



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

EXPEDIENTE N° : 1403-2002
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto a la Renta, Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, Multas
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 20 de junio de 2003

VISTA la apelación interpuesta por _____ contra la Resolución de Intendencia N° 115402476/SUNAT emitida con fecha 27 de diciembre de 2001 por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en la parte que declaró improcedente su reclamación formulada contra las Ordenes de Pago N°s 111-01-0014929, 111-01-0014930 por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 1999, las Resoluciones de Determinación N°s 112-03-0001510 a 112-03-0001567 y 112-03-0001589 a 112-03-0001627 por el Impuesto General a las Ventas de enero de 1997 a diciembre de 1999, por el Impuesto Selectivo al Consumo de enero de 1997 a diciembre de 1999, por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1996 a 1999 y por los pagos a cuenta del aludido impuesto de enero a diciembre de 1997, enero, febrero y noviembre de 1998 y octubre, noviembre y diciembre de 1999 y por el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos de los ejercicios 1997, 1998 y 1999 y las Resoluciones de Multa N°s 112-02-0001493 a 112-02-0001539, 112-02-0001554 a 112-02-0001589 por declarar cifras falsas en los períodos indicados.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que las diversas cláusulas de los contratos suscritos por ella, ponen de manifiesto la existencia de dos relaciones jurídicas contractuales distintas, por un lado la derivada del contrato de arrendamiento, y de otro, la derivada del contrato preparatorio de opción, lo que difiere de la equivocada identidad contractual que pretende atribuirle la Administración, la misma que los califica como un contrato de alquiler venta;

Que sostiene además que el efecto principal del contrato de opción está destacado con toda nitidez en la cláusula octava de los contratos celebrados por ella, indicando que la aceptación congruente a dicha oferta, se podía efectuar en forma expresa o tácita, y que la opción de compra que se otorgaba al arrendatario por los usos y costumbres comerciales que imperan en la plaza, se ejercía a través de la permanencia en el uso de los vehículos por parte del arrendatario, una vez cumplido el plazo de vencimiento del contrato de arrendamiento, momento en el cual las arras de retractación se imputaban al precio de la compra venta;

Que con respecto a las arras de retractación pactadas en los contratos celebrados por ella, indica que se estructuraron de la siguiente manera: el optante entregó al concedente para que en caso éste se retractase de la oferta irrevocable que surgía del contrato de opción, estuviese obligado a devolverlas dobladas;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que con relación al plazo máximo del contrato de opción establecido por el artículo 1423° del Código Civil en 6 meses, precisa que el ejercicio de la opción no podía efectuarse durante el plazo de vigencia del contrato de arrendamiento, toda vez que al no haberse pactado el plazo de éste como voluntario para ninguna de las partes, era de forzoso cumplimiento para ambas, por lo que no era posible ejercer el derecho de opción durante el plazo pactado, ya que en tal caso el arrendatario se hubiese convertido en propietario cuando aún estaba vigente el arrendamiento, lo que habría conducido a un imposible jurídico, habida cuenta que una misma persona no puede tener al mismo tiempo la doble condición de propietario y arrendatario sobre un mismo bien, por lo tanto el plazo del contrato de opción sólo podía computarse una vez cumplido el plazo de duración de los arrendamientos (pactados en 12, 18 ó 24 meses), siendo que jurídicamente el contrato de opción estaba sujeto a un plazo suspensivo inicial, el que conforme al artículo 178° del Código Civil origina que el contrato no surta efecto mientras se encuentre pendiente, y que al tiempo de ejercitarse la opción de compra no había vencido aún el plazo supletorio aplicable al contrato de opción como lo afirma la Administración;

Que en cuanto a la contabilización de las operaciones señala que la efectuó atendiendo a la naturaleza jurídico económica de cada una de ellas, coincidiendo sustancialmente con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 327-2-2000 de 12 de abril de 2000 respecto a la contabilización de los contratos de arrendamiento con opción de compra, variando únicamente en cuanto a la contabilización de las arras de retractación y su posterior imputación como precio de la compraventa en caso de ejercerse la opción de compra, lo cual abunda para demostrar que sus contratos no corresponden a una compraventa sino a un arrendamiento con opción de compra;

Que asimismo indica que no es de aplicación la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ya que los contratos celebrados recogen la verdadera intención de las partes, no habiendo la Administración acreditado que los mismos adolezcan de simulación relativa, ni menos aún se traten de negocios indirectos;

Que argumenta además que las Resoluciones de Determinación acotadas incurren en el vicio de nulidad previsto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, toda vez que la Administración como consecuencia de considerar a los contratos de arrendamiento con opción de compra como compraventas, procedió a imputar todos los pagos realizados mensualmente por concepto del Impuesto General a las Ventas durante los ejercicios 1997 a 1999, al período tributario en que se celebraron los correspondientes contratos, creando un nuevo régimen de imputación que no encuentra amparo en ninguna norma del ordenamiento jurídico tributario;

Que por su parte la Administración señala que a efecto de dilucidar la naturaleza jurídica de los contratos suscritos por la recurrente, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 1585° del Código Civil, el cual establece que las disposiciones de los artículos 1583° y 1584° del mismo, referidos al pacto de reserva de propiedad, son aplicables a los contratos de arrendamiento en los que se convenga, que al final de los mismos, la propiedad del bien sea adquirida por el arrendatario por efecto del pago de la merced conductiva;

