



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

EXPEDIENTE N° : 6914-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 30 de enero de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 1150140000553/SUNAT, emitida el 31 de marzo de 2006, por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 112-003-0001367 a N° 112-003-0001377 y N° 112-003-0001379 a N° 112-003-0001390, giradas por Impuesto a la Renta de No domiciliados de febrero a diciembre de 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0001785 a N° 112-002-0001825, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177°, numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, y numeral 1 del artículo 8° del Decreto Legislativo N° 917.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que compró un fax con especificaciones técnicas, por lo que resulta razonable la compra de cinta para su uso, asimismo, indica que los gastos por consumo de alimentos preparados y la adquisición de presentes para cumpleaños cumplen con los criterios de generalidad y se tornan en gastos necesarios para mantener la fuente productora, y que no supera el límite de deducción establecido por ley.

Que refiere en cuanto a los gastos de uniformes que la Administración señala que los trabajadores no utilizan uniformes, sin embargo, este hecho se produjo en el ejercicio 2003, esto es, dos años antes de la fiscalización, por lo que es obvio que los uniformes se gastaron y el personal no lo esté usando, asimismo, respecto a los gastos por consumo y alimentos, señala que son propios de la necesidad de los servicios y en otros casos constituyen gastos de representación que son deducibles a tenor del inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que los gastos realizados por el aniversario de la empresa, el día de la madre y navidad han sido observados por la Administración sustentándose en el hecho de no haber sido acreditados fehacientemente, sin embargo, los documentos que entregó en la fiscalización acreditan dichos gastos.

Que argumenta que de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles como gasto o costo todos los comprobantes de pago y dicha norma no exige el detalle del bien o servicio adquirido, sólo requiere que estén anotados en el Registro de Compras, situación que ha cumplido, asimismo, indica que existe un error en la fecha de emisión de la Factura 001 N° 346, por cuanto la fecha correcta es 15 de enero de 2003, en la cual canceló, pagó y registró dicha factura, para lo cual presentó una carta de aclaración del proveedor.

Que manifiesta que importa vehículos para venderlos, sin embargo, en algunos casos ADUANAS al verificar los requisitos para dar su conformidad a la importación, observa algunas importaciones al no cumplir con los requisitos técnicos, por lo que al no poder ser nacionalizados los bienes procede su reexpedición, servicio que lo realiza una Agencia de Aduanas, el cual es afectado con el Impuesto General a las Ventas, por lo que al ser un gasto necesario para el cumplimiento de su actividad constituye un gasto deducible.

Que anota que la Administración considera que el colocar un piso en el área de exhibición significaría una mejora, sin embargo, advierte que el local donde desarrolla sus actividades es alquilado, por lo que la colocación de dicho piso para la exhibición de vehículos no puede ser considerado como construcción ni como mejora del local, por cuanto dicho gasto fue necesario para obtener mayores ingresos en la venta a través de una mejor exhibición de vehículos.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que alega que la Administración observa el pago de los servicios del seguro SOAT vinculados a vehículos que son nacionalizados y vendidos a nivel del país, siendo que el seguro viene a ser un compromiso que asume con el cliente que efectúa la compra, por lo que son servicios pagados y gravados con el Impuesto General a las Ventas, no obstante, aquella considera que los vehículos deben considerarse como exportables, y como consecuencia de ello los pagos por el seguro también debieron ser considerados exportables, situación que no está de acuerdo con la realidad, toda vez que el compromiso del pago del SOAT es por vehículos que tienen placa de rodaje y están nacionalizados.

Que menciona que durante el procedimiento de fiscalización se ha demostrado que no realiza intermediación laboral con la empresa toda vez que ésta no tiene como fin y objetivo dichos servicios, por lo que no existía la obligación de efectuar el depósito de las detracciones.

Que refiere que no es agente de retención, porque ha pagado una factura totalmente exonerada, al haber solicitado un servicio prestado en el exterior, asimismo, la empresa que realizó el servicio no tiene domicilio en el país, y que la Administración considera que el flete pagado por el transporte de los vehículos desde puerto del exterior hasta puerto peruano se encuentra dentro de los alcances del inciso d) del artículo 48º de la Ley del Impuesto a la Renta, que se refiere a transportes entre la república y el extranjero, sin embargo, no es lo mismo, porque en el primer caso se trata de servicios prestados íntegramente en el exterior mientras que en el caso señalado en la ley, se trata de servicios prestados parte en el país y parte en el extranjero, lo que no sucedió en su caso.

Que manifiesta que la pretensión de responsabilizarlo por una eventual deuda del no domiciliado habría quedado sin efecto, toda vez, que la responsabilidad, de acuerdo con lo normado en el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, debía atribuirse al agente de retención hasta por un año computado a partir de la fecha en que se debió efectuar la retención y que en su caso, la retención debió ser al 31 de diciembre de 2003, sin embargo, ha transcurrido a la fecha de fiscalización más de un año, por lo que no tiene responsabilidad.

Que finalmente, indica que la Administración al resolver su reclamación no ha fundamentado ni motivado la procedencia de los reparos efectuados, por lo que al constituir la motivación un requisito de validez, se debe de sancionar con la nulidad de la apelada.

Que la Administración señala que la recurrente, a fin de sustentar el gasto por la cinta para Fax, presentó la Boleta de Venta Nº 001-02988, que detalla la descripción de un teléfono Panasonic modelo KX-TC145LCB, el cual según lo verificado durante la fiscalización, corresponde a un teléfono inalámbrico, además que no se ha presentado documentación que acredite fehacientemente que el referido teléfono permitiría enviar o recibir documentos vía fax.

