también en instancia de reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

4.6. Operaciones respecto de las cuales no se acreditó el depósito del SPOT ni la utilización de medios de pago.

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1457), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del IGV de enero a diciembre de 2008, por no haberse acreditado el depósito del SPOT y la utilización de medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización, en las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del Requerimiento N° así como en el punto A) del Anexo N° 05 y Anexo N° 07 al resultado del aludido requerimiento.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente alega, entre otros, que no se encontraba obligada a sujetar al SPOT ni a utilizar medios de pago en la cancelación de las operaciones realizadas por importes inferiores a los establecidos por ley, pues el hecho que la Administración haya verificado elementos comunes respecto a tales operaciones no es sustento suficiente para considerar que se trataba de una sola operación conforme al criterio contenido en la Resolución N° 17915-2-2011, siendo además que si se calificaba a sus adquisiciones de piedra y arena como un servicio de suministro, como aduce la Administración, tal operación no estaría sujeta al SPOT, al no calificar como un servicio sujeto a tal sistema.

Que en cuanto a los servicios prestados por el proveedor Valor Presente SAC, aduce que tal operación no se encuentra sujeta al SPOT, pues al consistir en la elaboración de un informe que determinaba la viabilidad financiera de los proyectos inmobiliarios que construía, el cual era solicitado por las entidades financieras para determinar la procedencia de un financiamiento, calificaba como un servicio de asesoría financiera y no como un servicio de asesoramiento, orientación y asistencia operativa de las empresas de la Clase 7414 de la CIU – Tercera Revisión.

Argumento de la Administración

Que la Administración refiere que en la fiscalización verificó que la recurrente realizó operaciones sujetas al SPOT y a la utilización de medios de pago en su cancelación; sin embargo, se verificó que aquella no acreditó haber efectuado los depósitos de detracción ni la utilización de los medios de pago en la cancelación de las operaciones observadas.

Que asimismo, señaló que si bien las demás operaciones observadas se efectuaron por importes inferiores a S/ 700,00, S/ 400,00 y S/ 3 500,00, al verificar que tales operaciones tenían elementos comunes, tales como los datos del proveedor, fecha de emisión y cancelación en una misma fecha, se determinó que se trataba de una sola operación, por tanto, al superar en conjunto el monto antes aludido se debían sujetar tales operaciones al SPOT y utilizar medios de pago en la cancelación de las mismas.

Análisis

Que al respecto, se tiene que mediante los Puntos N° 06 y 08 del Requerimiento N° (foja 626), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, presentar las constancias de los depósitos de detracción y los medios de pago utilizados en las operaciones detalladas en los Anexos N° 05, 06 y 08 (fojas 594 y 601 a 612), respectivamente.

Que en respuesta, con escrito de 29 de noviembre de 2010 (fojas 578 y 579), la recurrente señaló que: 1) En cuanto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 5, no efectuó el pago de las detracciones ni utilizó medios de pago en la cancelación de las que fueron realizadas por importes inferiores a S/ 400,00, S/ 700,00 y S/ 3 500,00, respectivamente, y en cuanto a las demás operaciones observadas, realizadas por importes superiores a los antes mencionados, indica que adjunta las constancias de depósito de detracción y los medios de pago utilizados (cheques, transferencia bancaria y cargo en cuenta). Asimismo, manifestó que se está sujetando al SPOT el servicio de traslado de desmonte, pese a que este no se trata de un servicio principal, como sí lo es el servicio de eliminación de desmonte, por lo que invoca la aplicación del Informe N° y la Resolución N° 002-5-2004; 2) En lo que respecta a las operaciones detalladas en el Anexo N° 6, utilizó medios de pago en la cancelación de las operaciones que



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

superaban el límite establecido, por lo que adjunta estos, y en los demás casos indica que no tenía la obligación de usar tales medios de pago; y 3) En cuanto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 8, refirió que todas fueron canceladas usando medios de pago, esto es, cheque, transferencia bancaria y cargo en cuenta, siendo que no cuenta con copias de los cheques, pues no se ha establecido la obligación de conservar una copia de los mismos, sin perjuicio de ello, indica que ha requerido a las entidades bancarias copia de los cheques pagados. En adición, precisó que respecto a la operación realizada con la Notaría Begazo Delgado, fue esta quien realizó la detracción, en cuanto a la operación con el proveedor Ramírez & Soto S.C.R.L. se realizó el pago total al citado proveedor, y en cuanto a la operación realizada con la empresa Valor Presente SAC, señaló que tal servicio no está sujeto al SPOT por ser un servicio de intermediación financiera.

Que en los Puntos N° 05, 06 y 08 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] y su punto A) del Anexo N° 05 (fojas 351 a 362), Anexo N° 05-A (fojas 348 a 350), y Anexos N° 06 y 07 (fojas 346 a 362), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación adjuntada y luego de su evaluación, concluyó que si bien se sustentó parcialmente lo solicitado respecto a algunas operaciones, en cuanto a las demás operaciones detalladas en el punto A) del Anexo N° 05 del aludido resultado de requerimiento (fojas 351 a 362) procede mantener el reparo porque: 1) Sobre las operaciones realizadas por importes que exceden el límite establecido para sujetar la operación al SPOT y utilizar medios de pago, no se acreditó el depósito de la detracción ni la utilización de los medios de pago, siendo que en algunos casos de la revisión de las constancias adjuntadas se verificó que las detracciones se efectuaron por importes inferiores a los que correspondía⁴⁸ (10% del total de la operación); 2) En cuanto a las operaciones realizadas por importes inferiores al límite establecido, se verificó que algunas se trataban de operaciones realizadas con el proveedor "El León Dorado S.R.Ltda" por compras de agregados (arena y piedra) por los periodos marzo a diciembre de 2008, respecto de las cuales se emitía una factura por cada volquete de material vendido, lo cual es inusual en este tipo de actividades, pues lo normal es que se trate de un contrato de suministro en donde el proveedor entrega el material y los pagos se realicen en forma semanal, quincenal o mensual, tal como se verificó con el aludido proveedor, al haber realizado en forma semanal los pagos de tales adquisiciones, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 05-A del aludido requerimiento (fojas 348 a 350), además, se verificó que por tales adquisiciones se emitieron varias facturas en un mismo día que sumadas superaron los montos antes aludidos, por ende se infiere que se facturó en forma independiente por cada volquete con la finalidad de evitar el depósito del SPOT y la utilización de los medios de pago en su cancelación; y 3) Los servicios de traslado de desmonte no son actividades accesorias del servicio de eliminación de desmonte, sino que forma parte de las actividades de transporte de carga, la cual sí está sujeta al SPOT.