Que en ese orden de ideas concluye que en el caso de la recurrente los contratos de arrendamiento con opción de compra y arras de retractación, no son contratos preparatorios, suscritos como compromiso de celebrar un contrato definitivo, pues se trataría de un contrato principal, que conforme con el artículo 1585° del Código Civil, tiene la naturaleza jurídica de un contrato de compraventa, siendo que en el supuesto negado que se le pudiera considerar a dicho contrato como uno preparatorio, no se ha cumplido con los plazos del compromiso de contratar, ni con la ampliación de los mismos, previstos por el Código Civil, estimando además que el monto entregado como arras no tiene dicha condición, sino mas bien la de una garantía igual que la de los contratos suscritos y denominados garantía por concepto de alquiler con opción de compra;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que por lo expresado estima que resulta claro que la recurrente ha pretendido desnaturalizar los contratos de arrendamiento venta, con la finalidad de disminuir y diferir el pago del Impuesto General a las Ventas, así como no pagar el Impuesto Selectivo al Consumo, por lo que resultan correctos los reparos efectuados en la etapa de fiscalización;

Que de manera previa al pronunciamiento sobre este caso, se debe indicar que mediante Oficio N° 093-2002-IH0400 (fs. 8706) la Administración remite a esta instancia el escrito de desistimiento parcial de fecha 31 de mayo de 2002 (fs. 8704) presentado por la recurrente, respecto de la apelación que formulara contra las Resoluciones de Determinación N°s 112-03-0001558 a 112-03-0001561, sobre pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, noviembre y diciembre de 1998, 112-03-0001566, 112-03-0001567, sobre pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre y noviembre de 1999, 112-03-0001614 a 112-03-0001620, sobre pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril, mayo, junio, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1997, 112-03-0001626, 112-03-0001627 sobre los pagos a cuenta de julio y agosto de 1997, la Resolución de Multa N° 112-02-0001587, por omitir llevar los libros de contabilidad y las Ordenes de Pago N°s 111-01-0014929 y 111-01-0014930, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 1999;

Que corresponde en esta instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 130° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aceptar el desistimiento parcial de la apelación de la Resolución de Intendencia N° 115402476/SUNAT en el extremo de los valores antes indicados, correspondiendo emitir pronunciamiento respecto de los demás valores impugnados, sobre Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo de enero de 1997 a diciembre de 1999, Impuesto a la Renta de 1996 a 1999, los pagos a cuenta del precitado impuesto de enero a marzo de 1997, Impuesto Extraordinario a los Activos Netos de 1997 a 1999;

Que en relación con el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo de enero de 1997 a diciembre de 1999, los valores impugnados contienen reparos por diferimiento de ingresos derivados de las operaciones de venta realizadas mediante los contratos celebrados por la recurrente, así como al crédito fiscal por la aplicación del total del crédito en operaciones gravadas y no gravadas;

Que en materia de Impuesto a la Renta ha emitido los valores por concepto de determinación de ingresos devengados según contratos firmados (1996, 1997, 1998, 1999), por depreciación de los vehículos vendidos (1996, 1997, 1998, 1999), por el Impuesto General a las Ventas considerado como indemnización al anularse algunos de los contratos de venta firmados (1996, 1997, 1998, 1999), por diferencia entre los gastos declarados y los registrados (1996, 1998, 1999), por el costo de la venta de sus unidades vehiculares en la cuenta 66201 aplicado anteriormente por unidad vendida según Resultado de Requerimiento (1997, 1998, 1999), por aplicación incorrecta de la tasa de depreciación (1997, 1998, 1999), por diferencia entre los ingresos declarados y los registrados (1996, 1998), por diferencia de inventarios (1996), por la determinación del REI del ejercicio (1996);

Que no obstante la discusión se centra en el tratamiento que la recurrente le ha dado a los contratos que ha denominado "Contrato de Compraventa Vehicular a Plazos con Reserva de Propiedad", "Contrato de Compraventa Vehicular a Plazos con Garantía Prendaria", "Garantía por concepto de Alquiler con Opción de Compra", "Contrato de Arrendamiento Vehicular con Opción de Compra" y "Contrato de Arrendamiento Vehicular con Opción de Compra y Arras de Retracción", en cuyo caso normalmente ha activado los vehículos que adquiría y los ha ido depreciando hasta que los adquirentes terminaban de pagar sus cuotas, registrando éstas como una merced conductiva hasta ese momento, en que recién registraba la transferencia de propiedad, siendo que la Administración sostiene que le debió dar este tratamiento desde un principio, sin activar los bienes y pagando el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo por la totalidad del precio desde la fecha de suscripción del Contrato;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que conforme al Resultado del Requerimiento N° 00038587 (fs. 7345 a 7348), así como del Informe Final de la fiscalización realizada a la recurrente (fs. 7505 a 7543), se tiene que la Administración efectuó los reparos bajo análisis debido a que existían contratos firmados por la recurrente en los ejercicios 1996 a 1999, respecto de los cuales no se emitieron comprobantes de pago en el mismo año por las ventas de las unidades vehiculares, en los contratos de venta a plazos se gravó con el Impuesto General a las Ventas por cada cuota parcial, cuando debió gravarse con dicho impuesto a la firma del contrato, y se efectuaron ventas de unidades vehiculares con los contratos denominados "arrendamiento con opción de compra" y modalidades similares (con garantía, arras y otros), que en el fondo no son mas que contratos de venta a plazos con reserva de dominio, en donde la obligación tributaria para efectos del referido impuesto nacería también al momento en que se firman tales contratos;