Que en cuanto a los gastos por servicios consumidos y bienes utilizados en los agasajos de los cumpleaños, indica que la recurrente no acreditó de manera suficiente la fehaciencia de tales desembolsos, por cuanto no ha demostrado que se hayan realizado de manera general y entregados a los empleados de la empresa, y que similar situación se presentó en los gastos incurridos por la compra de camisas y pantalones, y con los gastos efectuados para agasajar y celebrar fechas especiales.

Que manifiesta que en los gastos de representación efectuados con motivo de la visita del proveedor de la recurrente, no se ha determinado el motivo por el cual dichos desembolsos fueron necesarios para producir y mantener la fuente de ingresos, al no haber presentado, por ejemplo, los documentos cursados con su proveedor, ni ha expuesto los motivos de la reunión.

Que alega que los gastos efectuados por el SOAT mediante la Factura Nº 003-350429, se realizaron cuando el vehículo se encontraba como existencia y antes de su nacionalización, por lo que al haberse utilizado dicho servicio íntegramente en la ZOFRATACNA, mantuvo el reparo efectuado por gastos ajenos al giro del negocio.

Que señala que detectó desembolsos sustentados en documentos que carecen de requisitos como la fecha de emisión y la descripción del bien vendido, por lo que de conformidad con el inciso j) del artículo



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

44º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas reparó el crédito fiscal que se sustentaban en dicho requisito, asimismo, reparó la Factura 001 N° 346, toda vez, que fue emitida y cancelada el 15 de enero de 2002, sin embargo, fue registrada en el ejercicio 2003, esto es, fuera del plazo previsto en el artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que manifiesta que detectó gastos por servicios de Agencia de Aduana para el reembarque de vehículos, y siendo que dicha operación no se ha destinado a operaciones por las que se deba pagar Impuesto General a las Ventas, tal situación implica la no utilización del crédito fiscal por dicho servicio.

Que menciona que los gastos efectuados por la compra de bienes y servicios debieron ser contabilizados como activos fijos de la empresa y no como gastos, toda vez que de conformidad con el inciso h) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las mejoras introducidas por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentra obligado a reembolsar, serán depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen las mejoras, asimismo, refiere que detectó gastos en servicios que debieron considerarse como exportación de conformidad con el artículo 24º de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, Ley N° 27668.

Que expone que de la revisión de los comprobantes de pago de compras y gastos sustentados en las liquidaciones y contratos de servicios múltiples presentados en la fiscalización, determinó que en algunas operaciones por servicios de intermediación laboral no se realizaron las deducciones respectivas.

Que refiere que la recurrente es una empresa dedicada a la comercialización de vehículos usados, los que para ser vendidos son ingresados a la Zona Franca de Tacna, para luego ser nacionalizados, por lo que la adquisición de servicios y bienes para la reparación y reacondicionamiento de vehículos, al haberse incorporado al valor del bien en la etapa previa a su despacho a consumo, esto es, a su nacionalización, cuando aún no formaba parte de la cadena de comercialización para efecto de la imposición al valor agregado, no otorgan derecho al crédito fiscal por estar destinados a operaciones no gravadas.

Que mediante Requerimiento N° 00234914 (folio 1998), notificado el 30 de setiembre de 2004, la Administración inició el procedimiento de fiscalización a la recurrente, solicitándole diversa documentación tributaria y contable referida a sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero de 2003 a febrero de 2004.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización la Administración efectuó los siguientes reparos respecto de: I) La Determinación de las retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados de los meses de febrero a diciembre de 2003, respecto de fletes del exterior, II) Al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por: 1. gastos ajenos al giro de negocio, 2. comprobantes de pago que no cumplen los requisitos de ley, 3. anotación tardía de comprobantes, 4. compras y/o gastos no destinados a operaciones gravadas, 5. adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente, 6. bienes y servicios que debieron ser considerados como exportados y 7. no efectuar el depósito de las deducciones, emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación N° 112-003-0001367 a N° 112-003-0001377 y N° 112-003-0001379 a N° 112-003-0001390 por Impuesto a la Renta de No domiciliados de febrero a diciembre de 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003 (folios 2911 a 2933), y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0001785 a N° 112-002-0001825, que son materia de grado.

Nulidad de la apelada

Que respecto a la nulidad invocada cabe señalar que el artículo 129º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que por su parte, la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444¹, dispone en el numeral 4 del artículo 3°, que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6° de la misma ley establecen que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a las anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, dispone que los actos de la Administración Tributaria son nulos, entre otros, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que de la revisión de la resolución de intendencia apelada se advierte que consigna la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales la Administración mantiene los reparos efectuados en la fiscalización materia de impugnación por parte de la recurrente.

Que asimismo, se verifica de autos que la Administración emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos materia de impugnación, consignándose los fundamentos de hecho y derecho que sustentaban su fallo, por lo que se encuentra debidamente motivada, no advirtiéndose de lo actuado alguna vulneración al debido procedimiento como afirma la recurrente, careciendo de sustento la nulidad invocada.

Que estando a lo expuesto, corresponde verificar si los reparos efectuados por la Administración y las multas impuestas se encuentran arreglados a ley.

Gastos ajenos al giro del negocio

Que de autos se aprecia que la Administración reparó diversos comprobantes de pago por considerar que correspondían a gastos ajenos al giro del negocio, modificando el crédito fiscal de los períodos enero a diciembre de 2003, sustentando la observación, entre otros, en los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1947 a 1952).

