



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

**EXPEDIENTE Nº** : 4294-01  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 22 de agosto de 2003

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia Nº 015-4-13914 emitida con fecha 28 de junio de 2001 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N.ºs. 012-03-0001113 a 012-03-0001118, 012-03-0001099 y 012-03-0001100, giradas por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios 1996 a 1999 y las Resoluciones de Multa N.ºs. 012-02-0003371 a 012-02-0003382, 012-02-0003352, 012-02-0003353, 012-02-0003360, 012-02-0003361 y 012-02-0003363, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. La Administración ha interpretado equivocadamente la definición de venta establecida por el numeral 1), inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dado que debe determinarse si la operación implica la transferencia de propiedad de bienes, para establecer si se ha producido una venta gravada.

Si bien por la autonomía del derecho tributario existen operaciones que son consideradas "venta" para efectos fiscales, no obstante, que civilmente no lo sean, ello no implica que el ente administrativo se encuentre autorizado para interpretar que cualquier operación constituya venta para efectos del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta, antes que se produzca efectivamente la transferencia de la propiedad.

2. En una cesión de uso con opción de compra, hay dos operaciones, una inicial (cesión) y sólo si se ejerce la opción de compra surgirá la segunda operación, que es la que conlleva la transferencia de propiedad del bien, por lo que no puede considerarse que desde el inicio del contrato se haya realizado una compraventa o acto en el que se transfiere la propiedad. Si al concluir el contrato de uso el cesionario opta por la compra, recién se producirán los efectos de la transferencia de propiedad, en cuyo caso, a partir de dicho momento se generarán las obligaciones tributarias derivadas del Impuesto General a las Ventas.
3. Según la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, todo análisis vinculado a la determinación de obligaciones tributarias debe tener en cuenta las circunstancias económicas de la transacción.

La forma jurídica de la operación se condice perfectamente con el interés y política de la empresa de: i) adquirir una flota de vehículos para que sea usada en provecho de sí misma, ii) renovar dicha flota con una rotación adecuada a los estándares internacionales de uso de vehículos, de cuatro años y iii) estimular a sus trabajadores dándoles la oportunidad real de adquirir los vehículos en un momento determinado y a un precio de mercado preestablecido.

4. Se reconoció la operación de venta en la oportunidad en que el trabajador ejerció la opción de compra y se aplicó como gasto deducible los desembolsos que efectivamente se realizaron así como el íntegro de la depreciación de los vehículos, pues son utilizados, preponderantemente, a favor de la

C)



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

empresa. El hecho que los vehículos puedan ser utilizados por los trabajadores luego de la jornada laboral, no perjudica el derecho de la empresa de tomar el íntegro de depreciación, toda vez que lo importante para ganar el derecho a la depreciación es que el bien esté siendo utilizado en su máximo nivel razonable de empleo conforme a la situación de la empresa, no siendo trascendental el nivel de desgaste del bien, pues siempre estará sujeto a un límite.

Además, lo normal es que el vehículo permanezca bajo la custodia del trabajador, quien lo podrá utilizar no sólo durante la jornada de trabajo, constituyendo esto tanto una facilidad para el trabajador como para la empresa, quien podrá liberarse de los gastos derivados de la guardianía, control y espacio vinculados a la posesión de los autos.

5. La cita al artículo 1435° del Código Civil en la resolución apelada no es correcta por cuanto este artículo se encuentra referido a la figura de cesión de posición contractual, que no se encuentra relacionada de modo alguno a los convenios de cesión en uso y opción de compra de vehículos celebrados con los trabajadores de la empresa. Asimismo, tampoco resulta aplicable el artículo 1583° del citado Código Civil, dado que la operación observada no consistió en una compraventa sino en una cesión de uso con opción de compra, la cual sólo tiene el atributo de generar obligaciones de compraventa, mientras que con la compraventa con reserva de propiedad las obligaciones derivadas del contrato de compraventa surgen de forma inmediata, sólo que el acto traslativo de la propiedad del bien queda en suspenso al evento que se pague la parte del precio acordada.

