



Tribunal Fiscal

Nº 09011-10-2011

EXPEDIENTE N° : 13875-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de mayo de 2011

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) contra la Resolución de Intendencia N° 025-014-0005217/SUNAT de 22 de agosto de 2006, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0000331 y 022-003-0000332, sobre Impuesto General a las Ventas de mayo y junio de 2001, respectivamente, y contra las Resoluciones de Multa N° 022-002-0000432 y 022-002-0000433, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la cesión de posición contractual no puede ser gravada como venta de un bien por cuanto sólo comprende un conjunto de derechos y obligaciones vinculados a un contrato determinado y aun cuando esta cesión pudiese ser calificada como bien intangible, no calificaría como bien mueble de acuerdo a las normas del Impuesto General a las Ventas, así como tampoco implica la transferencia de los bienes objeto del contrato, pues en su caso los automóviles permanecen en propiedad de las empresas de arrendamiento financiero.

Que invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7528-4-2004 que señala que no toda transferencia de bienes intangibles se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Que por su parte la Administración señala que conforme a los incisos a) y b) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y de acuerdo al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02424-5-2002, la cesión de posición contractual en un contrato de arrendamiento financiero de un automóvil se encuentra gravada con el citado impuesto, por lo que confirmó el reparo efectuado a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de mayo y junio de 2001, así como las multas impuestas.

Que en el caso de autos, la Administración emitió a la recurrente la Resolución de Determinación N° 022-003-0000331 (fojas 202 y 203) por Impuesto General a las Ventas de mayo de 2001, al haber reparado la base imponible declarada en dicho período por no incluir como concepto gravado con dicho impuesto el monto recibido por el contrato de cesión de posición contractual de derechos y obligaciones de arrendatario (fojas 78 a 84) sobre el contrato de arrendamiento financiero N° 03.0914.02.01 del automóvil Ford Explorer Sport 4x4 (fojas 87 a 105), suscrito entre la recurrente y Wiese Leasing S.A., al considerar que dicha cesión de posición contractual se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas, al tratarse de una transferencia de derechos sobre bien mueble.

Que de igual forma, la Administración emitió a la recurrente la Resolución de Determinación N° 022-003-0000332 (fojas 200 y 201) por Impuesto General a las Ventas de junio de 2001, al haber reparado la base imponible declarada en dicho período por no incluir como concepto gravado con dicho impuesto al monto recibido por el contrato de cesión de posición contractual de derechos y obligaciones de arrendatario (fojas 42 a 46) sobre el contrato de arrendamiento financiero N° 038121999 de la camioneta Audi A4 (fojas 49 a 76), suscrito entre la recurrente y América Leasing S.A., al considerar que dicha cesión de posición contractual se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas, al tratarse de una transferencia de derechos sobre bien mueble.

Que en tal sentido, el asunto materia de controversia consiste en determinar si las cesiones de posición contractual de los contratos de arrendamiento financiero de los vehículos referidos, suscritos entre la recurrente y Wiese Leasing S.A. y América Leasing S.A., se encuentran afectos al Impuesto General a las Ventas.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 09011-10-2011

Que al respecto, el artículo 1435º del Código Civil dispone que en los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual, requiriéndose que la otra parte preste su conformidad antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión. Por su parte, el artículo 1437º del citado Código señala que el cedente se aparta de sus derechos y obligaciones y unos y otros son asumidos por el cesionario, desde el momento en que se celebre la cesión.

Que el Código Civil de 1984 sigue la teoría unitaria, por la cual mediante un solo acto jurídico toda la relación obligacional creada por un contrato pasa de un sujeto a otro sin que la relación se altere, es más continúa siendo la misma. Esto se logra cabalmente mediante la cesión del contrato, en la que lo que se transfiere es la titularidad de la relación obligacional, por lo cual cabe afirmar que su naturaleza jurídica radica en que, por permitirlo la ley, ocurre una sucesión a título particular entre vivos de la citada relación.¹

Que en virtud del contrato de cesión de posición contractual el cedente, con la conformidad del cedido, cede al cesionario su titularidad en la relación jurídica obligacional creada por el contrato básico, no siendo materia de la cesión la relación obligatoria, con el conjunto de derechos y obligaciones que ella contiene, sino la calidad de titular de esa relación, que se mantiene objetivamente intacta, produciéndose una modificación exclusivamente subjetiva de la misma.²

Que en conclusión, como señala Manuel de la Puente y Lavalle "*...el efecto directo del contrato de cesión de posición contractual es un cambio de la titularidad de una de las partes en la relación obligacional creada por el contrato básico, con todas las consecuencias jurídicas que ello importa.*"³

Que por su parte, Max Arias Schreiber indica que en efecto, se trata de una forma de transmitir la titularidad de los contratos y funciona de un modo tal que los derechos y obligaciones pasan a otras manos de una manera unitaria, en la que concurren las declaraciones de tres sujetos distintos,⁴ el cedente, el cesionario y el cedido.

Que de otro lado, cabe señalar que el contrato de leasing o arrendamiento financiero es un contrato que tiene por objeto la colocación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado⁵.

Que de autos se advierte que a través del contrato de cesión de posición contractual del contrato de leasing N° 3.0914.02.01, la recurrente transfirió al señor Javier Ernesto Elmore Vega, el arrendamiento financiero del automóvil cuyas especificaciones constan en el Anexo 1 del mencionado contrato de leasing, toda vez que a la fecha de suscripción de la cesión de posición contractual el arrendamiento financiero aún no se había ejecutado totalmente; para lo cual, el señor Javier Ernesto Elmore Vega, canceló a la recurrente el monto de S/. 23 949,93, sin considerar el Impuesto General a las Ventas por dicha operación, según se aprecia de la Factura N° 001-0002440 (foja 77).