Que de conformidad con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que agrega el referido artículo que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, siendo que, tratándose de gastos de representación,

¹ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento, y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que por su parte, el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que de acuerdo a las normas glosadas, otorga derecho a crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas las adquisiciones que cumplan con el principio de causalidad previsto en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, si el gasto resulta necesario para producir la renta y/o mantener la fuente productora de renta.

Que mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 00146755 (folio 1985 y 1986), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente la necesidad del gasto por las adquisiciones detalladas en el Anexo Nº 01 y 02² de dicho requerimiento (folios 1967 a 1979), referidas a la compra de adornos, licores, ropa, juguetes, abarrotes, torta, consumo de alimentos, gastos por cinta de fax y seguros SOAT, seguros y trámites notariales para terceros.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito presentado el 24 de mayo de 2005, señaló que cuenta con un teléfono fax, adquirido con Boleta de Venta Nº 001-02988, por lo que era necesario el gasto por la cinta de fax, asimismo, los gastos por consumo y alimentos se destinaron a su personal que labora en la ciudadela ZOFRATACNA, al que los provee de refrigerios y que ha adquirido camisas y pantalones para que sean usadas como uniformes por sus trabajadores, los que fueron entregados como condición de trabajo.

Que asimismo, en el referido escrito señaló que los gastos por concepto de hospedaje, fueron realizados con ocasión de la visita de su proveedor, por lo que constituye un gasto de representación, y que los gastos realizados por el aniversario de la empresa, día de la madre, cumpleaños, y navidad, fueron realizados con la finalidad de mantener la camaradería de su personal, lo cual contribuye a elevar el rendimiento laboral y la obtención de renta gravada, así también, en cuanto a los gastos por seguros del SOAT indicó que corresponden a vehículos que figuran como existencias, y que para movilizarse con motivo de su exhibición requieren contar con dicho seguro.

Que en el punto 4 del anexo al resultado del citado requerimiento (folios 1957 a 1959), la Administración dejó constancia que de la verificación del Teléfono Panasonic Modelo KX-TC1451LCB, pudo constatar que es un teléfono inalámbrico, por lo que mantuvo el reparo de los gastos vinculados, asimismo, respecto a los gastos por servicios y bienes utilizados en los agasajos de los cumpleaños, indicó que la recurrente no demostró que se haya realizado de manera general y en beneficio de los empleados de la empresa, y que similar situación se presentó con los gastos incurridos en la adquisición de camisas y pantalones, y con los gastos efectuados por agasajos y celebraciones de fechas especiales

Que así también dejó constancia en el referido resultado, que respecto de los gastos de representación efectuados con motivo de la visita del proveedor de la recurrente, no se ha determinado la necesidad de dichos desembolsos, al no haber presentado, por ejemplo, los documentos cursados con su proveedor, ni exponer los motivos de la reunión, y que los gastos efectuados por SOAT mediante la Factura Nº 003-350429, se realizaron antes de la nacionalización del vehículo, por lo que al haber utilizado dicho servicio íntegramente en la ZOFRATACNA, mantuvo el citado reparo, asimismo, señaló que no se ha presentado sustento de las Facturas Nº 010-263975, Nº 003-350604, Nº 003-350605, Nº 050-1000009296 y Nº 050-1000009297.

Que de lo expuesto y conforme se aprecia del Anexo Nº 01 al Resultado al Requerimiento Nº 00146755 (folios 1947 a 1952), los comprobantes de pago reparados corresponden: a) gastos ajenos al giro del

² Los bienes detallados en dicho anexo corresponden a los periodos enero y febrero de 2004, los que no son materia de grado, por lo que en la presente resolución no se emitirá pronunciamiento al respecto.



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

negocio por gastos de cinta, papel, rollo y filmina de fax, b) gastos de uniformes, tales como, camisas, pantalones, camisetas, juego de polo, short y medias, c) gastos por consumo de alimentos preparados, gasto en obsequios de cumpleaños y agasajos, d) gastos de representación, e) gastos por seguros SOAT y f) gastos por trámites legales de terceros.

Que respecto a los gastos por cinta, papel, rollo y filmina de fax detallados en las Facturas 002-Nº 649, 002-Nº 671, 001-Nº 85, 002-Nº 784, 002-Nº 790, Nº 001-Nº 241, Nº 002-Nº 870, y 002-Nº 816, se advierte que la Administración en el cierre del Requerimiento Nº 00146755, señaló que verificó que el Teléfono Panasonic Modelo KX-TC1451LCB, es un teléfono inalámbrico y que el vendedor de dicho bien le corroboró lo mismo en una consulta telefónica, no obstante, de la revisión de los papeles de trabajo no se advierte que se haya dejado constancia de la evaluación de las características del citado bien, no siendo suficiente la consulta telefónica efectuada, y por el contrario de acuerdo a las comprobantes de pago emitidos por la recurrente en el ejercicio 2003, en los que se detalla, entre otros, su número de fax, como la 004 Nº 0000127 (folio 1236), contaba con Fax Nº 247-1175, en ese sentido, resulta razonable la adquisición y uso de dichos artículos y en consecuencia su necesidad para el desarrollo del negocio, debiendo precisarse que estos aspectos no han sido discutidos ni cuestionados por la Administración.