Que de igual manera señaló que correspondía mantener el reparo por no utilizar medios de pago, en la cancelación de las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del citado requerimiento (foja 601), dado que: 1) Respecto a las operaciones que superaron el importe de S/ 3 500,00, no se adjuntaron los medios de pago utilizados en su cancelación, siendo que si bien la recurrente argumentó que lo hizo, no adjuntó documentación que permita corroborar tal afirmación, y 2) Respecto a las operaciones que se realizaron por importes iguales o inferiores a S/ 3 500,00, en los periodos julio y noviembre de 2008, con el proveedor Revilla Llerena Emiliano, por operaciones de alquiler de bienes, que son utilizados en su conjunto en actividades de construcción, no resultaba razonable que se haya emitido una factura por cada bien alquilado, cuando lo normal es emitir una factura por todos los bienes alquilados, más aún cuando varias de las facturas se emitieron el mismo día y se cancelaron en un sola fecha, como se aprecia del detalle de pagos contenidos en el Anexo N° 05-A del aludido requerimiento (fojas 348 a 350). Asimismo, no resulta lógico que, por el alquiler de bienes distintos, tales como andamios, madera, perforadora, etc., se cobre exactamente el mismo importe, es decir, S/ 3 500,00.

Que adicionalmente, indicó que procede mantener el reparo por no cumplir con la obligación de efectuar las detracciones y utilizar medios de pago, respecto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 07 del aludido resultado de requerimiento, porque: 1) En cuanto a la operación realizada con el proveedor Begazo Delgado Fernando, si bien exhibió el comprobante de depósito del SPOT, tal depósito se efectuó después del plazo legalmente establecido; 2) Sobre las operaciones realizadas con el proveedor Valor Presente

⁴⁸ Operaciones identificadas con las Observaciones (A) a (R).



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

SAC, estas se emitieron por el servicio de evaluación de proyectos inmobiliarios, el cual se encuentra incluido dentro del CIIU 7414 Actividades de Asesoramiento Empresarial, en ese sentido se encuentran sujetas al SPOT, siendo que el hecho que tales servicios hayan sido utilizados para que las entidades financieras evalúen la posibilidad de otorgar un financiamiento no hace que este califique como servicio de intermediación financiera, además no acreditó haber utilizado medios de pago en su cancelación; y 3) Respecto a la operación realizada con el proveedor Ramirez & Soto SCRL no acreditó haber efectuado el pago del depósito del SPOT.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración desconoció el crédito fiscal de las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del Requerimiento N° (foja 601), así como en el punto A) del Anexo N° 05 y Anexo N° 07 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 346 y 351 a 362), debido a que no se acreditó haber efectuado el depósito de detracción y la utilización de medios de pago en la cancelación de las mismas.

4.6.1. Reparación respecto a las operaciones detalladas en el punto A) del Anexo N° 5 del Resultado del Requerimiento N°

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1457), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del IGV de enero y marzo a diciembre de 2008, por no haberse acreditado el depósito del SPOT y la utilización de medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización, en las operaciones detalladas en el punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N°

Que al respecto, del Punto N° 05 del Resultado del Requerimiento N° el punto A) del Anexo N° 05 del mismo (fojas 351 a 362 y 370) y la apelada (fojas 2263 a 2266/reverso), se advierte que el presente reparo se efectuó porque:

- A) No se acreditó el depósito de la detracción respecto a: i) Transacciones cuyo importe de la operación excede el monto mínimo establecido en el SPOT, y, ii) Los montos de las operaciones observadas exigen el uso de medios de pago, en razón a que los comprobantes de pago reparados corresponden a operaciones simultáneas y la suma de los valores exceden los montos mínimos establecidos.
- B) No se acreditó la utilización de medios de pago en la cancelación de: i) Transacciones realizadas por importes superiores a S/ 3 500,00, y ii) Transacciones que exigen el uso de medios de pago, en razón a que los comprobantes de pago corresponden a operaciones simultáneas que en conjunto son iguales o superan el importe de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

Que seguidamente se procederá a analizar el reparo efectuado respecto a las operaciones detalladas en el punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N° por los motivos A) y B) antes indicados.

- A) **No se acreditó el depósito de la detracción respecto a: i) Transacciones cuyo importe de la operación excede el monto mínimo establecido en el SPOT, y ii) Los montos de las operaciones observadas exigen el uso de medios de pago, en razón a que los comprobantes de pago reparados corresponden a operaciones simultáneas y la suma de los valores exceden los montos mínimos establecidos**

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, referido al SPOT, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, éste tiene como finalidad generar fondos para el pago de las deudas tributarias y las costas y gastos indicados en dicha norma, siendo que la generación de tales fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al SPOT, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que alude el numeral 8.4 del artículo 8° del indicado decreto legislativo.

Que de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 3° de la mencionada norma, se entiende por operaciones sujetas al SPOT, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

de construcción gravados con el IGV y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, siendo que el inciso a) del numeral 5.1 de su artículo 5° señala que serán sujetos obligados a efectuar el depósito, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, entre otros, y 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.

Que según el inciso a) del numeral 5.2 del aludido artículo, el monto del depósito correspondiente será detruido del importe de la operación e ingresado en la cuenta bancaria que para tal efecto abrirá el Banco de la Nación a nombre del proveedor, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción.

Que el inciso a) del numeral 7.1 del artículo 7° de la mencionada norma establece que el depósito deberá efectuarse en su integridad en el caso de la venta de bienes muebles en cualquiera de los siguientes momentos, de acuerdo con lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores: a.1) Con anterioridad al traslado del bien fuera del Centro de Producción, a.2) Con posterioridad a la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT, a.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que establezca la SUNAT, a.4) Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor y a.5) En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero, en el caso del retiro de bienes considerado venta de acuerdo al inciso a) del artículo 3° de la Ley del IGV.

Que según el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7° de la referida norma, en la prestación de servicios el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: i) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT, ii) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, y iii) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.

Que en el inciso a) del artículo 13° de la misma norma, modificado por Ley N° 28605, se precisó que mediante resolución de superintendencia, la SUNAT designaría los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultaría de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Que de otro lado, el numeral 1 de la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, modificada por Ley N° 28605, establece que en las operaciones sujetas al SPOT, los adquirentes de bienes, entre otros, obligados a efectuar la detracción, 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 del IGV o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución de dicho impuesto, en el periodo 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 periodo en que se acredita el depósito.

Que en tal sentido, mediante Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT se aprobaron normas para la aplicación del SPOT, precisándose en el inciso a) del numeral 7.1 de su artículo 7° que son operaciones sujetas a dicho sistema la venta gravada con el IGV de los bienes señalados en el Anexo 2, en cuyo numeral 5, modificado por Resolución de Superintendencia N° 056-2006/SUNAT, comprende a la arena y piedra, siéndole aplicable el porcentaje de detracción de 10%.

Que asimismo, el inciso a) del artículo 8° de la precitada resolución de superintendencia, modificada por Resolución de Superintendencia N° 032-2006/SUNAT, señala que el SPOT no se aplicará, entre otros, tratándose de las operaciones indicadas en el artículo 7°, en caso que el importe de la operación sea igual o menor a S/. 700.00.