Que en el Anexo 2 del Resultado del Requerimiento N° 00038587 (folios 7277 a 7284) se detallan los contratos involucrados en dicho reparo, que son los celebrados por la recurrente bajo las denominaciones de "Contrato de Compraventa Vehicular a Plazos con Reserva de Propiedad", "Contrato de Compraventa Vehicular a Plazos con Garantía Prendaria", "Garantía por concepto de Alquiler con Opción de Compra", "Contrato de Arrendamiento Vehicular con Opción de Compra" y "Contrato de Arrendamiento Vehicular con Opción de Compra y Arras de Retracción", los mismos que obran en autos;

Que en las observaciones incluidas en el citado anexo también se especifican los motivos de los reparos, indicándose los siguientes: (1) por el monto de los contratos no se emitió comprobante de pago, ni se anotó en el Registro de Ventas, y que de haberse emitido éstos no se muestran en el año que nació la obligación tributaria, (2) ingresos según contratos gravados con el Impuesto General a las Ventas en la fecha de firma del contrato, y (3) ingresos según los contratos anotados en Registros y declarados en fechas distintas al de los señalados en los mismos contratos;

Que a efecto de dilucidar la cuestión controvertida, es necesario analizar las operaciones realizadas por la recurrente durante los períodos acotados, para luego determinar si las mismas deben tratarse como venta, conforme a lo interpretado por la Administración;

Que en cuanto al primer tipo de contratos denominados "contratos de compraventa vehicular a plazos con reserva de propiedad" (un modelo de los cuales obra a folios 1861 y 1862) se aprecia de las cláusulas primera y segunda que la recurrente transfiere en venta a favor del comprador un vehículo de su propiedad, acordando como precio de venta una suma determinada, la cual será cancelada en varias cuotas (una inicial a la firma del contrato y las otras por el saldo del precio en forma mensual, por las cuales se firman letras de cambio), estableciéndose en la cláusula tercera que la recurrente se reserva la propiedad del vehículo materia del contrato hasta la cancelación total del precio de venta por el comprador, tal como lo estipula el artículo 1583° del Código Civil;

Que asimismo se indica en la cláusula cuarta que el comprador declara que a la fecha de la firma del contrato recibe el vehículo materia del contrato a su entera satisfacción, agregándose en la cláusula quinta que si el comprador dejase de cancelar dos o más cuotas consecutivas o alternas, la recurrente podrá dar por resuelto el contrato, debiendo el comprador devolver el bien y considerándose para tal efecto como arrendamiento vehicular los pagos realizados hasta dicha fecha;

Que al respecto el artículo 1529° del Código Civil dispone que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que por su parte el artículo 1583° del citado Código establece que en la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega, (...) el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido;

Que de las normas y cláusulas glosadas se tiene que el contrato bajo análisis es uno de compraventa donde el comprador recibe la posesión del bien para su uso y disfrute, por lo que le corresponde el tratamiento tributario de una venta;

Que sin embargo la transferencia de la propiedad del mismo a su favor, se produce recién con el pago total del precio, sin que se requiera una nueva declaración de voluntad de los contratantes;

Que de otro lado respecto al segundo tipo de los contratos suscritos por la recurrente, denominado "contrato de compraventa vehicular a plazos con garantía prendaria" (un modelo de los cuales obra a folios 1863 y 1864), se aprecia de sus cláusulas primera y segunda que la recurrente transfiere en venta a favor del comprador un vehículo de su propiedad, acordando como precio de venta una suma determinada, la cual será cancelada en varias cuotas, una inicial a la firma del contrato y las otras por el saldo del precio en forma mensual, por las cuales se firma un pagaré, afectándose como garantía prendaria del pago de dicho saldo, el vehículo objeto de la venta, conforme se establece en la cláusula tercera del contrato, consignándose, asimismo, en la cláusula cuarta que el comprador declara que a la fecha de la firma del contrato recibe el vehículo materia del contrato a su entera satisfacción;

Que de lo expuesto anteriormente fluye que el referido contrato es uno de compraventa por el que se transfiere la propiedad del bien al comprador desde el momento mismo de la suscripción del contrato en señal de acuerdo, con una modalidad de pago a plazos y una garantía prendaria sobre el bien materia de la venta para asegurar el cumplimiento de dicha obligación de pago;

Que con relación a los demás tipos de contratos celebrados por la recurrente, denominados "contrato de garantía por concepto de alquiler con opción de compra", "contrato de arrendamiento vehicular con opción de compra" y "contrato de arrendamiento vehicular con opción de compra y arras de retractación" (un modelo de los cuales obra a folios 1547, 1548, 1567, 1568 y 1859, 1860), se tiene que en la cláusula segunda de los mismos se establece que el objeto del contrato es el arrendamiento con opción de compra del vehículo descrito y detallado en la cláusula primera, en favor del arrendatario con opción de compra de dicho vehículo, siempre y cuando cancele al arrendador el valor total de la referida unidad vehicular;