Que la Administración señala:

1. La recurrente suscribió con sus trabajadores contratos de cesión en uso con opción de compra; sin embargo en base al principio de la autonomía del derecho tributario, el legislador al momento de definir un hecho imponible, lo tipifica según su verdadera naturaleza tributaria con prescindencia de la denominación que le otorguen las partes en tal relación jurídica, utilizando para tal efecto sus propias fuentes.
2. Los hechos jurídicos derivados de la operación de entrega de vehículos a los trabajadores responden a la definición de venta prevista por el artículo 3° inciso a) numeral 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo Nº 821, que considera como 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.
3. Por ello, es aplicable lo dispuesto por el numeral 1), inciso a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el inciso a), numeral 3) del reglamento de la ley del mismo impuesto, que establecen que se considera venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso independientemente de la designación que se le dé a los contratos o negociaciones.
4. En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria es de aplicación lo dispuesto por el inciso a) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 3° de su reglamento, debiendo entenderse que la obligación tributaria se origina en la fecha que se emite el comprobante de pago o en la fecha que se entrega el bien.
5. Además, se debe destacar que el Título Preliminar del Código Tributario, en su Norma IX señala que supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, en su defecto los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho, situación que no se presenta en el caso de autos.

2



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

6. En tal sentido, resulta válido afirmar que para efectos del Impuesto General a las Ventas la definición de venta no se limita al concepto de compraventa de bienes regulada por el derecho civil. Por tanto, para efectos tributarios, las operaciones que realiza la recurrente constituyen en realidad ventas de bienes muebles operadas con la entrega física de los vehículos a sus trabajadores, por lo que recogiendo lo previsto por la Norma VIII, procede mantener el reparo.
7. Se efectuaron asimismo reparos a la depreciación de vehículos, para el caso del Impuesto a la Renta, toda vez que se reconoció su costo de ventas.

Que de lo actuado se tiene:

Previamente al análisis del asunto controvertido cabe señalar que encontrándose en trámite la apelación, la recurrente se desiste de ésta en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0003371 a 012-02-0003382, 012-02-0003352, 012-02-0003353, 012-02-0003355, 012-02-0003359 a 012-02-0003361 y 012-02-0003363, mediante escrito con firma legalizada presentado a este Tribunal con fecha 2 de julio de 2002, el cual procede aceptar en aplicación del artículo 130° del Código Tributario.

Ahora bien, dado que la recurrente efectuó una reclamación parcial, el asunto materia de controversia se circunscribe a determinar la naturaleza del contrato suscrito con sus trabajadores para la compra y posterior entrega de vehículos y de acuerdo con ello, el tratamiento aplicable en el caso del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta.

En lo que concierne al procedimiento de fiscalización seguido por la Administración, cabe indicar que tal como lo señala el Informe General de Auditoría que obra de folios 441 a 446, la fiscalización de los ejercicios 1996, 1997 y 1998 iniciada mediante Requerimientos N°s 0026186 y 0026187 notificados el 2 de agosto de 2000, es resultado de una ampliación de la fiscalización iniciada en mayo de 1998 a los meses de abril de 1997 a marzo de 1998, por lo que en este caso, no es de aplicación la suspensión de fiscalización prevista por el artículo 81° del Código Tributario.

Tratándose de la fiscalización del ejercicio 1999, conforme lo señala el Informe General que obra de folios 717 a 724, se inició mediante Requerimiento N° 000012404 notificado el 18 de febrero de 2000, cuando no se encontraba facultada para fiscalizar el Impuesto a la Renta del citado ejercicio sino el precedente al anterior, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 81° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816<sup>1</sup> y la Resolución N° 05847-5-2002 de 11 de octubre de 2002, emitida por este Tribunal y publicada con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria el 23 de octubre del mismo año en el diario oficial "El Peruano".