Que en el Anexo N° 3 de la citada resolución de superintendencia, modificado por Resoluciones de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT y 056-2006/SUNAT, se establece como servicios sujetos al Sistema,



Tribunal Fiscal

Nº 08594-11-2022

entre otros, en el numeral 2 al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles e inmuebles; y en el numeral 5 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 Revisión⁴⁹, siempre que no estén comprendidas en la definición de intermediación laboral y tercerización contenida en dicho anexo, siéndoles aplicables el porcentaje de detracción en el periodo fiscalizado de 12% a dichas actividades.

Que el artículo 12º de la aludida resolución de superintendencia⁵⁰ señala que estarán sujetos al Sistema los servicios gravados con el IGV señalados en el Anexo 3, siendo que el inciso a) de su artículo 13º, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 032-2006/SUNAT, dispone que el SPOT no se aplicará, tratándose de las operaciones indicadas en el artículo 12º, cuando el importe de la operación sea igual o menor a S/ 700,00.

Que el numeral 2.1 del artículo 2º de la Resolución de Superintendencia Nº 073-2006/SUNAT⁵¹, que aprobó las normas para la aplicación del SPOT al transporte de bienes realizado por vía terrestre, establece que estará sujeto al SPOT el servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre gravado con IGV, siempre que el importe de la operación o el valor referencial, según corresponda, sea mayor a S/. 400,00, habiendo dispuesto en su artículo 4º⁵², que el monto del depósito resultará de aplicar el 4% sobre el importe de la operación o valor referencial⁵³.

Que el numeral 5.1 del artículo 5º de la Resolución de Superintendencia Nº 183-2004/SUNAT prevé que en las operaciones indicadas en el numeral 2.1 del artículo 2º, los sujetos obligados a efectuar el depósito en la venta gravada con el IGV son: a) El adquirente y b) El proveedor en los siguientes casos: 1) Cuando tenga a su cargo el traslado y entrega de bienes cuyo importe de la operación por cada adquirente sea igual o menor a media (1/2) UIT siempre que resulte de aplicación el sistema de conformidad con lo dispuesto en los artículos 2º y 3º. Lo señalado será de aplicación sin perjuicio que el proveedor realice el traslado por cuenta propia o a través de un tercero, 2) Cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo. La presente obligación no libera de la sanción que le corresponda al adquirente que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo y 3) Cuando la venta sea realizada a través de la Bolsa de Productos.

Que asimismo, el artículo 6º de la referida resolución señala que el depósito se realizará: a) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio o dentro del quinto (5º) 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 o b) Dentro del quinto (5º) día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el prestador del servicio.

⁴⁹Tales como actividades jurídicas – CIIU 7411 (inciso a), actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos – CIIU 7412 (inciso b), investigaciones de mercados y realización de encuestas de opinión pública – CIIU 7413 (inciso c), actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión – CIIU 7414 (inciso d), actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico – CIIU 7421 (inciso e), publicidad – CIIU 7430 (inciso f), actividades de investigación y seguridad – CIIU 7492 (inciso g), actividades de limpieza de edificios – CIIU 7493 (inciso h), y actividades de envase y empaque – CIIU 7495 (inciso i).

⁵⁰ Resolución que aprobó las normas para la aplicación del SPOT a que se refiere el Decreto Legislativo Nº 940.

⁵¹ Sustituido por la Resolución de Superintendencia Nº 081-2006/SUNAT, vigente a partir del 1 de julio de 2006.

⁵² Modificado por Resolución de Superintendencia Nº 158-2006/SUNAT, vigente a partir del 1 de octubre de 2006.

⁵³ El citado numeral señala que el porcentaje señalado se aplica sobre: i) El importe de la operación o el valor referencial, el que resulte mayor, tratándose del servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre respecto del cual corresponda determinar el referido valor de conformidad con el Decreto Supremo Nº 010-2006-MTC, que aprobó la Tabla de Valores Referenciales para la aplicación del sistema al servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre, indicándose que el importe de la operación y el valor referencial serían consignados en el comprobante de pago por el prestador del servicio, y que el usuario determinará el monto del depósito aplicando el referido porcentaje sobre el que resulte mayor, ii) El importe de la operación, tratándose del servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre: a) Respecto del cual no sea posible determinar el valor referencial de acuerdo con el Decreto Supremo Nº 010-2006-MTC; y b) En el que los bienes transportados en un mismo vehículo correspondan a dos o más usuarios; y iii) Para efectos de lo dispuesto en el presente numeral, el importe de la operación y el valor referencial serán consignados en el comprobante de pago por el prestador del servicio y el usuario del servicio determinará el monto del depósito aplicando el referido porcentaje sobre el que resulte mayor.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que el numeral 10.1 del artículo de la mencionada resolución de superintendencia señala que los sujetos obligados a efectuar el depósito, en la venta gravada con IGV, son: a) El adquirente; y b) El proveedor, en los siguientes casos: b.1) Cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, sin perjuicio de la sanción que corresponda al adquirente que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo; y b.2) Cuando la venta sea realizada a través de la Bolsa de Productos.

Que el inciso a) del numeral 11.1 del artículo 11° de la misma resolución de superintendencia prevé que el depósito se realizará, en la venta gravada con el IGV, hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor 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 adquirente.

Que el artículo 15° de la referida resolución de superintendencia señala que en los servicios indicados en el artículo 12°, los sujetos obligados a efectuar el depósito son el usuario del servicio o el prestador del servicio, cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, sin perjuicio de la sanción que corresponde al usuario del servicio que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo.

Que según el inciso a) del artículo 16° de la mencionada resolución de superintendencia, el depósito de la detracción para los servicios indicados en el artículo 12° se realizará 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.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 13086-8-2012, el derecho al crédito fiscal se ejercerá a partir del período en que se acredite el depósito de la detracción por el monto que deba efectuarse conforme con las normas aplicables a tal efecto.

Que de lo expuesto se concluye que para tener derecho a la utilización del crédito fiscal debe acreditarse, entre otros aspectos, que se haya efectuado la cancelación de la detracción por la operación realizada, que se encuentre sujeta al SPOT.

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 259) y el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1337), se advierte que la actividad económica principal de la recurrente es la preparación del terreno, siendo que de los papeles de trabajo se advierte que durante el periodo fiscalizado aquélla se dedicó a habilitar urbanizaciones y a construir departamentos y casas para luego vender terrenos urbanos, departamentos y casas.

i) Transacciones cuyo importe de la operación excede el monto mínimo establecido en el SPOT.

Que del punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N° , se observa que la Administración reparó el crédito fiscal en este extremo por concepto de detracción no acreditada o pago incompleto, correspondiente a los meses de enero y marzo a diciembre de 2008, por las operaciones que se detallan a continuación:

Adquisiciones de arena y piedra

Que como se ha indicado anteriormente, en el numeral 5 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, se detallan como bienes sujetos al sistema a la arena y la piedra, estableciéndose en 10% la cuantía de detracción para este tipo de bienes, asimismo, el inciso a) del artículo 8° de la precitada resolución de superintendencia establece que en caso el importe de la operación sea igual o menor a S/. 700.00, no estará sujeta a la detracción.