Que en la cláusula quinta se establecen los diversos plazos de duración de los contratos bajo comentario, precisándose que el término empezará a computarse desde que se inicie el pago de la merced conductiva, siendo que en la cláusula sexta se establece el monto de la merced conductiva pactada, pagaderas por cuotas vencidas;

Que en la cláusula octava, denominada de opción de compra del vehículo, se establece que *cancelado oportunamente el importe de la merced conductiva correspondiente a la última cuota del presente contrato de arrendamiento vehicular con opción de compra, así como todos los intereses o gastos administrativos adicionales que se pudiesen generar por culpa única y exclusiva del arrendatario al no haber pagado oportunamente cualquiera de sus (...) cuotas, la arrendadora se obliga a realizar la transferencia de propiedad del vehículo en mención a favor del arrendatario, extendiéndole los documentos correspondientes que acrediten su compra así como también la correspondiente factura comercial, tal como lo estipula la ley;*



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que los contratos en cuestión difieren en lo establecido en la cláusula novena, pues mientras en los contratos de garantía por concepto de alquiler con opción de compra y de arrendamiento vehicular con opción de compra se estipula que el arrendatario entregará una garantía equivalente a una determinada suma de dinero a la firma del contrato, para asegurar el cumplimiento de su obligación, respecto de la cual podrá solicitar su devolución únicamente al vencimiento del contrato, en el de arrendamiento vehicular con opción de compra y arras de retractación, se entrega dicho importe de dinero bajo el concepto de arras de retractación, respecto de la cual el arrendatario podrá solicitar su devolución únicamente al vencimiento del contrato, si es que se desiste de la opción de compra del vehículo y siempre que haya sido puntual en sus pagos;

Que asimismo en dicha cláusula tales contratos establecen que de resolverse el contrato de arrendamiento vehicular con opción de compra por culpa del arrendatario por incumplimiento contractual, la arrendadora podrá considerar la cantidad entregada en garantía o en arras de retractación, como una indemnización por daños y perjuicios, dejándose además establecido que dicho monto podrá ser considerado como pago a cuenta de concretarse la venta del vehículo entregado en arrendamiento conforme lo estipula la cláusula octava;

Que por su parte en la cláusula décima de los contratos se estipula como causal de resolución de los mismos, que el arrendatario deje de pagar dos o más cuotas consecutivas o alternas, y que una vez operada tal resolución, el arrendatario se encuentra obligado a devolver el bien, considerándose para tal efecto, como simple arrendamiento vehicular todos los pagos realizados hasta dicha fecha, perdiendo automáticamente el arrendatario la opción de compra del bien;

Que en la cláusula décimo primera de los contratos antes citados se establecen las obligaciones del arrendatario, como las referidas al pago de la merced conductiva y cuidado del bien, entre otras, disponiéndose expresamente que la pérdida por robo, embargo, medidas judiciales u otros actos que afecten el vehículo arrendado no liberan al arrendatario de seguir pagando las cuotas mensuales convenidas;

Que finalmente en la cláusula décimo segunda se indica que para seguridad del bien que se arrienda, la arrendadora contrata una póliza de seguro a todo riesgo por el primer año de vigencia, debiendo el arrendatario contratar treinta días antes del vencimiento una nueva póliza que cubra los mismos riesgos hasta la culminación del contrato, caso contrario, de incumplirse con ello quedará resuelto el contrato;

Que ahora bien, conforme a lo dispuesto por el artículo 1666° del Código Civil, por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso del bien por cierta renta convenida;

Que por su parte de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1419° del referido cuerpo de leyes, por el contrato de opción, una de las partes queda vinculada a su declaración de celebrar en el futuro un contrato definitivo y la otra tiene el derecho exclusivo de celebrarlo o no;

Que según el artículo 1422° del citado Código el contrato de opción debe contener todos los elementos y condiciones del contrato definitivo;

Que asimismo la opción está sujeta a un plazo máximo de seis meses reduciéndose cualquier exceso a dicho límite, conforme al artículo 1423°, siendo que al vencimiento de la misma, las partes pueden renovarla por un plazo no mayor al máximo señalado en el indicado artículo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1424°;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que asimismo, de conformidad con lo establecido por los artículos 1480° y 1481° del citado Código, en los contratos preparatorios, como los de opción, es válida la entrega de arras de retractación, las cuales conceden a las partes el derecho de retractarse de ellos, siendo que si se retracta la parte que entrega las arras, las pierde en provecho del otro contratante, mientras que si se retracta quien recibe las arras, debe devolverlas dobladas al tiempo de ejercitar el derecho, asimismo en caso de celebrarse el contrato definitivo, el artículo 1483° del mismo Código establece que quien recibe las arras las devolverá de inmediato o las imputará sobre su crédito, según la naturaleza de la prestación;

Que de las normas glosadas se concluye que el contrato de arrendamiento con opción de compra es un contrato complejo constituido por dos relaciones contractuales distintas, de un lado por un contrato de arrendamiento, por el que se cede el uso temporal de un bien a cambio del pago de una renta mensual y de otro un contrato preparatorio de compraventa, conocido como opción de compra, por el cual el propietario se compromete a mantener vigente su oferta de venta de un bien determinado a un precio y condiciones previamente pactadas, con la finalidad de que el potencial comprador pueda manifestar su voluntad consintiendo en la oferta y perfeccionando el contrato;

