



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

EXPEDIENTE N° : 12931-2004  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta  
PROCEDENCIA : Cusco  
FECHA : Lima, 25 de setiembre de 2007

**VISTA** la apelación interpuesta por ..... contra la Resolución de Intendencia N° 096-014-0000338/SUNAT, emitida el 27 de julio de 2004 por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 094-03-0001723 a 094-03-0001739, por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2001 a enero de 2002 y de marzo a julio de 2002, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y marzo a julio de 2002 y el impuesto a la Renta del ejercicio 2001; así como contra las Resoluciones de Multa N° 094-02-0006761 a 094-02-0006775, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; declarando la nulidad de las Resoluciones de Multa N° 094-02-0006765 y 094-02-0006766, reduciendo a los intereses moratorios de los valores girados por pagos a cuenta y extinguiendo la Resolución de Determinación N° 094-03-0001737.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración le efectuó reparos a los períodos tributarios de enero de 2001 a julio de 2002 por omisiones de ingresos por servicios prestados en la Red de Caminos Inca, sobre la base de aumentar el porcentaje del margen de utilidad al valor de venta unitario del servicio que presta, bajo el supuesto de que dicho valor no es fehaciente, sin tomar en cuenta que no presta el servicio directamente sino de manera eventual y que suele realizar frecuentemente el servicio de intermediación.

Que sobre este particular, indica que (i) los activos fijos con que cuenta han sido adquiridos por exigencia del Reglamento de Uso Turístico de la Red de Caminos Inca del Santuario Histórico Machupicchu (Reglamento de la Red) y no con el fin de prestar el servicio directamente; (ii) como quiera que se encuentra obligado a pagar el 50% de los derechos de ingreso por anticipado y usualmente los servicios directos contratados o reservados se cancelan, se encuentra obligada a endosarlos (a través de la intermediación) a otros operadores turísticos; (iii) no registra gastos por servicios de camino inca (guías, alimentación porteadores, campamentos, etc.) los cuales son asumidos por los usuarios de modo que sólo les vuelve a facturar lo relativo a los servicios de información, reservas, mediación turística y entrada al santuario de Machupicchu; (iv) les endosa los servicios a los guías de turismo quienes prestan el servicio directamente y a quienes la Administración ha presionado indebidamente en sentido contrario, sin que se haya acreditado que éstos le han girado los respectivos recibos por honorarios; consecuentemente, la Administración no puede desconocer que presta servicios de intermediación.

Que añade que en la determinación del valor del servicio la Administración no ha tomado en cuenta las diversas variables que influyen en el costo del mismo, tales como temporada, número de días, tipo de servicio (directo – paquete turístico – o por endose – intermediación), inicio del servicio, ruta y número de pasajeros, lo que implica que no todos los servicios prestados sean iguales.

Que sostiene que la Administración intenta imponer un precio, vulnerando las disposiciones constitucionales que protegen la libre oferta y demanda, libertad de empresa y de contratar, esto es, no puede modificar válidamente el precio que ha pactado con sus usuarios; asimismo, agrega que utiliza un procedimiento de determinación sobre base presunta sin que se configuren las causales necesarias para ello, por lo que sus actos son nulos por prescindir del procedimiento legal establecido.

Que adicionalmente solicita se acredite que la Jefe de División tiene las facultades para suscribir la apelada en representación de la Intendente Regional Cusco.

Que la Administración argumenta que la recurrente no exhibió la estructura de costos de los servicios que presta pese a habérselo solicitado y estableció que no había emitido comprobante de pago en algunos



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

casos según los documentos denominados "Anexo II - Grupos Organizados con Prestadores de Servicios Turísticos"; asimismo, determinó que el precio unitario de dichos servicios (precio por pasajero) según los comprobantes de pago emitidos y sus declaraciones juradas determinativas no cubrían los costos y gastos incurridos; en este sentido, concluyó que el valor de los servicios no resultaba fehaciente.