Que en tal sentido, la Administración no ha desvirtuado la realidad ni la necesidad del uso de los citados bienes en la generación de renta y/o en el mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que procede levantar el reparo bajo análisis.

Que con relación a los gastos por uniformes que comprende camisas y pantalones, se observa en el Resultado del Requerimiento Nº 00146755 (folio 1958) que la Administración consideró, entre otros, que la recurrente no ha demostrado que son condición de trabajo.

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones Nº 8729-5-2001 y Nº 5217-4-2002, ha señalado que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño de la función de los trabajadores, sea por concepto de movilidad, viáticos, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que conforme se advierte del informe que sustenta la fiscalización, la recurrente tiene como actividad económica principal la venta de vehículos automotores usados (folio 2011), por lo que al no haber acreditado durante la fiscalización que dichos uniformes eran indispensables para el desarrollo de tal actividad, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, no siendo suficiente para la deducción del gasto por dicho concepto la sola invocación del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo, las Facturas 009-Nº 836 y Nº 1049 (folios 56 y 438) fueron emitidas por Walon Sport S.A., por la adquisición de polos, shorts, medias, camisetas y pantalones deportivos, esto es, por gastos de recreación del personal, los que si bien son deducibles de conformidad con el artículo 37º de la citada ley, debe acreditarse la realización de algún evento deportivo en el que haya participado el personal así como la entrega de los bienes a dicho personal, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a los gastos por consumo de alimentos preparados, gasto en obsequios de cumpleaños y gastos en agasajos, la Administración señaló que la recurrente no ha demostrado que los mismos hayan sido entregados a los trabajadores, ni que se hayan utilizado y otorgado de manera general.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 2565-3-2003 y Nº 691-2-1999, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que conforme se aprecia de los Resultados del Requerimiento Nº 146755 (folio 1957 y 1958), así como de los comprobantes de pago materia de reparo que se encuentran detallados en el Anexo 1 del resultado del citado requerimiento (folios 1946 a 1952), los gastos deducidos corresponden, entre otros, a



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

consumo de alimentos, abarrotes, adquisiciones de arreglos florales, obsequios y panetones, sin embargo, en autos no se encuentra acreditado su destino.

Que si bien la recurrente sostiene que dichas adquisiciones fueron destinadas al personal de la empresa para servirles de estímulo, dicha situación no está acreditada en autos, pues no consta la decisión o política de la empresa de adquirir tales productos con ese fin, la programación de tales agasajos con motivo de cumpleaños, aniversario de la empresa, así como la lista de participantes en los eventos, entre otros, por lo que al no haber presentado documentación que sustente el destino de las adquisiciones de tales bienes, procede mantener el reparo en tal extremo.

Que en cuanto a las Facturas 001-Nº 1652, 023-Nº 10509, 001-Nº 1575, 002-Nº 2431, 001-Nº 1574 y las Boletas de Venta³ 001-Nº 5714, Nº 5715 y 002-Nº 13148, la recurrente señala que los gastos consignados en los citados comprobantes fueron por servicio de consumo, alojamiento, obsequio de polera y galvano artesanal efectuados con motivo del agasajo a su proveedor Hameed Azis (folios 386 y 1455), por lo que sostiene que son gastos de representación.

Que al respecto, el artículo 37º de la citada Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley, en tal sentido, el inciso q) dispone que son deducibles los gastos de representación propios del giro del negocio, en la parte que, en conjunto no exceda de 0.5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT.

Que el inciso m) del artículo 21º del reglamento de la citada ley, establece que se considera como gastos de representación propios del negocio, los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que con relación a los gastos de representación, este Tribunal en las Resoluciones Nº 04549-3-2003 y Nº 07840-3-2010, precisó que estos gastos no sólo deben acreditarse con el comprobante de pago, sino también demostrarse la vinculación con la generación de rentas para aceptar su deducción.

Que si bien la recurrente sostiene que los gastos antes señalados corresponden a gastos de representación, sin embargo, se advierte que no acreditó su relación de causalidad con la obtención de renta gravada, conforme lo establece el último párrafo del inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta pues se limitó a exhibir y/o presentar los respectivos comprobantes de pago, así como un escrito en el que señala que se tratan de gastos para la atención de su proveedor, no presentando documentación alguna que sustentara que dichos gastos fueron efectuados con la finalidad de permitirle mantener o mejorar su posición de mercado, entre otros, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a los gastos por seguros SOAT, es preciso indicar que la Administración en la fiscalización reconoció que parte de los seguros adquiridos guardaban relación con la producción de renta gravada, habiendo levantado las observaciones efectuadas a los citados servicios (folio 1957), en tal sentido, al haberse reconocido para estos casos la relación de causalidad alegada por la recurrente, no existe fundamento para reconocer como gasto solo una proporción de los servicios prestados, por lo que debe considerarse que los gastos por seguros consignados en las Facturas Nº 010-263975, Nº 050-1000009296 y Nº 050-1000009297 (folios 66, 73, 252), materia de reparo, cumplen con el principio de causalidad y, en consecuencia, corresponde levantar el reparo al respecto.

Que las Facturas Nº 001-21655, Nº 001-143 y Nº 002-10788 (folios 1950 y 1951), emitidas por trámites legales de terceros, alquiler de local y compra de triplay, fueron observadas por no haberse acreditado su relación de causalidad, lo que no fue desvirtuado por la recurrente, por lo que al encontrarse conforme a ley, corresponde mantener el reparo en este extremo.

³ Es de precisar que respecto a estos comprobantes de pago, la Administración no ha efectuado reparos al crédito fiscal (folio 1949).