Que en el detalle contenido en el punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 351 a 362), corroborado con lo registrado en el Registro de Compras, se verifica que en los periodos abril a noviembre de 2008, la recurrente registró las Facturas N°



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

, por importes superiores a S/ 700,00, con motivo de la adquisición de los bienes consistentes en arena y piedra, los cuales conforme con el numeral 5 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, se encuentran sujetos al SPOT con la tasa del 10%, por lo que la recurrente se encontraba obligada a efectuar el depósito de las detracciones respecto a tales operaciones.

Que no obstante, en autos se advierte que la recurrente no acreditó haber efectuado la detracción correspondiente a la operación descrita en la Factura N° , y, en el caso de las demás facturas observadas, citadas en el considerando previo, se tiene que, a pesar que debió detraer el 10%, conforme con las normas glosadas precedentemente, efectuó detracciones por importes menores, según los comprobantes de depósito de detracción adjuntados (fojas 408 a 417, 419 a 425 y 425), según el detalle expuesto en el Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento (foja 351), lo que no ha sido desvirtuado por aquella.

Que en consecuencia, dado que la recurrente no efectuó el depósito de las detracciones respecto de la adquisición sustentado en la Factura N° y, en el caso de las demás facturas, lo realizó por un importe menor al que le correspondía, no cumplió con lo dispuesto por las normas del SPOT, por tanto, no tenía el derecho a utilizar el crédito fiscal correspondiente a las operaciones observadas en los períodos abril a noviembre de 2008, por ser los períodos en que anotó dichos comprobantes de pago en su Registro de Compras.

Que por lo tanto, el reparo efectuado respecto a las operaciones analizadas en este extremo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en tal extremo.

Arrendamiento de bienes muebles

Que conforme se ha señalado, 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, establece como servicio sujeto al sistema, al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles con operario en tanto no califique como contrato de construcción, siéndole aplicable un porcentaje de detracción de 12%.

Que al respecto, según las notas explicativas de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas – Tercera Revisión⁵⁴, la División 45 – Actividades especializadas de construcción, abarca, entre otros, la Clase 4550 – Alquiler de equipo de construcción y demolición con operarios, que a su vez comprende el alquiler de grúas con operarios así como de palas excavadoras, esparcidoras de mortero, máquinas aplanadoras de superficies de hormigón y otros, con operarios, precisando que esta clase no incluía el alquiler de maquinaria y equipo de construcción y demolición sin operarios.

Que en tal sentido, el arrendamiento de equipos de construcción con operarios no se encuentra sujeto a detracción.

Que en el detalle de las operaciones observadas por la Administración, contenido en punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 351 a 362), corroborado con lo registrado en el Registro de Compras, se verifica que efectuó el reparo respecto a las Facturas N°

, contabilizadas en los periodos marzo, junio, agosto, setiembre y diciembre de 2008, las cuales se habrían emitido por concepto de alquiler de maquinarias, de excavación de zanjas y movimientos de tierras, entre otros, por considerar que se trataban de operaciones sujetas al SPOT.

Que sin embargo, no se aprecia que la Administración haya efectuado en la fiscalización el análisis de las operaciones contenidas en las citadas facturas para calificarlas como arrendamiento de bienes muebles comprendido en el numeral 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, es decir, que no se trataba de operaciones de arrendamiento de equipos de construcción con operarios, lo que era necesario en el presente caso, en atención a que la actividad de la recurrente estaba vinculada a la construcción de departamentos y casas, siendo que incluso no obran en autos los comprobantes de pago vinculados a las operaciones observadas ni mayor documentación para determinar de forma fehaciente las

⁵⁴ En: https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesm/seriesm_4rev3_1s.pdf, visto en octubre de 2022.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

características del servicio de arrendamiento contratado por aquélla, por el que tendría la obligación de efectuar el depósito de la detracción.

Que de acuerdo con lo expuesto, toda vez que la Administración no ha acreditado que las operaciones indicadas precedentemente se encuentren comprendidas dentro del concepto de arrendamiento de bienes a que se refiere el numeral 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, y que, por tanto, la recurrente se encontrara obligada a efectuar las detracciones correspondientes, procede levantar el reparo en este extremo⁵⁵ y revocar la apelada en tal extremo.

Servicio de transporte de bienes por vía terrestre

Que conforme se ha señalado en el numeral 2.1 del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT, se ha incluido dentro de las operaciones sujetas al SPOT el transporte de bienes realizado por vía terrestre, estableciéndose en 4% la cuantía de detracción para este tipo de servicio, siempre que el importe de la operación o el valor referencial, según corresponda, sea mayor a S/ 400,00.

Que de autos se verifica que en el punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 351 a 362), corroborado con lo registrado en el Registro de Compras, se verifica que la Administración reparó las Facturas N°

registradas en los periodos marzo, abril y agosto a diciembre de 2008, las que se habrían emitido por concepto de los servicios traslado de desmonte y/o eliminación de desmonte y transporte de carga, por considerar que califican como servicios de transporte de bienes por vía terrestre los que se encuentran sujetos al SPOT.

Que en este extremo es pertinente indicar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04217-10-2017, sobre el concepto de eliminación de desmonte de obra, se ha señalado que califica como contrato de construcción de acuerdo con la definición establecida en la Clase 4311, Demolición, correspondiente al Grupo 431, Demolición y preparación del terreno, que a su vez está comprendido en la División 43, Actividades especializadas de construcción de la CIU Revisión 4 y que dicha actividad recién fue incorporada como operación sujeta al SPOT, con ocasión de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 293-2010/SUNAT, vigente desde el 1 de diciembre de 2010.

Que en ese sentido, en cuanto a las facturas observadas contabilizadas por servicios de traslado de desmonte y/o eliminación de desmonte, señaladas en los considerandos previos (con excepción de las Facturas N°), cabe señalar que no se aprecia en autos el análisis efectuado por la Administración en la fiscalización a través del cual se hubiese establecido que tales servicios calificaban como servicios de transporte de bienes sujeto al SPOT comprendido en el numeral 2.1 del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT, y que, por tanto, la recurrente se encontrara obligada a efectuar las detracciones correspondientes⁵⁶.

Que en ese sentido, se tiene que reparo formulado al crédito fiscal respecto de los servicios de traslado y/o eliminación de desmonte, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que asimismo, en cuanto a las Facturas N° registradas en agosto de 2008, se tiene que fueron emitidas por el proveedor SERVICIOS POLUX SAC, por concepto de servicios de transporte de carga⁵⁷, en tal sentido, la recurrente, en su calidad de usuaria del servicio, se encontraba obligada a efectuar el depósito de las detracciones de tales operaciones, lo que no acreditó a efecto de ejercer su derecho al crédito fiscal, en consecuencia, no correspondía que lo ejerciera, de conformidad con el numeral 1 de la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

⁵⁵ Criterio similar al señalado en la Resolución N° 01392-9-2019.

⁵⁶ Criterio similar al vertido en la Resolución N° 11954-3-2016.