Que por este motivo, procedió a reparar los ingresos por servicios valorizándolos de acuerdo con el artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, el numeral 6 del artículo 10° de su reglamento, el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 19-A de su reglamento; y, sobre la base de estas normas, determinó el valor de venta unitario del servicio camino inca considerando las cifras menores del costo y el margen de utilidad de otros contribuyentes que realizaban operaciones similares (servicios prestados directamente) por los recorridos al Santuario de Machupichu a partir del kilómetro 84 y 104.

Que añade que conforme con estas normas, para estimar el valor de venta del servicio ha utilizado los antecedentes que obran en su poder llevando un procedimiento de determinación sobre base cierta por cuanto se limita a establecer el valor de venta de operaciones de cuya existencia hay certeza; asimismo, asegura que la fiscalización se ha llevado conforme con las normas del Código Tributario; en este sentido, sostiene que no hay vulneración del principio de legalidad o del debido proceso, por lo que la nulidad solicitada por la recurrente carece de sustento.

Que las libertades de trabajo, empresa, contratación y competencia deben ser desarrolladas dentro de los marcos legales entre los que se encuentran las obligaciones tributarias, las mismas que han sido incumplidas por la recurrente al omitir registrar y declarar el total de sus ingresos.

Que está probado que la recurrente realiza los servicios directamente puesto que (i) lo ha reconocido durante la fiscalización y consta del Anexo II antes referido el cual constituye una declaración jurada; (ii) el Reglamento de la Red exige que las empresas cuenten con un equipo mínimo al efecto y no admite la modalidad del servicio de intermediación; (iii) ha comprobado que la recurrente transfiere servicios turísticos operados directamente; (iv) los guías, transportistas y otros proveedores le giran los comprobantes de pago a su nombre; (v) la recurrente ha adquirido activo fijo y comestibles para prestar directamente el servicio y los ha considerado en su contabilidad; y, (vi) cuenta con las declaraciones de los guías en las que se aprecia que han prestado el servicio por encargo de la recurrente.

Que por los reparos a los ingresos, la Administración determinó omisiones de tributo por las que giró las resoluciones de determinación impugnadas sobre base cierta y no sobre base presunta como aduce la apelante. Asimismo, emitió las respectivas resoluciones de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, consistente en no "...incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria", sancionada con el 50% del tributo omitido.

Que en este orden de ideas, es objeto de controversia la naturaleza y características del servicio prestado por la recurrente así como la legalidad del procedimiento seguido por la Administración para valorizarlo, a fin de establecer si las resoluciones de determinación y de multa impugnadas se encuentran arregladas a ley.

Que en los Requerimientos N° 00113235 (foja 1143) y 00114152 (foja 818) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con comprobantes de pago los servicios prestados en la Red del Camino Inca que se detallaban en sus respectivos Anexos N° 1 (fojas 1136 a 1139 y 814 a 817) los mismos que se aprecia son tomados de los documentos denominados "Anexo II - Grupos organizados con prestadores de servicios turísticos" presentados por la recurrente ante la Unidad de Gestión del Santuario Histórico de Machupichu (UGM) (fojas 23 a 328).

Que adicionalmente, en el primer requerimiento solicitó que sustentara y detallara los ingresos a que correspondían los gastos de mayo a diciembre de 2001 según Anexo N° 2 (fojas 1011 a 1135) realizados por concepto de alimentos, bus, gas y guías que figuraban en su contabilidad así como la razón por la



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

cual no aparecían en la misma el costo de entrada al Santuario de Machupicchu, pasaje de retorno tanto en el bus de bajada a la estación como del tren de retorno de los porteadores, los cuales por su naturaleza eran necesarios para la prestación del servicio; asimismo, observó la adquisición de equipo de campamento, cocina, medicamentos y otros según Anexo N° 3 (foja 1010).