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Comprobantes que no cumplen los requisitos de ley

Que del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00146755 (folios 1947 a 1952), se aprecia que la Administración ha efectuado reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a julio de 2003, por encontrarse sustentado en comprobantes de pago que no cumplen los requisitos de ley, al no contar, entre otros, con la descripción del servicio.

Que el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF establece que sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 19º de la citada ley, modificado por las Leyes Nº 29214 y Nº 29215, establece que para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales: a) Que el tributo esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes; los comprobantes de pago y documentos a que se hace referencia en este inciso son aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal; b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del R.U.C. del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión, y c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario en el que conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, el cual deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que conforme con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009, publicada el 3 de marzo de 2009 en el diario oficial El Peruano y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, *"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por la Ley Nº 29214, la información prevista por el artículo 1º de la Ley Nº 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión"*, y que *"Las Leyes Nº 29214 y 29215 son aplicables a los períodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley Nº 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley Nº 29215"*.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustituido por Decreto Supremo Nº 064-2000-EF, dispone que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán reunir las características y requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que adicionalmente, el inciso c) del numeral 2.2 del citado artículo 6º señala que el comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia.



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que el artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pagos aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT regula los requisitos y características mínimos que deben reunir los comprobantes de pago, estableciéndose en los numerales 1.9 y 1.15 referidos a la información no necesariamente impresa que las Facturas deben contener entre otros, la descripción o tipo de servicio prestado y la fecha de emisión.

Que en atención a las normas glosadas y siendo que conforme se verifica de las Facturas 002-Nº 248 Nº 264, Nº 280, Nº 291, 003 Nº 5923, Nº 6609, Nº 7008, Nº 7017, Nº 7259 y Nº 7492 (folios 125, 128, 134, 147, 155, 205, 505, 516, 517 y 526), no detallan la descripción del bien o la descripción del servicio adquirido, tales comprobantes al no haber sido emitidos conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, no podían sustentar el crédito fiscal, en tal sentido, procede mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a la Resolución Nº 02461-2-2002, invocada por la recurrente, es de precisar que dicha resolución no resulta aplicable al caso de autos por cuanto está referida a la consignación de la frase "por consumo" cuando se refiere al servicio de expendio de alimentos y bebidas, situación que no corresponde al presente caso, toda vez que las Facturas 003 Nº 5923, Nº 6609, Nº 7008, Nº 7017, Nº 7259 y Nº 7492 fueron emitidas por la venta de productos de limpieza y canasta con productos varios, asimismo, conforme se señala en la apelada, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, las Facturas 002-Nº 248, Nº 264, Nº 280 y Nº 291 han sido emitidas por Luis Alberto Jesús Arenas Rojas, cuya actividad es el asesoramiento⁴.

Anotación tardía de comprobantes

Que según el inciso c) del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, para ejercer el derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por ADUANAS a los que se refiere el inciso a) del presente artículo, o el formulario donde conste el pago del Impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, deben haber sido anotados por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que establezca el Reglamento. El mencionado Registro deberá reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.

Que por su parte el numeral 3.1 del inciso 3 del artículo 10º del reglamento de la mencionada ley, prevé que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones a su valor en el mes en que éstas se realicen. Agrega la norma que las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro 4 periodos tributarios computados a partir del primer día siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

Que las Leyes Nº 29214 y Nº 29215, que sustituyeron el artículo 19º de la Ley del Impuesto del Impuesto General a las Ventas, estableciendo que para efecto del ejercicio del derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, deben haber sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, agregando que el mencionado registro debe estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento. El citado artículo continúa señalando que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Que el artículo 2º de la Ley Nº 29215 regula la oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal, indicando que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados

⁴ Conforme se verifica de la página web de la Sunat <http://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itmrconsruc/jcrS00Alias>.



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.

Que asimismo, en la Primera Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley Nº 29215, se establece que para los períodos anteriores a su vigencia, el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal, y que dicha disposición es aplicable incluso a los procesos administrativos y/o jurisdiccionales sea ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, así como a las fiscalizaciones en trámite y a las situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria que estén referidas a dichos períodos.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009 se ha señalado como precedente de observancia obligatoria que de acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 29215, para los períodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes Nº 29214 y Nº 29215, la anotación tardía en el Registro de Compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.

Que conforme se dejó constancia en el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 146755 (folio 1957), la Administración verificó que la Factura 001 Nº 346 había sido registrada en un periodo posterior al de su realización, por lo que procedió a reparar la totalidad del crédito fiscal declarado, al amparo del artículo numeral 3.1 del inciso 3) del artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas (folio 1947).

Que en atención a los fundamentos expuestos, la anotación tardía de los comprobantes de pago en el Registro de Compras no implica la pérdida del crédito fiscal, por lo que teniendo en cuenta que en el caso de autos la Administración determinó que el recurrente no tenía derecho a utilizar el crédito fiscal por el período de enero de 2003, por cuanto el comprobante de pago no había sido anotado dentro del plazo establecido, corresponde dejar sin efecto el citado reparo y revocar la apelada en tal extremo.

Compras y/o gastos no destinados a operaciones gravadas

Que del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00146755 (folio 1951), se aprecia que la Administración ha efectuado reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos mayo y junio de 2003, por adquisiciones no destinadas a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, sustentándose en el inciso b) del artículo 18º de la ley del citado impuesto.