⁵⁷ Cabe precisar que respecto a tal servicio la recurrente no cuestiono si tal operación se encontraba sujeta al SPOT.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Servicio de seguridad y evaluación de proyecto inmobiliario

Que tal como se ha señalado en los considerandos previos, en el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que aprueba las normas para la aplicación del Decreto Legislativo N° 940, se establece que están sujetos al sistema los servicios gravados con el IGV señalados en el Anexo N° 3.

Que en el numeral 5 del citado Anexo N° 3, modificado por Resolución de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT, aplicable al periodo de autos, se contempla como servicios sujetos al Sistema a "Otros servicios empresariales", entendiéndose como tales a cualquiera de las actividades comprendidas en la CIIU de las Naciones Unidas - Tercera Revisión, siempre que no estén comprendidas en la definición de intermediación laboral y tercerización contenida en dicho anexo, entre otras, a actividades jurídicas - CIIU 7411 (inciso a), actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos - CIIU 7412 (inciso b), investigaciones de mercados y realización de encuestas de opinión pública - CIIU 7413 (inciso c), actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión - CIIU 7414 (inciso d), actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico - CIIU 7421 (inciso e), publicidad - CIIU 7430 (inciso f), actividades de investigación y seguridad - CIIU 7492 (inciso g), actividades de limpieza de edificios - CIIU 7493 (inciso h), y actividades de envase y empaque - CIIU 7495 (inciso i).

Que de autos se verifica que en el punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 351 a 362), corroborado con lo registrado en el Registro de Compras, se verifica que la Administración reparo las Facturas N°

contabilizadas en los periodos marzo a mayo, julio y diciembre de 2008, por concepto de servicios de seguridad y evaluación de proyecto inmobiliario.

Que ahora bien, respecto a las operaciones contenidas en las Facturas N°

por servicios de seguridad que habrían sido prestados por el proveedor SEGARSA SRL contabilizadas en los periodos abril, mayo y julio de 2008, de lo antes señalado se aprecia que se encuentra sujeto al SPOT, al calificar como la actividad descrita en el inciso g) del referido numeral 5 del Anexo N° 3 de la citada resolución de superintendencia, por lo que la recurrente se encontraba obligada a efectuar el depósito de las detracciones conforme con lo previsto por ley, lo que no acreditó durante la fiscalización, pese a haber sido debidamente requerida para el efecto, por lo que el reparo al crédito fiscal para efecto del IGV en este extremo se encuentra arreglado a ley, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a las operaciones contenidas en las Facturas N°

contabilizadas en los meses de marzo y diciembre de 2008, por el servicio prestado por el proveedor Valor Presente SAC por evaluación de proyecto inmobiliario para el análisis de otorgamiento de crédito, cabe señalar que no obra documentación que permitiese verificar las características de los servicios contenidos en las referidas facturas ni se aprecia que la SUNAT hubiese efectuado un análisis a través del cual se permita concluir que el referido servicio se encontrara comprendido en el Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT y que desvirtuara que tal servicio no calificaba como un servicio de intermediación financiera como alegaba la recurrente; en consecuencia, corresponde dejar sin efecto el reparo en este extremo y revocar la apelada en tal extremo.

- ii) **Los montos de las operaciones observadas exigen el depósito de la detracción, en razón que los comprobantes de pago reparados corresponden a operaciones simultáneas y la suma de los valores exceden los montos mínimos establecidos.**

Que en cuanto a las demás facturas observadas detalladas en el punto A) del Anexo N° 05 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 351 a 362), se aprecia que fueron contabilizadas en los periodos enero y marzo a diciembre de 2008, por diversos proveedores por montos iguales o inferiores a S/ 700,00 y S/ 400,00, respectivamente; sin embargo, la Administración consideró que tales operaciones se encontraban sujetas al SPOT, debido a que verificó que tenían como elementos comunes, un mismo proveedor, las fechas de emisión de las facturas, que los pagos se efectuaron en una misma fecha, según detalle expuesto en el Anexo N° 05-A del resultado de requerimiento (fojas 348 a 350), por lo que consideró que se trataba de una sola operación y que la suma de las mismas superaban los límites antes aludidos, siendo además que no resultaba razonable que tales operaciones se realicen por separado.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que sobre el particular, cabe indicar que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución Tribunal Fiscal N° 1630-1-2012, entre otras, en caso los comprobantes de pago contengan elementos comunes, como un mismo proveedor, una misma fecha de emisión, así como números correlativos, tales elementos por sí solos no permiten establecer de manera fehaciente que los bienes adquiridos correspondan a una sola operación de compra.

Que así también, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 7716-10-2014, entre otras, se ha establecido en el caso que se realicen varias adquisiciones a un mismo proveedor, cada una de ellas constituye una obligación independiente, salvo que la Administración demuestre fehacientemente en base a criterios objetivos que se trata de una misma obligación, para lo cual debe evaluar las circunstancias en que se desarrollaron las operaciones observadas, no resultando suficiente que se limite a considerar que todas las operaciones corresponden a una sola por haber sido emitidas en la misma fecha y tratarse del mismo proveedor, sin haber adjuntado mayor documentación que sustente tal afirmación, ni tampoco acreditado que se trate de una misma obligación entre el contribuyente y proveedor, como podría ser una misma orden de compra, entre otros.

Que si bien los criterios expuestos conforman la base jurisprudencial que sustenta el análisis en los casos en los que se discute el uso de medios de pago en controversias relacionadas con la realización de varias adquisiciones respecto a un mismo proveedor con una misma fecha de emisión habiéndose señalado que cada una de ellas constituye una operación independiente salvo que la Administración demuestre lo contrario, lo mismo no puede resultar ajeno a la Administración a efecto de realizar el análisis, cuando la controversia gire en torno a establecer la obligación de efectuar la detracción por parte del contribuyente cuando éste alega que cada operación realizada resulta independiente.

Que por consiguiente, si bien en el presente caso la Administración ha determinado elementos comunes en las facturas materia de observación, como son un mismo proveedor, una misma fecha de emisión y de pago, entre otro, teniendo en cuenta los criterios expuestos, tales elementos por sí solos no permiten establecer de manera fehaciente que las adquisiciones efectuadas en un día correspondan a una sola operación, no habiendo la Administración en el presente caso evaluado las circunstancias en que se desarrollaron las operaciones observadas ni sustentado tal aseveración en elementos y/o criterios objetivos que permitiesen verificar o establecer que se trata de una misma obligación, por lo que corresponde levantar el reparo al crédito fiscal por los periodos enero y marzo a diciembre de 2008 y revocar la apelada en este extremo⁵⁸.