Que asimismo, a través del contrato de cesión de posición contractual del contrato de leasing N° 038121999, la recurrente transfirió al señor Javier de Osma Berckemeyer, el arrendamiento financiero del vehículo cuyas especificaciones constan en el Anexo 1 del mencionado contrato de leasing, toda vez que a la fecha de suscripción de la cesión de posición contractual el arrendamiento financiero aún no se había ejecutado totalmente; para lo cual, el señor Javier de Osma Berckemeyer, canceló a la recurrente el

¹ DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel. El Contrato en General. Comentarios a la Sección Segunda del Libro VII del Código Civil. Vol. XV. Segunda Parte. Tomo V, Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. Tercera Edición, 1999, pág. 27 a 32.

² Ibidem. pág. 75

³ Ibidem. pág. 76

⁴ ARIAS-SCHREIBER PEZET, Max. Exégesis del Código Civil Peruano de 1984. Tomo I, Gaceta Jurídica, Tercera Edición 2001, pág. 235.

⁵ Artículo 1º del Decreto Legislativo N° 299.



Tribunal Fiscal

Nº 09011-10-2011

monto de S/. 119 120,44, sin considerar el Impuesto General a las Ventas por dicha operación, según se aprecia de la Factura N° 001-0002441 (foja 41).

Que de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra gravada con dicho impuesto la venta en el país de bienes muebles.

Que asimismo, el inciso a) del artículo 3° de la citada ley, establece que se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se de a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Que de otro lado, el inciso b) del artículo 3° antes mencionado, considera como bienes muebles a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

Que al respecto, cabe precisar que este Tribunal ha dejado establecido mediante la Resolución N° 02424-5-2002 de 3 de mayo de 2002, que salvo lo expresamente dispuesto para naves y aeronaves, la Ley del Impuesto General a las Ventas grava los demás bienes considerados como bienes muebles según la legislación común, corporales e incorpales (intangibles), precisando que los intangibles que se consideran bienes muebles son los derechos referentes a los bienes muebles corporales, así como los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y los similares a éstos, debiendo considerarse dentro del término de similares sólo los que mantienen la naturaleza de bien mueble de acuerdo a la legislación común, pues si la intención del legislador hubiera sido extender el carácter de bienes muebles a otros inmuebles distintos a las naves y aeronaves tendría que haber sido señalado expresamente, resaltando que efectuar una interpretación distinta estaría en contradicción con lo previsto por la Norma VIII del Código Tributario.

Que en tal sentido queda establecido que el Impuesto General a las Ventas grava la transferencia a título oneroso de los derechos referidos a bienes muebles corporales, correspondiendo a continuación analizar la naturaleza jurídica de la cesión de posición contractual de autos y, en tal sentido, si está afecta al Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley del Arrendamiento Financiero aprobada por el Decreto Legislativo N° 299, el arrendamiento financiero, es el contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante el pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado.

Que dado que en el presente caso el derecho del arrendatario en ambos contratos de leasing está referido a vehículos, los que constituyen bienes muebles corporales, su cesión a título oneroso constituye una operación gravada según lo previsto por el inciso a) del artículo 1° de la ley del citado impuesto.

Que en consecuencia, las transferencias realizadas a través de los contratos de cesión de posición contractual de los derechos de arrendatario sobre el automóvil Audi A4 y la camioneta Ford Explorer Sport 4 x 4 se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que procede confirmar la apelada.

Que respecto a las Resoluciones de Multa N° 022-002-0000432 y 022-002-0000433 (fojas 198 y 199) giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, cabe indicar que en tanto los importes de las sanciones han sido calculados conforme con el tributo omitido establecido por las resoluciones de determinación cuya procedencia ha sido confirmada en esta instancia, procede confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 09011-10-2011

Que finalmente sobre la Resolución N° 7528-4-2004 invocada por la recurrente, cabe señalar que ésta no es aplicable al caso de autos por cuanto se refiere a la transferencia de intangibles sobre bienes muebles incorporales.

Con los vocales Moreano Valdivia, con su voto discrepante, y Amico de las Casas, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 025-014-0005217/SUNAT de 22 de agosto de 2006.

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


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Rios Diestro
Secretario Relator
SD/RD/DM/rag.



Tribunal Fiscal

Nº 09011-10-2011

VOTO DISCREPANTE DEL VOCAL MOREANO VALDIVIA

Si bien de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra gravada con dicho impuesto la venta en el país de bienes muebles, y que según el inciso b) del artículo 3° de la misma ley se considera como bienes muebles a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes, también lo es que la cesión de posición contractual no ha sido comprendida en dichas normas dado que según el artículo 1437° del Código Civil mediante esta institución el titular de una relación contractual (cedente) cede a un tercero (cesionario) no sólo los derechos correspondientes a esa posición contractual sino también las obligaciones derivadas de ella (en forma conjunta), siendo además que de autos se advierte que los derechos transmitidos no corresponden a la naturaleza de los intangibles a que se refiere el inciso b) del artículo 3° antes anotado (propiedad intelectual industrial), en tal sentido en el presente caso no se observa venta gravada alguna, consecuentemente debe revocarse la resolución apelada y dejarse sin efecto los valores impugnados.


Rios Diestro
Secretario Relator
SD/RD/rag.


MOREANO VALDIVIA
VOCAL PRESIDENTE