Que mediante el punto 4 al Requerimiento Nº 146755 (folio 1985) la Administración comunicó a la recurrente que detectó gastos por servicios del agente de aduana para el reembarque de vehículos, operación que es considerada como no gravada para efectos del Impuesto General a las Ventas, por lo que tal situación implica la no utilización de dicho servicio como crédito fiscal, siendo que en respuesta al citado requerimiento (folio 1453), la recurrente señaló que el servicio se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, sin embargo, dicho servicios no constituye una operación de venta, por lo que lo consideró como un gasto administrativo propio de la actividad.

Que en el resultado del referido requerimiento (folio 1957), la Administración dejó constancia que las Facturas Nº 003-429 y Nº 003-458 (folios 498 y 502) emitidas por el servicio administrativo de reembarque, son operaciones afectas al Impuesto General a las Ventas, sin embargo, la recurrente no tiene derecho de utilizarlo como crédito fiscal toda vez que dicha adquisición no se ha destinado a operaciones por las que se deba pagar el citado impuesto.

  10



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal, las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que: a) Sean permitidas como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que sólo se aceptarán como gastos deducibles de la renta bruta de tercera categoría aquéllos que sean necesarios para producir la renta y mantener su fuente generadora.

Que conforme a las normas antes glosadas, si bien la legislación del Impuesto General a las Ventas establece como requisito adicional a la deducción de las adquisiciones como gasto o costo, que se destinen a operaciones gravadas, también es cierto que el citado impuesto considera un sistema de deducciones amplias en el que incluye todas las adquisiciones, sea que se integren físicamente al bien, se consuman en el proceso o que sea gasto de la actividad.

Que según el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01258-1-2004, el inciso b) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al referirse a bienes destinados a operaciones gravadas, se refiere a que no debe tomarse crédito fiscal por las adquisiciones destinadas a realizar operaciones exoneradas, otorgando bajo un sistema de deducciones amplias o financieras la posibilidad de emplear el crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades, a diferencia de los sistemas de deducciones físicas, en los cuales únicamente se permite la deducción de los insumos, materias primas y envases que se vendan con el producto.

Que asimismo, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 05727-1-2005, el requisito del crédito fiscal referido a que las adquisiciones se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, resulta de aplicación en los casos en que los sujetos del impuesto realizan tanto operaciones gravadas como no gravadas con éste.

Que es preciso anotar que el énfasis de la Ley del Impuesto General a las Ventas en el caso de las adquisiciones para ser utilizadas en operaciones gravadas con el impuesto, guarda coherencia con la técnica del valor agregado, en función a la cual está diseñado el citado impuesto, correspondiendo que en cada etapa del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios se recupere el impuesto que afectó la etapa anterior a través del crédito fiscal, siendo el objeto de la imposición de cada una de las etapas no el valor total del bien o servicio sino el mayor valor que adquieren en cada una de ellas, evitándose una sucesiva imposición que grave impuesto sobre impuesto, o que se reitere la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior.

Que en tal sentido, lo relevante a efecto de determinar el crédito fiscal aplicable en el caso de sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas, es verificar si las adquisiciones que otorgarían dicho crédito se destinan, esto es, se utilizan en operaciones por las que se deba pagar el impuesto, siendo éstas las señaladas en el artículo 1º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01266-4-2003 estableció que el inciso b) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas es aplicable cuando las empresas realizan simultáneamente operaciones gravadas con el citado impuesto y operaciones exoneradas o inafectas, teniendo por objeto evitar que aquellas adquisiciones gravadas con el impuesto que se destinan a operaciones no gravadas que efectúe un contribuyente, otorguen derecho a crédito fiscal.

Que en el presente caso, la Administración observó las Facturas Nº 003-429 y Nº 003-458 (folios 498 y 502) emitidas por gastos operativos de reembarque de vehículos, los que fueron vendidos por la recurrente a la empresa H.A. Motors Limitada, operación que conforme se aprecia en el Registro de Ventas y las Facturas Nº 001-0001633, Nº 001-0001634 y Nº 001-0001557 a Nº 001-0001561 emitidas por la recurrente (folios 593 a 601), no se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas al no haberse destinado dicho servicio a una operación gravada, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a Ley.



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que por otro lado, en cuanto a los reparos al crédito fiscal por utilizar el Impuesto General a las Ventas pagado en las adquisiciones de compras de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del territorio nacional, se aprecia que mediante el punto 1 del Anexo al Requerimiento Nº 184535 (folios 1940 a 1942), la Administración solicitó a la recurrente sustente documentariamente, los motivos por los cuales ha utilizado como crédito fiscal, las adquisiciones de bienes y servicios provenientes del territorio nacional, de acuerdo al detalle del Anexo adjunto al mismo (folios 1932 a 1937).

Que conforme se aprecia en el punto 1 de los Resultados del Requerimiento Nº 184535 (folios 1930 y 1931), la Administración reparó el crédito fiscal por los bienes y servicios adquiridos de sus proveedores, al considerar que la prestación de servicios y la venta de mercancías nacionales o nacionalizadas a los usuarios de CETICOS no se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas y por lo tanto no generan crédito fiscal.

Que las operaciones reparadas por la Administración y que han sido realizadas por la recurrente con proveedores ubicados en el país, pero que no son usuarios de los CETICOS, comprenden, entre otros, seguros, transporte de vehículos⁵, servicios de almacén, transmisión de datos y handling y combustible (folios 1932 a 1937).