Que de otro lado, de conformidad con el artículo 1583° del Código Civil, en la compra venta puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega, asimismo el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido, siendo que conforme al artículo 1585° del dispositivo en comentario la precitada norma así como la del artículo 1584° (referida a la oponibilidad del pacto de reserva de propiedad) son aplicables a los contratos de arrendamiento en los que se convenga que, al final de los mismos, la propiedad del bien sea adquirida por el arrendatario por efecto del pago de la merced conductiva pactada;

Que de lo expuesto se establece que el contrato de arrendamiento - venta es uno por el cual existe un pacto expreso mediante el cual el arrendatario adquiere la propiedad del bien automáticamente por la cancelación de la merced conductiva pactada, sin necesidad de efectuar pago adicional alguno, existiendo una sola relación contractual que determina el contenido del contrato que es el adquirir la propiedad de un bien determinado una vez canceladas todas las cuotas del arrendamiento, puesto que en el pago de la renta mensual queda involucrada la amortización del precio del bien;

Que a efecto de analizar las cláusulas de los contratos de arrendamiento vehicular con opción de compra celebrados por la recurrente, es pertinente tener en cuenta los artículos 168°, 169° y 170° del Código Civil que señalan que los actos jurídicos deben ser interpretados de acuerdo con lo que se haya expresado en ellos, y que las cláusulas de los mismos se interpretan las unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas;

Que de la revisión de las cláusulas de los contratos representados en los documentos bajo análisis, no resulta evidente la existencia de una opción de compra, toda vez que para adquirir la propiedad no se ha previsto la manifestación de voluntad expresa en tal sentido, sino simplemente la verificación de un hecho como es el pago de la última cuota pactada, así como la de todos los intereses o gastos administrativos que se pudiesen generar, comportamiento al que en cualquier circunstancia está obligado el cliente;

Que el ejercicio de la opción implica el señalar que se acepta la compra o se devuelve el bien, manifestación de voluntad que no puede expresarse tácitamente como pretende la recurrente;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que de otro lado, se ha establecido en los contratos que en caso de pérdida del bien, el cliente sigue obligado al pago de sus cuotas mensuales, lo que no se condice con la naturaleza del arrendamiento que consisten en la cesión en uso de un bien a cambio de una retribución, siendo que si desaparece el bien debería concluir este contrato, tal como se encuentra señalado en el artículo 1705° del Código Civil;

Que adicionalmente, en dichos contratos se estableció como causal de resolución de los mismos, el incumplimiento del arrendatario en el pago de algunas de sus cuotas de arrendamiento, pudiendo la recurrente considerar las cantidades entregadas inicialmente por el arrendatario (garantía o arras de retractación) como una penalidad por los daños y perjuicios que se le hubieran ocasionado, de donde se aprecia que las arras de retractación no serían tales, puesto que éstas según lo dispuesto por el Código Civil, conceden a las partes el derecho de retractarse de los contratos preparatorios, en este caso, del contrato de opción, y no tienen por objeto ser una penalidad por eventuales daños y perjuicios por el incumplimiento de contratos distintos a ellos;

Que en la cláusula novena de los contratos de arrendamiento vehicular con opción de compra y arras de retractación, se trata de la entrega de un importe de dinero bajo el concepto de arras de retractación, respecto del cual el arrendatario podrá solicitar su devolución únicamente al vencimiento del contrato, si es que se desiste de la opción de compra del vehículo y haya sido puntual en sus pagos, lo que no resulta acorde con lo establecido para las arras de retractación por el artículo 1481° del Código Civil, según el cual si se retracta la parte que entrega las arras, ella queda en provecho de la otra parte;

Que también se observa que en caso opere la referida resolución de los contratos, los pagos efectuados hasta dicha fecha serían considerados como un simple arrendamiento, no pudiendo el arrendador adquirir la propiedad del bien, debido a que no cumplió con el pago de todas las cuotas del arrendamiento, que es la condición necesaria para acceder a la propiedad del bien arrendado, conforme se indicó anteriormente, de lo que fluye que estos contratos tienen el mismo efecto que una venta con reserva de propiedad;

Que el Tribunal Fiscal ha resuelto una serie de intervenciones excluyentes de propiedad presentadas por personas con quienes la recurrente ha suscrito estos contratos denominados de arrendamiento en la cobranza coactiva seguida por la Administración a esta última, los cuales pretenden hacer valer su derecho de propiedad adquirido en su opinión a la suscripción de los contratos y con la entrega de los bienes (Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 346-1-2002, 1081-1-2002, 5415-2-2002, 1803-5-2003, entre otras);

Que ello significa que los contratos estaban planteados en forma tan ambigua que permitían suponer a sus mismos clientes que tenían los efectos de una venta, mientras que la recurrente les daba el tratamiento tributario de un arrendamiento con opción de compra;

Que además de lo expuesto, al ser necesario dilucidar si a las operaciones materia de examen les corresponde el tratamiento tributario de una venta o de un arrendamiento con opción de compra, debe recurrirse a las normas y principios del Derecho Tributario;