En ese sentido, respecto al Impuesto a la Renta, la Administración debía iniciar la fiscalización únicamente por el año 1998, por ser éste el último ejercicio, y no por el ejercicio 1999, por lo que es nulo parcialmente el requerimiento emitido al haberse infringido el procedimiento legalmente establecido de conformidad con lo señalado por el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, en cuanto al tributo y período en mención, y los actos posteriores vinculados a éste, como es la Resolución de Determinación N° 012-03-0001100 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, debiendo anotarse que sobre la nulidad parcial, en la misma Resolución N° 05847-5-2002 citada se ha señalado que cuando el vicio de nulidad afecta a sólo una parte del acto, la declaración de tal se efectúa respecto de dicho extremo.

<sup>1</sup> Artículo derogado por la Ley N° 27788, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 2002, vigente a partir del día 26 del mismo mes y año.

C)



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

## Naturaleza de los Contratos denominados "Convenio de Uso de Vehículo de la Empresa y sobre Opción de Compra"

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, la recurrente suscribió con sus trabajadores contratos que denominó "Convenio de uso de vehículo de la empresa y sobre opción de compra", los cuales según lo determinado por la Administración en base a la Norma VIII del Código Tributario, que establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, tendrá en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, constituyen contratos de compraventa.

Al respecto, conforme con 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; de acuerdo con el artículo 1419° 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; según el artículo 1422° el contrato de opción debe contener todos los elementos y condiciones del contrato definitivo, estando la opción sujeta a un plazo máximo de seis (6) meses reduciéndose cualquier exceso a dicho límite, conforme con el artículo 1423°, siendo que a su vencimiento, las partes pueden renovarla por un plazo no mayor al máximo señalado en el indicado artículo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1424°.

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.

De otro lado, de conformidad con el artículo 1583° del Código Civil, 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, asimismo el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido, siendo que conforme con los artículos 1584° y 1585° del dispositivo en comentario 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, estos últimos se refieren a los contratos de arrendamiento - venta donde 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.

Definidas las diferencias entre ambas figuras contractuales, corresponde analizar cual es la naturaleza jurídica de dichos contratos y el tratamiento tributario aplicable en el caso del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

Los referidos contratos suscritos durante los años 1996 a 1999, periodos que son materia de análisis, contienen un texto similar, pues se basan en una política de la empresa denominada "autoplan". En resumen contienen las siguientes cláusulas:

C)



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

Cláusula segunda: "La Propietaria conviene en dar en uso al Empleado y éste en recibir un vehículo para ser usado a beneficio de la propietaria para la realización de sus labores y fuera de su hora de trabajo para servicio personal". En dicha cláusula se precisan las especificaciones del vehículo, incluyendo su valor total y el monto que asume el empleado (45% o 50% del valor total de venta y el Impuesto General a las Ventas correspondiente).

Cláusula cuarta: "La Propietaria compensará al Empleado por el uso que hace del vehículo en su servicio y por los gastos que ello le ocasione conforme a la cláusula anterior, una suma por concepto de movilidad, cuya determinación será hecha a juicio de la Empresa y sobre la base de kilómetro recorrido por razones de trabajo."

Cláusula sexta: "(...) En caso de siniestro que origine la pérdida total del vehículo, la indemnización será distribuida proporcionalmente entre el Empleado y la Propietaria en función a las avas partes que haya transcurrido la duración del contrato. La franquicia que se fije en la póliza de seguro, será pagada en todos los casos por la propietaria (55%) y el empleado (45%)(...)"

Cláusula séptima: "El presente contrato tendrá una validez de 48 meses a partir de la fecha de suscripción del presente documento; sin embargo, la Propietaria podrá dar término al convenio en forma unilateral y automática si el Empleado deja de prestar servicios a la propietaria."