Que conforme se tiene de los actuados, la recurrente se dedica a la adquisición de vehículos usados del exterior, efectuando ventas antes de despacho a consumo, reexpediciones y ventas luego de nacionalizar los vehículos usados, previa reparación o reacondicionamiento en los CETICOS (folio 1940).

Que de acuerdo con los incisos a), b) y e) del artículo 1º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el citado impuesto grava la venta de bienes muebles y la prestación y/o utilización de servicios en el país, así como la importación de bienes.

Que el artículo 13º de la citada norma señala que la base imponible sobre la cual se aplica la tasa del Impuesto en cada operación es el valor de venta, en el caso de la venta de bienes, el total de la retribución en la prestación o utilización de servicios y el valor CIF aduanero determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas, en las importaciones, indicándose, de otro lado, en el literal d) del artículo 2º que no se encuentra gravado el monto equivalente al valor CIF, en la transferencia de bienes no producidos en el país efectuada antes de haberse solicitado su despacho a consumo.

Que por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 2º del reglamento de la citada ley, precisa que se encuentran comprendidos dentro del artículo 1º de la Ley, los servicios prestados o utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato.

Que en consecuencia, las ventas en el territorio nacional solamente generan el Impuesto General a las Ventas por la totalidad del valor de la operación una vez solicitado el despacho a consumo (importación), pero antes de este momento solamente por el exceso del valor CIF aduanero.

Que mediante el Decreto Legislativo Nº 842, se crearon los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios - CETICOS de Ilo, Matarani y Tacna, estableciéndose en su artículo 3º que a partir de su vigencia y durante 15 años desde el inicio de sus operaciones, las empresas que se constituyeran en los CETICOS y exportaran la totalidad de su producción de bienes o servicios, estarían exoneradas de todo impuesto, tasa, aportación o contribución, tanto nacional como municipal.

Que el texto citado fue sustituido por Ley Nº 26831, publicada el 2 de julio de 1997, y recogido por el artículo 3º del Texto Único Ordenado de las Normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS, aprobado por Decreto Supremo Nº 112-97-EF, señalando que las empresas que se constituyan o establezcan en los CETICOS de Ilo, Matarani, Tacna y en el de Paita, hasta el 31 de

⁵ Es de precisar que en la apelada la Administración levantó el reparo por dicho servicio (folio 2764 vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

diciembre de 2004 y cuyas operaciones anuales correspondan en no menos del 92% a la exportación de los bienes que producen, estarán exoneradas hasta el 31 de diciembre de 2012 del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto de Promoción Municipal Adicional, Impuesto Selectivo al Consumo, Contribución al FONAVI, así como de todo impuesto, tasa, aportación o contribución, tanto del gobierno central como municipal, incluso de aquéllos que requieren de norma exoneratoria expresa.

Que adicionalmente, la norma citada dispone que estas empresas podrán efectuar otro tipo de operaciones inclusive entre usuarios de CETICOS, hasta por el equivalente del 8% de sus operaciones anuales, sin perder el beneficio establecido en dicho artículo, que dichas empresas estarán gravadas con el Impuesto a la Renta por las operaciones antes indicadas, y que asimismo tales operaciones estarán gravadas con todos los tributos que afecten las ventas, importaciones y prestaciones de servicios según corresponda, cuando se realicen en el resto del territorio nacional, excepto lo dispuesto en los artículos 12° -ventas en Zotac- y 13° -ventas a turistas en Zotac- del citado Texto Único Ordenado.

Que conforme al artículo 4° del referido texto, los CETICOS se considerarán Zonas Primarias Aduaneras, agregándose que las mercancías que ingresen a dichos centros, desembarcadas en los puertos de Ilo y Matarani, se encuentran exentas del pago de derechos arancelarios y demás tributos que graven las mismas y su ingreso al resto del territorio nacional provenientes de dichos centros estará gravado con tales tributos, entre los que se incluyen el Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

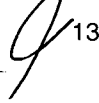
Que de acuerdo con el Decreto Supremo N° 023-96-ITINCI, Reglamento de los CETICOS, éstos constituyen áreas debidamente delimitadas, en las cuales la administración de los mismos entrega áreas a los usuarios para realizar las actividades permitidas -entre las que se encuentran las de reparación y reacondicionamiento de vehículos usados importados-, estando prohibido establecer en ellas residencias particulares o ejercer el comercio al por menor o al detalle, pudiéndose autorizar la prestación de servicios auxiliares que no gozarán de ningún beneficio.

Que de las normas glosadas se desprende que a los CETICOS pueden ingresar bienes del exterior sin pagar derechos arancelarios ni los demás tributos que gravan la importación como el Impuesto General a las Ventas, para ser transformados o comercializados, siendo que sólo en el caso que se solicite la importación se aplicarán los gravámenes correspondientes.

Que al respecto, el artículo 20° del Decreto Supremo N° 023-96-ITINCI establece que las mercancías que han sido objeto de las actividades que pueden desarrollarse en los CETICOS, podrán ingresar al resto del territorio nacional sujetándose a las normas generales o especiales que regulen su importación, así como al pago de los derechos y demás impuestos de importación que corresponda, efectuándose la cancelación de los tributos en las Intendencias de Aduana ubicadas en la jurisdicción a la que pertenecen dichos centros.