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, según textos aprobados por el Decreto Legislativo N° 774 y del Decreto Supremo N° 054-99-EF (vigentes en los periodos acotados) señala que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 (NIC 18), que trata sobre el reconocimiento de ingresos, establece en su parágrafo 17 que si una empresa retiene sólo un riesgo no significativo de la propiedad, la transacción es una venta y el ingreso reconocido como tal, como por ejemplo cuando el vendedor retiene el título legal de los productos involucrados solamente para protegerse de la cobrabilidad del importe de la deuda;

Que en el presente caso, la recurrente ha retenido solamente un riesgo no significativo de la propiedad, toda vez que si el bien se pierde el cliente debe pagar igualmente todas sus cuotas, sin contar con que si el seguro contratado cubre el riesgo verificado, la recurrente recibirá la indemnización correspondiente, por lo que de acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente debe reconocer la transacción como una venta;

Que a la conclusión antes arribada, coadyuva que a folios 2387, 2388, 2397, 2414, 2417, 2420, 2430, 2448, 2449, 2463, 2472, 2478, 2500, 2501 y 2504 de autos, entre otros, obran algunos de los documentos emitidos por la recurrente por concepto de las sumas entregadas por los arrendatarios a la firma de los supuestos contratos de arrendamiento con opción de compra (garantías), denominados "Comprobantes de Ingreso", en los cuales se hace mención a los precios de venta de los vehículos materia de transacción, los mismos que resultan de la suma de todas las cuotas del arrendamiento más los montos que se entregaron a la firma de los contratos (garantías);

Que con el mismo objeto se pueden citar algunos de los reportes de los estados de cuenta emitidos por la recurrente por cada cliente, respecto a los pagos que efectuaron, denominados "movimientos" (fs. 1330, 1336, 1337, 1353, 1354, 1349, 1364, 1366, 1367), en los que se indica como monto del crédito de dichos contratos, un importe equivalente a la suma de la cantidad entregada por los arrendatarios a la firma de los contratos, que es identificada como la inicial de los mismos, más las cuotas mensuales del arrendamiento;

Que a mayor abundamiento, de los actuados se puede observar que la recurrente se dedica a la importación de vehículos utilizando las ventajas que se otorgan para tales operaciones en los regímenes especiales de CETICOS, encontrándose ubicada ella misma en CETICOS – Tacna;

Que es de público conocimiento que los vehículos adquiridos en CETICOS – Tacna no permanecen en este mercado, sino que son trasladados al resto del país, siendo altamente complicado el control de operaciones de alquiler de vehículos con opción de compra, en la que eventualmente se puede prever que una parte de los clientes no van ejercer dicha opción;

Que según lo señalado por la Administración en el Informe General y en el Informe relativo a los reparos materia de análisis, la recurrente fue modificando los contratos que inicialmente suscribía con sus clientes de compra venta con garantía prendaria o con reserva de propiedad por los contratos denominados de arrendamiento con opción de compra;

Que conforme la ficha del Registro Mercantil del 2 de noviembre de 1995 (fs. 8104) la recurrente tenía como objeto dedicarse al comercio de importación, exportación, ensamblaje de vehículos y sus partes, así como importación, comercialización de partes y repuestos de toda clase de vehículos y mercaderías en general;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que posteriormente, se modificaron los Estatutos para la adecuación a la nueva Ley General de Sociedades en setiembre de 1998 (fs. 8198-8199), y en el artículo segundo de los mismos se indicó que la recurrente tenía por objeto dedicarse al comercio en los rubros de importación de vehículos nuevos y usados, exportación de vehículos nuevos y usados, ensamblaje de vehículos y sus partes, así como importación, comercialización de partes y repuestos de toda clase de vehículos nuevos y usados y mercadería del rubro automotriz en general, así como a toda actividad conexas y complementaria a la principal;

Que asimismo, se mencionaba la celebración de contratos de compra venta vehicular a plazos con garantía hipotecaria y/o prendaria, celebrar contratos de arrendamiento vehicular con arras confirmatorias o arras de retractación con opción de compra, dedicarse a la comercialización nacional e internacional de todo tipo de bienes muebles e inmuebles, efectuar operaciones de importación y exportación de bienes y servicios en general, comprar, vender y distribuir en el mercado nacional los bienes extranjeros y/o nacionales por cuenta propia o de terceros, pudiendo actuar como distribuidor o representante de firmas nacionales o extranjeras, pudiendo desarrollar actividades generales relacionadas al rubro automotriz, de servicios de transporte;

Que sin embargo, no se aprecia que la recurrente haya modificado sus actividades y su giro de importación y venta de vehículos de tal manera que a partir de setiembre de 1998 prevalecieran las actividades de arrendamiento con opción de compra, como parecen mostrarlo los contratos que ha presentado, y por el contrario, todo indica que la recurrente continuó en su mercado inicial que buscaba adquirir vehículos importados a través del régimen de CETICOS;

Que por último y también según lo señalado por la Administración en el Informe General y en el Informe relativo a los reparos materia de análisis (folios 7524), la recurrente ha venido deduciendo en sus declaraciones juradas del Impuesto Selectivo al Consumo el monto de este tributo pagado en la importación de los vehículos, por lo que mantiene un "crédito fiscal" permanente;