En tanto el Empleado no cumpla con devolver a la Propietaria el vehículo entregado en uso, la Propietaria queda facultada a retener del haber mensual del Empleado y de la liquidación de beneficios sociales que le corresponda, la integridad de la suma adeudada y hasta por un monto igual a las tantas avas partes pendientes de cancelación del vehículo(...)"

Cláusula octava: "Las partes contratantes podrán convenir al vencimiento del presente convenio sobre la transferencia del vehículo al empleado fijándose a dicha fecha el valor a que operará dicha transferencia y que no excederá del 45%<sup>2</sup> del valor de adquisición del vehículo, más el Impuesto General a las Ventas(...)"

Cláusula décima: "Si el empleado deja de prestar servicios a la propietaria podrá acceder a la propiedad del vehículo cancelando las partes correspondientes a los faltantes de la empresa y del empleado. En caso contrario la propietaria se compromete a devolver al empleado la suma real y efectivamente abonada más el interés bancario (pasivo) adicional."

De acuerdo con la documentación presentada por la recurrente, el grupo empresarial cuenta con una política sobre automotores de alcance regional para la asignación y renovación de automóviles conforme a las distintas posiciones vigentes dentro de la organización, cuyo objetivo es el "beneficio motivacional". Dicho beneficio se materializaba bajo la modalidad de i) "Auto Compañía" (auto plan) y ii) "Préstamo para la compra de automotor" (folios 340 al 346).

No obstante, en las consideraciones específicas de dicha política para el caso de Perú se establece expresamente lo siguiente: "En lugar de la modalidad de "préstamo para la compra de automotor" que produciría un sobre-gasto para el empleado del 18% del valor del vehículo, ya que bajo esta modalidad está imposibilitado de utilizar el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, se ha previsto que la unidad sea adquirida a nombre de la compañía, la que como persona jurídica sí podía hacer uso del crédito fiscal."

Según lo señalado, al otorgar un préstamo a su trabajador para que comprara un vehículo, éste último no podría deducir como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que le trasladaran como consumidor

<sup>2</sup> Este porcentaje en algunos de los contratos es de 50%.

C)



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

final, por lo que la recurrente optó por adquirir dichos bienes para poder hacer uso del crédito fiscal. Tal como se aprecia, el objetivo era facilitar a su trabajador la adquisición de un vehículo, por lo que la alternativa al préstamo no podría ser el arrendamiento sino la compraventa o el arrendamiento – venta, habiendo utilizado tal figura (arrendamiento con opción de compra) a efecto de obtener un tratamiento tributario más favorable, tal como lo manifiesta la propia recurrente.

Ahora bien, según la recurrente la cesión de los vehículos tenía como finalidad que éstos se destinasen para el desarrollo de sus actividades en la empresa; sin embargo, no ha demostrado cómo es que ello ocurría, esto es, si las funciones de los trabajadores implicaban un traslado permanente fuera del recinto empresarial, en especial en el caso del personal que en principio, por la naturaleza de sus funciones, no requerían realizar dicho desplazamiento, más aun si, como se consigna en la cláusula cuarta, la recurrente estaba obligada a reembolsar los gastos incurridos por el trabajador en base a los kilómetros recorridos por razones de trabajo.

A ello debe agregarse que estos vehículos eran adquiridos e inmediatamente entregados a los trabajadores vía suscripción del contrato, tal como se desprende de la documentación que obra en el expediente, pues su objetivo al adquirirlos no era mantenerlos como activos fijos de la empresa sino transferirlos a terceros, en este caso sus trabajadores. Ello es concordante con la contabilidad internacional de la recurrente, donde se consideraba el valor de adquisición asumido por el trabajador como cuentas por cobrar.

Por otro lado, en lo que se refiere a la opción de compra, de acuerdo con lo prescrito por el artículo 1423° del Código Civil ya referido, ésta se encuentra sujeta a un plazo máximo de seis meses y cualquier exceso se reduce a este límite. Dicha norma es imperativa y no admite prueba en contrario, por lo que mal podría haber pactado la recurrente un plazo mucho mayor (4 años) como aparece en el contrato. En todo caso podría haberse pactado la renovación conforme lo prevé el artículo 1424°, lo que tampoco se desprende que haya ocurrido.