Que la recurrente responde ambos requerimientos adjuntando cuadros con el número de pasajeros, fecha de ingreso y copia de los respectivos comprobantes de pago emitidos refiriéndose a los servicios que presta en la Red del Camino Inca (fojas 998 y 813); asimismo, en el primer requerimiento discrepa del número de pasajeros considerado por la Administración y precisa que no necesariamente vende siempre paquetes completos sino también parcialmente de acuerdo a la solicitud o requerimiento de los turistas.

Que añade que los gastos de alimentación, gas, guías y otros son necesarios para producir, obtener y mantener la fuente de la renta; establece la relación de dichos gastos con los ingresos que constan en la factura N° 4 y las boletas de venta N° 12 a 46; aclara que no incurre en los gastos de boletos de entrada al Santuario de Machupicchu, pasajes de bus o tren de retorno de los porteadores (los cuales son residentes de la zona y no requieren volver al Cusco); asimismo, refiere que las compras de equipos, enseres, medicamentos son exigencia de la UGM para todas la agencias de turismo que operan en la Red del Camino Inca.

Que en los resultados de los Requerimientos N° 00113235 (foja 1143 vuelta) y 00114152 (foja 818 vuelta) recibidos por la recurrente según consta de la firma de su representante legal con fecha 21 de enero de 2003, la Administración indica que aquélla ha reconocido la prestación de los servicios de Camino Inca, considera algunas cancelaciones de servicios, sustentadas por la recurrente y adjunta en sus Anexos N° 01 (fojas 1140 a 1142, 816 y 817) el punto y fecha de ingreso al Camino Inca, el número de pasajeros ("pax") y el guía correspondiente, señalando que estos datos corresponden al servicio efectivamente prestado; asimismo, en el resultado del primer requerimiento añade que toda vez que la recurrente reconoce que los gastos de bus, alimentación, gas, guías, carpas, medicamentos, etc. se incurren para prestar el servicio, se concluye que lo ha hecho en forma íntegra y no parcial.

Que mediante los Requerimientos 3610 N° 49045, 49047, 49039, 49049 y 49087 la Administración solicitó a los guías de turismo Miluska Velarde Delgado, Rubén Bede Chalco Peralta, Julio Santos Mendoza Huillca, Simón Mario Sanchez Ocampo y Graciela Quispe Cusi, que comparezcan a fin de informar sobre sus actividades económicas y que exhibieran sus recibos por honorarios, lo cual cumplieron levantándose acta de sus manifestaciones (fojas 334 a 417).

Que a su vez, de los actuados se observa que en los documentos "Anexo II - Grupos organizados con prestadores de servicios turísticos" consta el punto y fecha de ingreso, la fecha de salida, la ruta utilizada, número de campamentos, la razón social de la recurrente como prestador de servicios turísticos, el nombre de los guías, su número de registro y de autorización, los datos de los visitantes y del personal de apoyo, el número de pasajeros (también denominados "pax") que ingresó del 29 de agosto al 19 de abril y del 1 de mayo al 31 de julio de 2002, según el control de ingreso realizado por la UGM (fojas 23 a 328).

Que el artículo 1° del Reglamento de Uso Turístico de la Red de Camino Inca del Santuario Histórico de Machupicchu aprobado por Resolución N° 002-2000-UGM-CD, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 9 de mayo de 2000, dispone que su objetivo general es contribuir a la preservación y conservación del Patrimonio Cultural y Natural del Santuario Histórico de Machupicchu - SHM, estableciendo las normas y condiciones del adecuado uso turístico de la Red de Caminos Inca del Santuario Histórico de Machupicchu.

Que el artículo 2° del citado reglamento establece que sus objetivos específicos son: a) Conservar y mantener adecuadamente la Red de Caminos Inca del SHM como Patrimonio Cultural y Natural de la Nación; b) Normar el uso turístico de la Red de Caminos Inca del SHM; c) Mitigar los impactos causados por los usuarios, en la Red de Caminos Inca del SHM, basándose en criterios de dosificación en función de la capacidad de carga; d) Reducir los riesgos de deterioro del SHM, motivando el compromiso de los usuarios con la conservación del Patrimonio Cultural y Natural de la Nación; y, e) Establecer un sistema



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

de visitas compatible con la conservación del Patrimonio Cultural y Natural y el adecuado servicio al usuario.