B) No se acreditó la utilización de medios de pago en la cancelación de: i) Transacciones realizadas por importes superiores a S/ 3 500,00, y ii) Transacciones que exigen el uso de medios de pago, en razón a que los comprobantes de pago corresponden a operaciones simultáneas que en conjunto son iguales o superan el importe de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

i) Transacciones realizadas por importes superior a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal del IGV, respecto a las operaciones detalladas en el punto A) del Anexo N° 5 del Resultado del Requerimiento N° _____, por el motivo señalado en el presente apartado, cabe señalar que en autos se verifica que el mismo se sustenta en los mismos fundamentos y actuaciones desarrolladas en el apartado 1.4.1. de la presente resolución, por ende, procede remitirse a tal análisis y, se resuelve mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

ii) Transacciones realizadas por importes iguales o inferiores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, cuyos montos de las operaciones observadas exigen el uso de medios de pago, en razón, que los comprobantes de pago reparados corresponden a operaciones simultáneas y la suma de los valores exceden los importes aludidos.

Que respecto al reparo al crédito fiscal del IGV respecto a las demás operaciones observadas, detalladas en el punto A) del Anexo N° 5 del Resultado del Requerimiento N° _____ por el motivo señalado en el apartado antes mencionado, se verifica que este se sustenta en los mismos

⁵⁸ Criterio similar al señalado en la Resolución N° 01918-3-2017.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

fundamentos y actuaciones desarrollados en el apartado 1.4.2. de la presente resolución, por lo que remitiéndonos a tal análisis, se resuelve dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en este extremo.

4.6.2. Reparos respecto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del Requerimiento N°

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1457), se aprecia que en este extremo la Administración reparó el crédito fiscal del IGV de los periodos enero a marzo y junio a diciembre de 2008, por no haberse acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 del Requerimiento N°

Que sobre el particular del Anexo N° 06 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 347 y 370) y la apelada (fojas 2262 y 2263/reverso), se advierte que el presente reparo se efectuó por haberse verificado: i) Transacciones realizadas por importes superiores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, y ii) Transacciones realizadas por importes iguales o inferiores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, cuyos montos de las operaciones observadas exigen el uso de medios de pago, en razón que los comprobantes de pago reparados corresponden a operaciones simultáneas y la suma de los valores exceden los importes aludidos.

Que sobre el reparo efectuado respecto a: i) Transacciones realizadas por importes superiores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, se aprecia que se encuentran vinculados a operaciones anotadas en el Registro de Compras en los periodos enero a marzo y junio a diciembre de 2008, y que tal reparo se sustenta en los mismos fundamentos y actuaciones desarrollados en el apartado 1.4.1. de la presente resolución por ende, procede remitirse a tal análisis y se resuelve mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a las demás operaciones observadas, por: ii) Transacciones realizadas por importes iguales o inferiores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, cuyos montos de las operaciones observadas exigen el uso de medios de pago, en razón a que los comprobantes de pago reparados corresponden a operaciones simultáneas y la suma de los valores exceden los importes aludidos, en autos se verifica que están vinculadas a los servicios de alquiler de bienes realizados por el proveedor Revilla Llerena Emiliano, registrados en el Registro de compras de julio y noviembre de 2008, y que el reparo analizado en este extremo se sustenta en los mismos fundamentos y actuaciones desarrollados en el apartado 1.4.2. de la presente resolución, por consiguiente, remitiéndose a tal análisis, se resuelve dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en este extremo.

4.6.3. Reparos respecto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 7 del Resultado del Requerimiento N°

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1457), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del IGV de los periodos julio, octubre y diciembre de 2008, por no haberse acreditado el depósito del SPOT y la utilización de medios de pago, en las operaciones detalladas en el Anexo N° 07 del Resultado del Requerimiento N°

Por no acreditar el depósito de detracción

Que del Punto N° 08 del Resultado del Requerimiento N° y el Anexo N° 07 del mismo, lo que coincide con lo contabilizado en el Registro de Compras (fojas 346 y 370), se aprecia que el reparo analizado en este extremo por no efectuar el depósito del SPOT se realizó respecto a las operaciones contenidas en las Facturas N° emitidas por el proveedor Valor Presente SAC, Factura N° emitida por el proveedor Begazo Delgado Fernando, y la Factura N° emitida por el proveedor Ramírez & Soto SCRL.

Que respecto a las operaciones contenidas en las Facturas N° (fojas 397 y 398), se aprecia que fueron contabilizadas en julio de 2008 y emitidas por montos que superan los S/ 700,00, por el proveedor Valor Presente SAC, por concepto de evaluación inmobiliaria del proyecto para el análisis de otorgamiento de crédito; al respecto cabe indicar que procede remitirse al análisis efectuado en el numeral i) del literal A) del apartado 4.7.1 de la presente resolución, en cuanto a que respecto a este tipo de operación no obra documentación en el expediente que permitiese verificar las características de la misma ni se aprecia que la Administración hubiese efectuado un análisis a través del cual se permita concluir



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

que el referido servicio se encontraba comprendido en el Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, por lo que al no poderse verificar indefectiblemente que tal operación califique como un servicio sujeto al SPOT, corresponde dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en tal extremo.

Que en cuanto a la operación contenida en la Factura N° (foja 400), se aprecia que fue emitida por el precio total de S/ 950,00 (incluido el IGV) por el proveedor Begazo Delgado Fernando, por concepto de servicios notariales y anotada en el Registro de Compras de octubre de 2008; al respecto conforme a las normas citadas se aprecia que tal servicio se encuentra sujeto al SPOT, al calificar como la actividad descrita en el inciso a) del referido numeral 5 del Anexo N° 3 de la citada resolución de superintendencia, siendo que al respecto se aprecia que la recurrente presentó la constancia de depósito de detracción efectuada el 14 de abril de 2009 (foja 399), esto es, luego del quinto día hábil del mes siguiente a la anotación de la factura en el Registro de Compras, en tal sentido, siendo que el depósito fue realizado fuera del plazo establecido no procedía la utilización del crédito fiscal en el mes de octubre de 2008, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 de la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, por lo que el reparo efectuado en este extremo resulta arreglado a ley y corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que así también, respecto a la operación contenida en la Factura N° (foja 1567), anotada en el Registro de Compras en diciembre de 2008, emitida por el precio de venta total de S/ 24 055,90 (incluido el IGV), por el proveedor Ramírez & Soto SCRL, por concepto del servicio de asesoría legal, cabe indicar que conforme a las normas citadas, tal servicio se encuentra sujeto al SPOT, al calificar como la actividad descrita en el inciso a) del referido numeral 5 del Anexo N° 3 de la citada resolución de superintendencia; sin embargo, se advierte que la recurrente no acreditó haber efectuado el depósito de detracción de la referida operación, por lo que el reparo efectuado en este extremo resulta conforme a ley y corresponde confirmar la apelada en este extremo.

No utilización de medios de pago

Que del Punto N° 08 del Resultado del Requerimiento N° el Anexo N° 07 del mismo (fojas 346 y 370), y el Registro de Compras, se aprecia que el reparo por no utilizar medios de pago en la cancelación de las operaciones se efectuó en este extremo respecto a las operaciones contenidas en las Facturas N° emitidas por el proveedor Valor Presente SAC por importes inferiores a S/ 3 500,00.