Independientemente a ello, aún cuando la Cláusula octava prescribe que al vencimiento del contrato, esto es, cuarentiocho (48) meses, se podría convenir la transferencia del vehículo, fijándose a dicha fecha el valor a que operará y que no excederá del 45%<sup>3</sup> del valor de adquisición del vehículo, más el Impuesto General a las Ventas, no se ha previsto y por ende tampoco demostrado cómo es que operaba la manifestación de voluntad por parte del potencial comprador.

En efecto, la citada cláusula señalaba que *“de perfeccionarse la transferencia, la integridad de la suma pactada será pagada por el empleado con cargo a fondos propios o con cargo a depósitos en fondos cooperativos que existan a su nombre en organizaciones de dicha naturaleza existentes en la empresa, debiendo el empleado, en dicho caso emitir la carta de instrucción correspondiente”*; sin embargo, no obra en el expediente las referidas cartas de instrucción que supuestamente probarían que efectivamente se trataba de una opción de compra.

Cabe señalar que tal como se desprende de los contratos, el 45% o 50% del valor de adquisición más el Impuesto General a las Ventas que era el valor de transferencia del vehículo para los trabajadores, era el equivalente a las cuarentiocho (48) cuotas mensuales pagadas en 4 años, por lo que el supuesto de la carta de instrucción en tal oportunidad no se produciría. De ello, se desprende que bastaba la cancelación de las cuotas pactadas para que operara la transferencia, característica de una compraventa con reserva de propiedad y no de un arrendamiento con opción de compra.

Vinculado con ello, se encuentra lo estipulado en la cláusula décima para el caso de los empleados que dejen de prestar servicios en la empresa y que ya no son beneficiarios del programa “autoplan”. Tal como

<sup>3</sup> Este porcentaje en algunos de los contratos es de 50%.



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

lo disponía la referida cláusula el trabajador debía abonar la diferencia del valor del vehículo aún no cancelada, considerando el 100% (faltante de la empresa y del empleado), caso contrario, esto es, de no ocurrir esta cancelación, la recurrente le devolvía la suma abonada más los intereses bancarios. Siendo así, las cuotas pagadas por los trabajadores de la recurrente constituían pagos a cuenta por la adquisición del vehículo y no un arrendamiento donde no se había ejercido la opción, en cuyo caso, no procedía la devolución de las "cuotas pagadas" pues éstas constituían la retribución por la cesión del uso del bien.

En ese mismo sentido, la cláusula séptima hacía hincapié en la facultad de la propietaria (recurrente) para retener la suma adeudada en un monto igual a las cuotas pendientes de cancelación del vehículo, lo que reafirma que el objeto del contrato fue la compraventa de un vehículo cuya forma de pago fue pactada en 48 cuotas.

De otro lado, según lo pactado en los contratos, la franquicia que se fijara en la póliza de seguro era pagada según la proporción del valor del vehículo asumido por cada una de las partes y en caso de siniestro que originara la pérdida total del vehículo, la indemnización también era distribuida proporcionalmente según las avas partes que hubiera durado el contrato, lo cual no responde a un contrato de arrendamiento donde no se ha ejercido aún la opción, pues no siendo aún propietario no le correspondía asumir el riesgo de la pérdida ni beneficiarse con ella.

Cabe señalar que si bien la recurrente asumía parte de los costos de mantenimiento y reparación de los vehículos vendidos, ello es irrelevante, pues ésta no era una condición que definiera la cesión del vehículo, la que en todo caso podría considerarse como un gasto si efectivamente se demostrara que el vehículo era utilizado en las actividades de la empresa y que le correspondía asumir el gasto de un tercero o caso contrario, se trataba de un acto de liberalidad a favor de sus trabajadores.