Que el artículo 5° del referido reglamento prevé el uso de la Red de Caminos Inca del SHM, con fines turísticos, se realiza a través de Grupos Organizados, bajo dos (2) modalidades: (a) Con Prestadores de Servicios Turísticos; y, (b) Con Guías de Turismo Autorizados; a su vez, el artículo 6° prevé que los Prestadores de Servicios Turísticos, son las empresas encargadas de la organización, operación, conducción y administración de sus Grupos Organizados y que asumen responsabilidad por los actos de todos los integrantes de estos Grupos, sin perjuicio de la responsabilidad personal de cada integrante del mismo.

Que el artículo 7° del mencionado reglamento dispone que los grupos organizados son operados y conducidos de manera adecuada por los Prestadores de Servicios Turísticos autorizados a operar en esta Red de Caminos Inca, según lo establecido en el presente Reglamento y se encuentran compuestos por: a) Visitantes.- Son los turistas nacionales o extranjeros que han contratado los servicios de los Prestadores de Servicios Turísticos, para ingresar a la Red de Caminos Inca del SHM; b) Guías de Turismo.- Contratados por los Prestadores de Servicios Turísticos para la conducción de estos Grupos, cuyos actos son responsabilidad de los Prestadores de Servicios Turísticos, sin perjuicio de su responsabilidad individual; y, c) Personal de Apoyo.- Es el personal auxiliar: porteadores, cocineros y otros contratados por el Prestador de Servicios Turísticos, quien asume responsabilidad por éstos, sin perjuicio de su responsabilidad individual.

Que conforme a lo establecido en las Resoluciones N° 07501-4-2005 y 02081-1-2006, este Tribunal ha dejado establecido que el documento "Anexo II - Grupos organizados con prestadores de servicios turísticos" constituye prueba de los ingresos a la Red de Camino Inca y por lo tanto, acredita la prestación de servicios turísticos.

Que en tal orden de ideas, de las normas y jurisprudencia citadas y tomando en cuenta que la recurrente no discute en sus impugnaciones la cantidad de pasajeros ingresados bajo su responsabilidad a la red del Camino Inca (según los Anexos N° 1 de los resultados de los Requerimientos N° 00113235 y 00114152), se concluye que efectivamente les prestó sus servicios turísticos; sin embargo, conforme con los objetivos del reglamento citado, dirigidos a establecer responsabilidades de los agentes turísticos en la conservación del SHM, no se colige necesariamente del documento "Anexo II - Grupos organizados con prestadores de servicios turísticos" que la naturaleza de la prestación fuera directa y no de intermediación o que el servicio se pactara con la totalidad de sus elementos como la entrada, el transporte, el equipo o la comida; por lo que resulta necesario recurrir a otros elementos adicionales.

Que al respecto, la recurrente publicita su actividad ofertando servicios de manera directa y completa, esto es, como Camino Inca a Machupicchu<sup>1</sup> en dos modalidades: (i) Camino Inca 4 días / 3 noches, que incluye bus hasta el kilómetro 82, colchón, carpas, cocineros, porteadores, guía, alimentación completa (4 desayunos, 3 almuerzos y 3 cenas), retorno en tren y entrada al Camino Inca y Machupicchu<sup>2</sup>; y, (ii) Camino Inca 2 días / 1 noche, que incluye tren hasta el kilómetro 104, carpas y hospedaje, comida (1 desayuno, 1 almuerzo y 1 cena) entrada al Camino Inca y Machupicchu, guía profesional y retorno al Cusco<sup>3</sup> (foja 6).