Que si la recurrente hubiese importado los vehículos para alquilarlos, no le correspondía deducir el Impuesto Selectivo al Consumo pagado en la importación en la determinación de este tributo, que solamente grava la venta de los bienes que la recurrente vendía y único supuesto en que se puede efectuar tal deducción;

Que si bien podría sostenerse que tal deducción obedece a un error originado por la falta de precisión de la norma respecto a lo que puede suceder en un arrendamiento con opción de compra, en el contexto de toda la evidencia analizada anteriormente, esta deducción de la recurrente no viene sino a confirmarla;

Que ahora bien, con respecto al reparo al Impuesto a la Renta de 1996 a 1999 por la determinación de ingresos devengados según contratos firmados, se tiene que conforme a lo dispuesto por el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, de los textos aprobados por el Decreto Legislativo N° 774 y del Decreto Supremo N° 054-99-EF (vigentes en los periodos acotados), los beneficios provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año, computado a partir de la fecha de enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que se aprecia del Requerimiento N° 00038663 (fs. 6932 a 6938), que la Administración observa a la recurrente el tratamiento contable tributario dado a los contratos bajo análisis, indicándole que no se ajustan a la normatividad vigente a la fecha de la operación, esto debido a que se le ha aplicado el tratamiento del arrendamiento financiero o leasing, con la diferencia de la depreciación, es decir activaban el bien objeto de venta, lo ajustaban y depreciaban según la tasa vigente, para luego al momento de la venta ceder la propiedad como si se tratase de la enajenación de un inmueble maquinaria y equipo, utilizando la cuenta 66201 para aplicar el costo restante de la unidad;

Que consta en el Resultado del Requerimiento que la recurrente indicó con respecto a la observación en comentario, que sus operaciones se ubican dentro de un arrendamiento operativo, y que ha seleccionado las prácticas contables de acuerdo a los requerimientos de las NIC's, aplicando la NIC 17 que corresponde al tratamiento contable de los contratos de arrendamiento financiero, precisando que con la modificación de la Ley N° 27394 se considera para efectos fiscales como activo fijo del arrendador, en consecuencia ratifica plenamente la NIC 17;

Que por su parte la Administración reitera que el tratamiento contable tributario a aplicar será el detallado anteriormente, esto es considerar las arras o garantías como adelanto y luego imputar las cuotas en la fecha en que se devenguen, señalando que en el caso de los contratos no presentados por la recurrente considerará la primera cuota devengada un mes después de la firma del contrato, dado que ésta no presentó contrato alguno, y precisando además que está considerando los ingresos y los costos proporcionales de los contratos que fueron anulados;

Que como se ha señalado precedentemente, a la recurrente no le correspondía aplicar la Norma Internacional de Contabilidad N° 17 (NIC 17), que trata sobre el arrendamiento, toda vez que las operaciones observadas no se pueden calificar como tales, sino como ventas;

Que en ese sentido, correspondía la aplicación de lo dispuesto por el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta para el reconocimiento de los ingresos devengados por las ventas celebradas, conforme a lo señalado por la Administración, es decir atribuir los importes recibidos por concepto de arras o garantías como adelanto e imputar las cuotas en función de la fecha de su devengamiento, por lo que los reparos realizados por la Administración a los pagos a cuenta de enero a marzo de 1997 y al Impuesto anual de los ejercicios 1996 a 1999, se encuentran arreglados a ley;

Que cabe indicar que el tratamiento contable al que alude la Resolución del Tribunal Fiscal N° 327-2-2000, corresponde una real operación de arrendamiento con opción de compra en la que incluso se señalaba que el arrendatario podía adquirir la propiedad independientemente de las disposiciones del contrato de arrendamiento, lo que no ocurre en el caso de autos de acuerdo con lo señalado;

Que con respecto al reparo por la depreciación de los vehículos vendidos por los ejercicios 1996, 1997, 1998, 1999 (cédulas obrantes a folios 5806 a 5818, 6454, 6455, 6477, 6478, 6499, 6500, 6518, 6519), se debe señalar que siguiendo el criterio expuesto con respecto al tratamiento de los contratos celebrados por la recurrente, y a que los bienes objeto de dichos contratos constituían existencias y no activos fijos, se debe concluir que no correspondía que la recurrente dedujera la depreciación de los vehículos otorgados en venta, toda vez que conforme a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles a fin de determinar la renta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, por lo que corresponde mantener la apelada también en el caso del presente reparo;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que con relación a las Resoluciones de Determinación N°s 112-03-0001563, 112-03-1565 y 112-03-0001621 emitidas por concepto del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos de los ejercicios 1997 a 1999, se aprecia de las cédulas obrantes a folios 5763, 5773, 5779, 6459, 6481 y 6503 que la Administración deduce del activo imponible declarado por la recurrente en los referidos periodos, el valor de los vehículos netos de depreciación que fueron incluidos como activos por la recurrente, al tratarse de existencias objeto de venta mediante los contratos celebrados por aquélla, así como el ajuste por inflación de la cuenta 334;

Que teniendo en cuenta que en esta instancia se está manteniendo el tratamiento aplicado por la Administración, el mismo que califica como existencias vendidas los vehículos objeto de los contratos celebrados por la recurrente, los mismos que constituyen ventas a plazos, procede mantener la apelada en el extremo de los valores antes indicados;