Finalmente, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 18, que trata sobre el reconocimiento de ingresos, establece en su párrafo 17 que *"si una empresa conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos. Por ejemplo, un vendedor puede retener con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la empresa ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos derivados de la misma"*.

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que los contratos que fueron suscritos por la recurrente se trataban de compra-ventas donde se reservó la propiedad, quedando ésta diferida hasta que el comprador, en este caso el trabajador, cumpliera con el pago de las cuarentiocho (48) cuotas pactadas, y no de cesiones con opción de compra, por lo que debe reconocerse el ingreso como una venta.

## Aplicación del Impuesto General a las Ventas

Conforme con lo dispuesto por el artículo 1° en concordancia con el artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, 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.

Por su parte el literal a) del numeral 3 del artículo 2° del reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-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,



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Asimismo, conforme con el inciso a) del artículo 4º de la ley citada, 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.

De acuerdo con lo señalado expresamente por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 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.

El citado impuesto grava la venta, esto es, el acto por el cual el vendedor se obliga a transferir la propiedad del bien y no la traslación de dominio la que puede ocurrir en un momento distinto.

Concordante con ello, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 588-2-2001 del 18 de mayo de 2001, señala que 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.

En ese sentido, siendo que el objeto materia del contrato es una venta y habiéndose entregado los bienes con la celebración del contrato, la obligación tributaria de pago del Impuesto General a las Ventas nació en dicha oportunidad, por el valor de venta total.

Sin embargo, siendo que de acuerdo con la documentación que obra en el expediente, los vehículos materia de venta fueron transferidos a un precio menor al de su adquisición (45% o 50%), corresponde determinar cuál es el tratamiento aplicable a la base imponible en este caso.

Los vehículos adquiridos por la recurrente se contabilizaban dentro del rubro de activo fijo (cuentas 33400SOL01 – unidades de transporte y cuenta 33800SOL01 – activos fijos en tránsito), siendo depreciados con las tasas vigentes de cada año (cuenta 39340SOL1 – depreciación). La Administración corroboró la forma de contabilización de la operación, tal como se observa del contenido del informe general de auditoría (folio 445); no obstante, advierte que en la contabilidad internacional de la recurrente los vehículos habían sido contabilizados como cuentas por cobrar y no como activos fijos y que además estos vehículos no tenían depreciación.

Respecto de la calidad del bien como activo fijo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 16, cuando define a los activos fijos, señala que *“Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:*

- a. *Posee una empresa para uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos ;y*
- b. *Se esperan usar durante más de un periodo económico.”*

Sin embargo, la adquisición de vehículos por parte de la recurrente no cumple alguno de estos supuestos, ya que su propósito fue adquirirlos para transferirlos a terceros (sus trabajadores), tal como se aprecia de la documentación que obra en el expediente y que ha sido presentada por la contribuyente, al compararse las fechas de adquisición y de entrega del bien a sus trabajadores.

De ello se desprende, que los vehículos materia de venta no forman parte del activo fijo de la recurrente, por lo que no podría entenderse que al tratarse de la venta de un activo fijo a un precio menor al de su adquisición y antes de los dos años de haberse puesto en funcionamiento, corresponde aplicar el reintegro del crédito fiscal.





# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

Si bien la Administración no señala si le reconoce o no la calidad de activo fijo, al parecer no le da tal tratamiento, pues considera el valor de adquisición (100%), reparándolo como subvaluación de ventas y aplicando el artículo 42º de la Ley del Impuesto General a las Ventas que establece que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor de servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario. El citado artículo señala que no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago, se produzcan, entre otras situaciones, que dicho valor sea inferior al valor usual de mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario y cuando los descuentos no se ajusten a lo normado en la ley o el reglamento.

Ahora bien, el Impuesto General a las Ventas se encuentra estructurado para gravar el valor agregado en cada etapa de la producción y comercialización de bienes, permitiendo que en cada una de ellas se deduzca como crédito fiscal, el impuesto que afecta las adquisiciones, pues éste deberá incidir una sola vez en el precio, siendo el consumidor final quien a través del traslado asumirá el impuesto que grava el valor total del bien.