Que en las boletas de venta se aprecia que la descripción del servicio se refiere a "servicio de guía", "camino inca", "servicio de camino inca", "servicio de guía camino inca", "pack camino inca", "servicio completo camino inca", "tour to inca trail" o "tour a camino inca"; precisando de manera variable algunos de los siguientes elementos: "alimentación", transporte (como "traslado", "bus" o "transporte"), "porter

<sup>1</sup> Inca Trail to Machupicchu

<sup>2</sup> Inka trail 04 days/03 nights, included: bus to the km. 82, mattress, tents, cooks, porters, dining tent, tour guide, complete food, 4B (breakfast), 3L (lunch), 3D (dinner), return in backpacker train, entrance to the Inca trail and Machupicchu.

<sup>3</sup> Inka trail 02 days/01 night, included: backpacker train to the km. 104, tents, hostel, food, 1B (breakfast), 1L (lunch), 1D (dinner), return in backpacker train to cusco, entrance to the Inka trail and Machupicchu.



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

extra", "carpa", 4 días y 3 noches, 2 días y 1 noche, alojamiento o retorno del porteador; asimismo, en las facturas se señala servicios por viaje, alquiler de equipo de campamento, comisión por venta de boletos y *city tour* mediante 3 buses (fojas 918 a 983 y 556 a 704 y 709 a 804).

Que en este sentido, de la apreciación conjunta del documento "Anexo II - Grupos organizados con prestadores de servicios turísticos", la oferta publicitada del servicio y la descripción del efectivamente prestado, es posible establecer que su naturaleza fue la de prestación directa y no de intermediación como alega la recurrente, máxime cuando ésta acepta, como se aprecia en los resultados referidos que incurre en gastos de guías, bus, alimentación, medicamentos, etc. con el fin de brindar el servicio; sin embargo, no se puede concluir que el servicio pactado con los usuarios era íntegro o prestado en forma completa en todos los casos como sostiene la Administración en el punto 2 de los resultados del Requerimiento N° 00113235, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento al respecto.

Que de otro lado, en cuanto al procedimiento utilizado por la Administración para valorizar los servicios, se debe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 42° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del 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, precisándose que no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago éste sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario, entre otros supuestos, resultando no determinado el valor de una operación cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, no especifique naturaleza, cantidades o precios.

Que a su vez, conforme al inciso a) del numeral 6 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, y sustituido por el artículo 33° del Decreto Supremo N° 064-2000-EF, para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refiere el primer párrafo del artículo 42° del Decreto, la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, a falta de valor de mercado, el valor de venta se determinará de acuerdo a los antecedentes que obren en poder de la SUNAT.

Que el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, sustituido por el artículo 5° de la Ley N° 27356, establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado, si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente; asimismo, para efectos de dicha ley añade lo que se considera valor de mercado para las existencias, valores, activo fijo, transacciones entre empresas vinculadas y transacciones desde hacia o a través de territorios de baja o nula imposición; precisando en su último párrafo que mediante decreto supremo se podrá establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados y se podrán dictar las disposiciones correspondientes a los acuerdos previos sobre métodos de valoración con las empresas.

Que el artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 045-2001-EF, vigente durante los periodos acotados, señala que se considera valor de mercado de los servicios prestados a empresas no vinculadas: (a) El que normalmente se obtiene en los servicios onerosos que la empresa presta a otros terceros no vinculados, no domiciliados en países o territorios de baja o nula imposición, en condiciones iguales o similares, en transacciones comparables; (b) Aquél que se obtenga al incrementar el valor de adquisición o costo de producción del servicio en el margen que la empresa habitualmente obtiene en transacciones con otros terceros no vinculados, no domiciliados en países o territorios de baja o nula



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

imposición, en condiciones iguales o similares o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes no domiciliados en países o territorios de baja o nula imposición; y, (c) El que se obtenga mediante la disminución del precio de reventa establecido por el adquirente del servicio, en el margen que habitualmente obtiene el citado adquirente en transacciones comparables con otros terceros no vinculados, no domiciliados en países o territorios de baja o nula imposición, o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones iguales o similares entre terceros independientes no domiciliados en países o territorios de baja o nula imposición.