Que al haberse determinado que el tratamiento tributario de las operaciones observadas es el de una venta, corresponde establecer el momento en que nació la obligación tributaria respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo;

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 1° en concordancia con el artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, así como por el texto aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, el Impuesto General a las Ventas grava, entre otras, la venta en el país de bienes muebles, entendiéndose por venta 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;

Que por su parte el literal a) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la citada Ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, vigente en los periodos acotados, precisa que se considera venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados, 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 asimismo, conforme al inciso a) del artículo 4° de la Ley precitada, la obligación tributaria se origina en la venta de bienes, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero;

Que a su vez conforme al inciso b) del artículo 50° de la Ley antes indicada, el Impuesto Selectivo al Consumo grava la venta en el país por el importador de los bienes especificados en el literal A del Apéndice IV;

Que de acuerdo al artículo 51° para efecto del Impuesto es de aplicación el concepto de venta a que se refiere el artículo 3° de la Ley;

Que por su parte el artículo 52° establece que la obligación tributaria se origina en la misma oportunidad y condiciones que para el Impuesto General a las Ventas señala el artículo 4° de la Ley;

Que de acuerdo con lo señalado expresamente por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 640-5-2001 de 28 de junio de 2001 de las normas expuestas se desprende que para que nazca la obligación de pago del Impuesto General a las Ventas es necesario que exista una venta;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Que según se desprende de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 588-2-2001 del 18 de mayo de 2001, en el caso de ventas con reserva de propiedad, el hecho imponible se verifica con la mencionada operación de venta y no en el momento en que jurídicamente se transfiere la propiedad, como sostenía la recurrente;

Que en el caso de autos, de acuerdo con los criterios expuestos, existen operaciones de venta con la entrega de la suscripción de los contratos por la recurrente, en todos los casos de los bienes al momento, por lo que ha nacido la obligación tributaria por la totalidad del valor de la operación en ese momento, encontrándose arreglada a derecho la acotación del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo;

Que de otro lado, debe señalarse que se encuentra arreglado a derecho que la Administración haya incluido en la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo, la totalidad de lo pagado por los adquirentes de los vehículos, toda vez que la operación debe tener el tratamiento tributario de una venta, teniendo la recurrente derecho a deducir la totalidad del Impuesto abonado en la importación del bien;

Que igualmente, se aprecia de autos, así como de las Resoluciones de Determinación emitidas, que la Administración además de los reparos antes analizados, también formuló observaciones respecto del crédito fiscal por la aplicación del total del crédito en operaciones gravadas y no gravadas y al Impuesto a la Renta por el que se denomina "Impuesto General a las Ventas considerado como indemnización al anularse algunos de los contratos de venta firmados" (ejercicios 1996 a 1999), por diferencia entre los gastos declarados y los registrados (ejercicios 1996, 1998, 1999), por considerar el costo de la venta de sus unidades vehiculares en la cuenta 66201, costo que ya se aplicó por unidad vendida según Resultado de Requerimiento (ejercicios 1997, 1998, 1999), por aplicación incorrecta de la tasa de depreciación (ejercicios 1997, 1998, 1999), por diferencia entre los ingresos declarados y los registrados (ejercicio 1998), por diferencia de inventarios (ejercicio 1996), así como por la determinación del REI del ejercicio (ejercicio 1996), las que no han sido desvirtuadas en el curso del procedimiento, por lo que debe mantenerse la apelada;

Que en cuanto a la Resoluciones de Multa N°s 112020001493 a 112020001539, 112020001554 a 112020001586, 112020001588, 112020001589 éstas han sido emitidas por declarar cifras o datos falsos como consecuencia de los reparos formulados por la Administración antes analizados, no habiendo la recurrente desvirtuado la comisión de las infracciones, por lo que deben ser mantenidas;

Que debe dejarse constancia que no se llevó a cabo la diligencia de informe oral por inasistencia del solicitante, conforme a la certificación obrante a folios 8720;



Tribunal Fiscal

N° 03495-4-2003

Con los vocales Flores Talavera, Lozano Byrne y Márquez Pacheco, e interviniendo como ponente el vocal Lozano Byrne;

RESUELVE:

ACEPTAR EL DESISTIMIENTO PARCIAL de la apelación de la Resolución de Intendencia N° 115402476/SUNAT emitida con fecha 27 de diciembre de 2001 en el extremo de las Resoluciones de Determinación N°s 112-03-0001558 a 112-03-0001561, 112-03-0001566, 112-03-0001567, 112-03-0001614 a 112-03-0001620, 112-03-0001626, 112-03-0001627, la Resolución de Multa N° 112-02-0001587 y las Ordenes de Pago N°s 111-01-0014929 y 111-01-0014930, y **CONFIRMARLA** en cuanto a las Resoluciones de Determinación N°s 112-03-0001510 a 112-03-0001557, 112-03-0001562 a 112-03-0001565, 112-03-0001589 a 112-03-0001613, 112-03-0001621 a 112-03-0001625 y las Resoluciones de Multa N°s 112-02-0001493 a 112-02-0001539, 112-02-0001554 a 112-02-0001586, 112-02-0001588 y 112-02-0001589.

Regístrese, comuníquese y remítase a Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

LOZANO BYRNE
VOCAL

MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL

Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
LB/CHS/mgp