Bajo este contexto, cuando una empresa que adquiere bienes para vender los transfiere a título gratuito o los retira para su propio consumo, técnicamente tendría que restituir el crédito fiscal que hubiera aplicado o gravar la operación asimilándola a una venta.

Nuestra legislación ha optado por gravar dicha operación; así, el artículo 3º de la ley del citado impuesto, señala que es 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, salvo las excepciones que expresamente se señalan en la ley y su reglamento.

Concordante con ello, el citado artículo 42º toma como referencia el valor usual de mercado a efecto de evitar que se reduzca la base imponible del impuesto y con ello se afecte al Fisco. La norma permite prueba en contrario, pues podría haber casos donde el precio menor al valor usual de mercado tenga una explicación por razones de gestión empresarial, por ejemplo el ingreso al mercado de productos nuevos, o la ampliación de mercado de productos existentes; no obstante, si el precio es menor al valor de mercado por haberse otorgado un descuento o bonificación o subsidio por parte del vendedor que no se encuentra regulado por la ley o el reglamento, no podría considerarse tal valor como sustentado, ya que así lo señala expresamente el artículo 42º y porque el artículo 14º cuando establece qué descuentos son los que no forman parte de la base imponible, indica que son los que consten en el comprobante de pago, en tanto resulten normales en el comercio y siempre que no constituyan retiro de bienes.

Es teniendo en cuenta este marco legal y técnico que debe establecerse el tratamiento aplicable para determinar la base imponible en el caso de autos.

Tal como se ha señalado en párrafos anteriores, la recurrente adquirió vehículos con el propósito de transferirlos a sus trabajadores al 45% ó 50% de su valor de adquisición y asumir la diferencia, explicitándose ello en los contratos suscritos. Si bien, el monto subsidiado por la recurrente no constituye propiamente un descuento que conste en el comprobante de pago, es evidente que operó como tal independientemente del nombre que se le asigne (bonificación, subsidio, liberalidad, etc.), ya que así se puso de manifiesto en los contratos suscritos al señalarse que el adquirente sólo abonaría el 45% ó 50% del valor de adquisición, razón por la cual la base imponible deberá aplicarse sobre el 100% del valor de adquisición.

Por las razones expuestas en los párrafos anteriores, corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración.

cr  



# Tribunal Fiscal

Nº 04784-5-2003

## Aplicación del Impuesto a la Renta

En los ejercicios 1996, 1997 y 1998, que son materia de análisis, la Administración reparó la venta de vehículos tal como lo había hecho para el caso del Impuesto General a las Ventas.

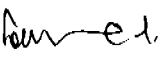
Habiéndose determinado en la presente resolución que se trata de ventas con reserva de propiedad de bienes que no tenían la calidad de activos fijos y no cesiones con opción de compra, procede mantener el reparo efectuado a las depreciaciones efectuadas y deducidas como gasto.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Arispe Villagarcía, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

### **RESUELVE:**


1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO PARCIAL** de la apelación interpuesta en el extremo de las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0003371 a 012-02-0003382, 012-02-0003352, 012-02-0003353, 012-02-0003355, 012-02-0003359 a 012-02-0003361 y 012-02-0003363.
2. Declarar **NULO** el Requerimiento N° 000012404 y todos los actos vinculados a éste, en el extremo referido al Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 y en consecuencia **NULA** la Resolución de Determinación N° 012-03-0001100.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-13914 de 28 de junio de 2001, en los demás extremos impugnados.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, para sus efectos.

  
**CHAU QUISPE**  
**VOCAL PRESIDENTA**

  
**OLANO SILVA**  
**VOCAL**

  
**ARISPE VILLAGARCÍA**  
**VOCAL**

  
**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
OS/EC/njt