Que asimismo precisa el citado artículo que para efecto de la determinación del valor de mercado de los servicios, una transacción es comparable con otra realizada en condiciones iguales o similares, cuando se cumpla una de las dos condiciones siguientes: (1) Que ninguna de las diferencias, en caso de que existan, entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las empresas que las realizan pueda afectar materialmente el precio o margen del mercado libre, o, (2) Que aun cuando las condiciones de las transacciones que se quieren comparar no sean iguales o similares, se pueda efectuar ajustes para eliminar los efectos de dichas diferencias, las empresas no vinculadas deberán mantener, entre otros, la documentación e información sobre los métodos utilizados para la determinación de los precios de sus servicios prestados con indicación del criterio y elementos objetivos considerados.

Que no obstante, el texto antes citado del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de la recurrente por encontrarse vigente en los periodos acotados, se aprecia que el informe que sustenta la apelada (foja 1344) cita el texto del precitado artículo que fuera introducido por el artículo 9° del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, el mismo que entró en vigencia el 14 de febrero de 2003, es decir con posterioridad a la realización de las operaciones que son objeto de reparo, y que recoge un procedimiento distinto del mencionado en los considerandos precedentes.

Que adicionalmente, se aprecia que la valorización seguida por la Administración en la etapa de fiscalización no se ha ceñido al procedimiento establecido por la Ley del Impuesto a la Renta en los aspectos que se describen a continuación:

Para establecer que el valor del servicio no es fehaciente tomar como elemento de juicio el hecho de que el costo de los servicios es menor a los ingresos cuando éste no es un indicativo apropiado para determinar la falta de fehaciencia, según el criterio seguido por las Resoluciones N° 882-2-99 y 1060-1-2007 de este Tribunal; asimismo, en virtud de la misma jurisprudencia, el inciso a) del artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, supone comparar el valor del bien vendido con el valor usual del mercado para otros bienes de igual naturaleza, y que sólo una vez efectuada dicha comparación y establecido que el valor del servicio es inferior, se podrá realizar la estimación correspondiente.

No acredita que las operaciones de terceros tomadas en cuenta constituyan transacciones comparables en los términos señalados por el indicado artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ha determinado el valor de venta de acuerdo a los antecedentes que obran en su poder conforme se precisa en las cédulas "Detalle de la determinación del costo por servicio de camino inca - Km. 82, Km. 104 según antecedentes que obran en SUNAT" (folios 449 a 486), siendo que de acuerdo a lo establecido por el inciso a) del numeral 6 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dicha determinación se aplica a falta de valor de mercado de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Para la determinación del valor de mercado recurriría al inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley, el mismo que considera valor de mercado, aquél que se obtenga al incrementar el valor de adquisición o costo de producción del servicio en el margen que la empresa habitualmente obtiene en transacciones con otros terceros no vinculados, no domiciliados en países o territorios de baja o nula



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

imposición, en condiciones iguales o similares o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes no domiciliados en países o territorios de baja o nula imposición, es decir que de acuerdo al referido método del costo incrementado, se parte del valor de adquisición o costo de producción del servicio en que incurre el proveedor del servicio, y se le agrega el margen habitual de la empresa en transacciones con terceros no vinculados, o el margen habitual en transacciones comparables entre terceros independientes; sin embargo, a partir de lo señalado por la Administración en el Anexo N° 1 de los resultados de los Requerimientos N° 00113235 y 00114152 y de las Cédulas "Detalle de la determinación del costo por servicio de camino inca" (fojas 329 a 332), la Administración no sólo aplica el margen de utilidad determinado por terceros independientes, sino que toma en cuenta el costo de ventas determinado por dichos terceros, lo que supone un método de valorización de mercado que no se ajusta al señalado en el inciso b) del artículo 19° A del Reglamento.