Que sobre el particular, dado que el reparo analizado en este extremo se sustenta en los mismos fundamentos y actuaciones desarrollados en el apartado 1.4.2. de la presente resolución (transacciones realizadas por importes iguales o inferiores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, cuyos montos de las operaciones observadas exigen el uso de medios de pago, en razón a que los comprobantes de pago reparados corresponden a operaciones simultáneas y la suma de los valores exceden los importes aludidos), por consiguiente, procede remitirse al análisis efectuado en tal apartado y se resuelve dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en este extremo.

4.7. Gastos no necesarios para mantener la fuente y generar beneficios económicos para la empresa.

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1457), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del IGV de febrero a mayo y julio a diciembre de 2008, por el reparo por gastos no necesarios para mantener la fuente y generar beneficios económicos para la empresa, sustentándose en el Anexo N° 08 del Resultado de Requerimiento N°

Que al respecto es oportuno indicar que dado que el presente reparo se sustenta en los mismos fundamentos y actuaciones desarrollados en el apartado 1.5 de la presente resolución, procede remitirse al análisis efectuado en tal apartado, por ende, corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en este extremo.

V. Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario - Resolución de Multa N°

Que de la Resolución de Multa N° (foja 1410), se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente alega que al haber cumplido con pagar la totalidad del monto de la sanción le correspondía acogerse al régimen de gradualidad, siendo que si bien pudo haber una omisión del pago del interés, ello no puede implicar desconocer que canceló el íntegro del monto de la sanción.

Que en adición, refiere que en aplicación del principio de proporcionalidad debe existir proporción entre el monto de la sanción y el hecho que configuró la infracción, lo que incluso ha sido señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 003-2005-PI/TC, en ese sentido considera que en el presente caso no se ha aplicado tal principio.

Argumento de la Administración

Que la Administración señala que en la fiscalización se verificó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, debido a que no cumplió con presentar dentro del plazo establecido la documentación solicitada. Asimismo, indica que aquélla cumplió con subsanar la infracción y efectuó un pago parcial de la sanción, el cual fue tomado en cuenta al determinar el monto de la misma y permitió que se le aplicara la rebaja del 50% del Régimen de Gradualidad.

Análisis

Que conforme con el numeral 1 del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituye infracción el no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, señala que la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 6% de los ingresos netos, precisando la Nota 10 de la aludida Tabla que dicha sanción no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 180° del aludido código, los IN equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

Que la mencionada norma precisa que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignent los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la LIR. Según la misma norma, si la comisión o detección de la infracción ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración jurada anual, la sanción se calculará en función a la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior.

Que de otro lado, el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, dispone que si se subsana, entre otras, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del anotado código de manera inducida, esto es, dentro del plazo otorgado por la Administración contado desde la fecha en que surte efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se comunica al contribuyente que ha incurrido en la infracción, éste tiene derecho a una rebaja del 80% sobre el importe de la multa siempre que la pague, mientras que la rebaja será del 50% si no la paga.

Que mediante Resolución N° 04794-1-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de agosto de 2005, este Tribunal ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que en el Punto N° 07 del Requerimiento N° (foja 1316/reverso), notificado el 20 de setiembre de 2010 (foja 1302), la Administración solicitó a la recurrente que presente documentación y/o información respecto a los proveedores, operaciones y/o rubros de los estados financieros detallados en los puntos A) al F) del Anexo N° 04 del aludido requerimiento (foja 1311), habiéndose dejado constancia al cierre de dicho requerimiento que aquélla exhibió en parte la documentación solicitada (foja 632).



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Que en tal sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que asimismo, mediante el Punto N° 13 del Requerimiento N° (foja 626/reverso), notificado el 11 de noviembre de 2010 (foja 587), la Administración reiteró a la recurrente, entre otros, exhibir la documentación a que se refiere el considerando anterior con el objeto de acogerse al Régimen de Gradualidad de multas, habiéndose dejado constancia al cierre del requerimiento que aquélla exhibió la referida documentación y que el 29 de noviembre de 2010, efectuó el pago de la multa por S/ 15 220,00 (foja 370/reverso).

Que al respecto corresponde indicar que conforme se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° la recurrente no cumplió con presentar parte de la documentación solicitada, por lo que incurrió en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, siendo que incluso aquélla no cuestiona la comisión de la infracción.

Que asimismo, se aprecia que en el Punto N° 13 del Resultado del Requerimiento N° se dejó constancia que la recurrente presentó la documentación que no había presentado al atender lo solicitado con Requerimiento N°, por lo que al haber subsanado la infracción, cumplió con los requisitos para la aplicación de las rebajas correspondientes.

Que en cuanto al monto de la sanción, si bien la recurrente alega que le correspondía la aplicación del régimen de gradualidad, con motivo del pago efectuado con Formulario 1662 N°, de 29 de noviembre de 2010, en autos se aprecia que con el aludido pago no se efectuó la cancelación de la totalidad de la multa rebajada al 80% incluyendo los intereses, según el Reporte de Cálculo de Intereses (foja 2063), en ese sentido, no constando en autos pago adicional con relación a la referida infracción, lo que correspondía era la aplicación de la rebaja del 50%, como aplicó la Administración, según se aprecia del Anexo N° 1 a la Resolución de Multa N° (foja 1461), por lo que el monto de la sanción fue determinado conforme a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que es pertinente señalar que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, en autos se verifica que al determinar el monto de la sanción se ha tomado en cuenta el pago efectuado y se le ha aplicado la rebaja del 50% del Régimen de Gradualidad, asimismo, debe indicarse que conforme con el artículo 28° del Código Tributario, la deuda tributaria está compuesta, entre otro, por la multa y los intereses, por lo expuesto, no resultan atendibles los argumentos expuestos en sentido contrario.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente acerca que la sanción es desproporcionada, debe anotarse que si bien la Constitución recoge el principio de proporcionalidad en el caso de las penas o sanciones, de acuerdo con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 003-2005-PI/TC, debe entenderse que dicho principio es exigible al momento de definirse las sanciones a nivel normativo y cuando su determinación específica depende de la autoridad encargada de su aplicación, lo que no resulta aplicable en materia tributaria en la cual la determinación de la sanción a imponerse está específicamente establecida por el Código Tributario y está graduada en función a la omisión determinada por la Administración, criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21908-4-2011.

VI. Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario - Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 1385, 1397 a 1409 y 1454) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, pago a cuenta del citado impuesto por el periodo enero de 2008 e IGV de enero a diciembre de 2008.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente aduce que teniendo en cuenta que las resoluciones de multa se sustentan en los reparos contenidos en las resoluciones de determinación impugnadas, las que serán dejadas sin efecto, en atención a los argumentos expuestos, procede de igual manera dejar sin efecto las resoluciones de multa vinculadas a los mismos.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Argumento de la Administración

Que la Administración señala que dado que se ha verificado que los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, el pago a cuenta del citado impuesto de enero de 2008 y el IGV de enero a diciembre de 2008, se han determinado conforme a ley, se encuentra acreditada la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a tales tributos y periodos, por lo que las resoluciones de multa emitidas en base a tal infracción se encuentran arregladas a ley.