Que en consecuencia, siguiendo el criterio establecido en la Resolución N° 02081-1-2006, corresponde revocar la apelada en el extremo de la determinación del valor de mercado de las operaciones realizadas por la recurrente, por no ajustarse a lo establecido por el artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el inciso a) del numeral 6 del artículo 10° de su Reglamento, el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 19° - A de su Reglamento, de acuerdo al texto incorporado por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 045-2001-EF, debiendo la Administración establecer el referido valor y las omisiones al impuesto correspondientes de ser el caso con sujeción a lo dispuesto en las normas antes mencionadas, tomando en cuenta la naturaleza y características del servicio prestado.

Que teniendo en consideración que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas han sido emitidas por las omisiones de tributo cuantificadas mediante el procedimiento de valorización de servicios seguido por la Administración, éstas deberán ser objeto de nuevo pronunciamiento.

Que sin perjuicio de lo expuesto, debe señalarse que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no puede modificar válidamente el precio que ha pactado con sus usuarios bajo el argumento que esto vulnera las disposiciones constitucionales que protegen la libre oferta y demanda, libertad de empresa y de contratar; toda vez que la estimación del valor de mercado prevista por las normas antes citadas tiene como propósito determinar la base imponible de los tributos a que está afecta la recurrente, lo cual no modifica el precio pactado y, por tanto, tampoco afecta las disposiciones constitucionales referidas.

Que con relación a la acreditación de las facultades de la jefe de División de Reclamos de la Intendencia Regional Cusco, Patricia Dalguerre Ordóñez, cabe indicar que conforme se desprende del Memorando Múltiple N° 002-2004/2N0000 cuya copia obra a foja 1486, con fecha 12 de marzo de 2004, la Intendente Regional Cusco, Rocio Infantas Palomino, delegó la firma de los documentos Tipos 1 y 2 según escala de montos de la Tabla C y documentos Tipo 3 de la Circular N° 008-2002.

Que conforme se cita en diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, entre ellas la Resolución N° 6123-1-2005, según el numeral 1 del acápite V de la citada circular, el intendente regional podía delegar la firma a los jefes de departamento<sup>4</sup> de su intendencia respecto de los documentos tipo 1, entre los que se encuentran las resoluciones de intendencia que versan sobre expedientes de reclamación, que no excedan los montos establecidos en la Tabla C, siendo que dicha tabla fijó como monto máximo autorizado para el jefe de departamento, la cantidad de S/. 150 000,00.

Que a mayor abundamiento, el artículo 72° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, prevé que los titulares de los órganos administrativos pueden delegar la firma de actos y decisiones de su competencia en sus inmediatos subalternos, mediante comunicación escrita.

<sup>4</sup> Jefe de división según la estructura de SUNAT a la fecha de emisión de la apelada.



# Tribunal Fiscal

N° 09019-3-2007

Que de la revisión de la apelada y del documento citado en el considerando precedente al anterior se tiene que la jefe de la División de Reclamos de la Intendencia Regional Cusco se encontraba válidamente habilitada para suscribir la apelada en nombre de la Intendente Regional de dicha dependencia.

Que la diligencia de Informe Oral no se realizó por inasistencia del solicitante, conforme con la Constancia del Informe Oral N° 0295-2007-EF/TF, que obra en autos.

Con las vocales Casalino Mannarelli, León Pinedo y Guarníz Cabell, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 096-014-0000338/SUNAT de fecha 27 de julio de 2004, debiendo proceder la Administración de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

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

**CASALINO MANNARELLI**  
VOCAL PRESIDENTA

**LEÓN PINEDO**  
VOCAL

**GUARNÍZ CABELL**  
VOCAL

**Amico de las Casas**  
Secretaria Relatora  
GC/AC/GA/It.