Análisis

Que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, constituye infracción el 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.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones de dicho código, aprobada por Decreto Legislativo N° 953, vigente a partir del 6 de febrero de 2004, la citada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o el 15% de la pérdida indebidamente declarada o el 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 1398 a 1410) se sustentan, entre otros, en los reparos impugnados, al débito y crédito fiscal del IGV de enero a diciembre de 2008, analizados en esta instancia, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a emitidas por el aludido tributo y periodos, debiendo indicarse que algunos reparos han sido confirmados, otros revocados y otros no impugnados, por lo que procede resolver en igual sentido; en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

Que la Resolución de Multa N° (foja 1385) se sustenta, entre otros, en los reparos impugnados contenidos en la Resolución de Determinación N° (foja 1447), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, siendo que algunos reparos han sido confirmados, otros revocados y otros no impugnados, por lo que procede resolver en igual sentido; en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

Que la Resolución de Multa N° (foja 1397) se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación N° (foja 1446), emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2008, por el reparo a la base imponible del citado concepto y periodo, por diferencias entre los ingresos declarados y registrados en el Libro Mayor, el cual ha sido confirmado en la presente instancia, por lo que procede resolver en igual sentido; en consecuencia, corresponde mantener la resolución de multa impugnada y confirmar la apelada en tal extremo.

VII. Infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940 - Resoluciones de Multa N°

Que de las Resoluciones de Multa N° y Anexo N° 1 (fojas 1386 a 1396 y 1462 a 1477), se aprecia que fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, por los meses de febrero a diciembre de 2008.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que no ha incurrido en la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, pues las operaciones observadas se encontraban exceptuadas de efectuar el depósito de detracción



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

Argumento de la Administración

Que la Administración señala que al haberse verificado que la recurrente no efectuó el depósito de la detracción respecto a diversas operaciones, se configuró la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Análisis

Que 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, establece que incurre en infracción el sujeto obligado que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el sistema, en el momento establecido, la cual es sancionada con una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que conforme al análisis efectuado en los considerandos previos, ha quedado acreditado en autos que la recurrente estaba obligada a efectuar el depósito de las detracciones de algunas adquisiciones y/o servicios observados, conforme al análisis efectuado en los apartados 4.6.1 y 4.6.3 de la presente resolución, respecto de las cuales no se efectuó la detracción, se efectuó en forma incompleta el íntegro de las detracciones y en otro caso se efectuó fuera de los plazos establecidos, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del inciso 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, sancionada con una multa impuesta equivale al 100% del importe no depositado, por lo que corresponde mantener las resoluciones de multa emitidas en tal extremo y confirmar la apelada en el mismo sentido.

Que no obstante, dado que también se ha levantado el reparo por no efectuar los depósitos de detracción respecto a otras operaciones, conforme al análisis efectuado en los apartados 4.6.1 y 4.6.3 de la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento en cuanto a los citados valores, procediendo revocar la apelada en tal extremo, y dejar sin efecto las aludidas resoluciones de multa en dicho extremo.

Inaplicación de intereses

Que la recurrente solicita la inaplicación de intereses generados por la demora en resolver, en virtud de las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC.

Que en cuanto a la aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, cabe señalar que tal pronunciamiento fue emitido respecto de un caso en particular al resolver una demanda de acción de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo además que esta sentencia no constituye precedente vinculante, lo que ha sido recogido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01516-4-2012, 04228-2-2007, 00624-5-2006, 10303-8-2016 y 10617-1-2016.

Que respecto a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso, cabe señalar que si bien en la sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC 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 sentencia⁵⁹, tal como se señala en el fundamento 33 de la misma, para determinar si en el

⁵⁹ 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 (...).



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

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 asunto⁶⁰, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario se tiene que se trata de un caso complejo, dado que implicaba el análisis y valoración detallada de diversas pruebas presentadas con motivo de los reparos antes analizados y la incidencia de estos en la configuración de las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo⁶¹, por lo que no corresponde la aplicación de dicha sentencia al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Que el informe oral se realizó con la sola presencia de la representante de la recurrente, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral que obra en autos (foja 2463).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Martel Sánchez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2011, en los extremos referidos a los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por interés a valor de mercado por préstamos a personas vinculadas; gastos no sustentados⁶²; no haber utilizado los medios de pago establecidos por la Ley de Bancarización⁶³; e ingresos por arras en las que el cliente abandona su opción de compra y la recurrente no lo reconoce como ingreso, contenidos en la Resolución de Determinación N° **DEJAR SIN EFECTO** tal valor, así como la Resolución de Multa N° en los extremos antes referidos, y **CONFIRMAR** la apelada en los demás extremos impugnados, contenidos en los valores antes señalados, debiendo la Administración proceder conforme a lo resuelto en la presente resolución.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2011, en cuanto al reparo a las bases impositivas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, contenido en las Resoluciones de Determinación N° y en los extremos referidos a las Resoluciones de Multa N° giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario, esta última vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2008, conforme a lo resuelto en la presente resolución.

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".

⁶⁰ 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".

⁶¹ 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".

⁶² Únicamente en los extremos referidos a: **Motivo 6:** Gastos registrados como provenientes de pérdida por diferencia de cambio cuando debió registrarse como ganancia por diferencia de cambio; y **Motivo 7:** Diferencia de cambio vinculados con sus inventarios (Obra y que debía formar parte del costo de estos bienes, analizados en el apartado 1.3 de la presente resolución.

⁶³ En el extremo referido a: Transacciones que exigen el uso de medios de pago, en razón, que los comprobantes de pago corresponden a operaciones simultáneas que en conjunto son iguales o superan el importe de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00, analizados en el apartado 1.4.2. de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

N° 08594-11-2022

3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2011, en el extremo referido a la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta a los periodos enero a diciembre de 2008, contenida en las Resoluciones de Determinación N° y **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores.
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2011, en los extremos referidos a los reparos al débito y crédito fiscal del IGV de enero a diciembre de 2008, por intereses a valor de mercado por préstamos otorgados a personas vinculadas, pagos a cuenta por la venta de inmuebles cuyo nacimiento del IGV se produce con la percepción del ingreso⁶⁴ y operaciones respecto de las cuales no se acreditó el depósito del SPOT ni haber utilizado los medios de pago establecidos en la Ley de Bancarización⁶⁵, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° **DEJAR SIN EFECTO** tales valores, así como las Resoluciones de Multa N° en los extremos antes referidos, y **CONFIRMAR** la apelada en los demás extremos impugnados, contenidos en los valores antes aludidos, debiendo la Administración proceder conforme a lo resuelto en la presente resolución.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
EC/SM/JT/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente

⁶⁴ Con excepción de los pagos parciales recibidos respecto a los Departamentos N° 102, 201, 301, 303, 304 y 401, conforme al análisis efectuado en el apartado 4.4 de la presente resolución.

⁶⁵ Conforme al análisis efectuado en el apartado 4.6 de la presente resolución y los subapartados 4.6.1. a 4.6.3, en lo que corresponda.