Que el artículo 2° del Decreto Supremo N° 016-96-MTC dispone que los vehículos automotores de transporte terrestre usados que sean desembarcados por los puertos de Ilo o Matarani, con destino a los CETICOS, serán objeto, en dichos puertos, de una inspección inicial por parte de las empresas supervisoras autorizadas, no siendo obligatoria la inspección en origen, y que al término de la verificación, la Empresa Supervisora emitirá para cada vehículo inspeccionado un documento denominado Reporte de Verificación de Vehículos Usados - REVISA 1.

Que el artículo 7° de la norma citada establece que efectuada la reparación o reacondicionamiento de los vehículos automotores en los Talleres Autorizados por el CETICOS, el taller que efectuó la reparación o reacondicionamiento deberá emitir un Certificado de Reacondicionamiento o Reparación Automotor CETICOS – CERTIREC, documento que tendrá carácter de declaración jurada y consignará, entre otros datos, el número del REVISA 1 que le dio origen, las partes y piezas utilizadas en la reparación y/o reacondicionamiento efectuado, así como certificará que han quedado superadas las observaciones originalmente anotadas en dicho Reporte de Verificación.

   ¹³



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que por su parte, el artículo 10º del mencionado decreto supremo dispone que una vez culminado el proceso de reparación o reacondicionamiento, los vehículos automotores serán sometidos a una segunda inspección por parte de las empresas supervisoras, las que verificarán que han sido superadas las condiciones que originaron el siniestro y que la emisión de monóxido de carbono se encuentre dentro del límite máximo señalado en el literal e) del artículo 1º del Decreto Legislativo N° 843, y en el caso de vehículos con timón reconvertido, verificarán que el timón haya sido cambiado al lado izquierdo, agregando que los resultados de la inspección serán reflejados en un segundo Reporte de Verificación de Vehículos Usados - REVIS 2, documento que sustentará la emisión del correspondiente Certificado de Inspección.

Que el artículo 12º de dicha norma agrega que las empresas supervisoras determinarán el valor de los vehículos automotores de transporte terrestre usados, reparados o reacondicionados en los CETICOS, aplicando el Método del Precio Usual de Competencia para vehículos en buen estado aprobado por Resolución Ministerial N° 243-92-EF/66, el mismo que se considera que incluye los gastos usuales por concepto de reparación o reacondicionamiento, sin embargo, si el valor de la reparación o reacondicionamiento no representa por lo menos el 30% del valor FOB del vehículo, éste no califica como reparado o reacondicionado en CETICOS.

Que por otro lado, de acuerdo con lo señalado por el artículo 7º del Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS, el ingreso de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS se considerará como una exportación, agregando que si ésta tiene el carácter de definitiva, le serán aplicables las normas referidas a la restitución del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Que de conformidad con el artículo 33º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas, agregando que las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V de la citada ley, señalando que el reglamento establecerá los requisitos que deben cumplir los servicios contenidos en el referido Apéndice.

Que según el artículo 34º de la misma ley los exportadores tienen derecho a solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas que se les hubiera trasladado en sus adquisiciones de bienes y/o servicios.

Que mediante Acuerdo de este Tribunal recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-08 del 29 de marzo de 2004 y en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 01913-1-2004 del 30 de marzo de 2004, de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial El Peruano el 28 de mayo de 2004, se ha interpretado el artículo 7º del Decreto Supremo N° 112-97-EF en concordancia con el marco normativo expuesto precedentemente, concluyéndose que los usuarios de los CETICOS no tienen derecho a utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que hubiere gravado sus adquisiciones del resto del país, siempre que hubiesen sido ingresadas a los CETICOS observando los procedimientos establecidos por la ley para ser calificadas como exportación.

Que el referido acuerdo se fundamentó en lo establecido anteriormente por este Tribunal en la Resolución N° 4458-5-2003, señalándose que la normatividad relativa a los CETICOS ha diseñado una ficción legal por la cual deben calificarse como exportados los bienes y servicios que se destinen hacia ellos, y por ende reconocerles la inafectación que les concede la ley, así como al exportador el derecho a la restitución del Impuesto General a las Ventas mediante el mecanismo del saldo a favor.

Que se agrega en la citada Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-08, que si el usuario de CETICOS tiene adquisiciones internas gravadas con el impuesto, toda vez que no cumplen determinados requisitos previstos por la ley para ser calificadas legalmente como de exportación, y si realiza operaciones gravadas en el país, con posterioridad a las operaciones calificadas legalmente como de exportación, esto es, participan nuevamente en el ciclo de producción y comercialización en el país, le corresponde el derecho a utilizar el crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas que hubiese gravado sus



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

adquisiciones, sean bienes o servicios, y siempre que tales adquisiciones cumplan con los requisitos formales y sustanciales que la Ley del Impuesto General a las Ventas exige para efecto del crédito fiscal, pues de no hacerse así se distorsionaría la estructura legal y técnica de dicho tributo, diseñado bajo el sistema del valor agregado.

Que los criterios del acuerdo antes citado tienen carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de fecha 17 de setiembre de 2002.

Que finalmente, debe tenerse en cuenta que en la Resolución de este Tribunal Fiscal Nº 01219-4-2003, se ha establecido, sobre la base de las normas del Impuesto General a las Ventas y de los CETICOS antes citadas, que el valor de los servicios de reparación y reacondicionamiento de vehículos prestados en CETICOS, se incorpora a estos últimos en la etapa previa a su despacho a consumo, es decir, a su nacionalización, cuando aún no forman parte del ciclo de comercialización en el país para efecto de la imposición al valor agregado.

Que en el caso de la recurrente, ésta adquiere vehículos usados en el exterior, los que son reparados y/o reacondicionados en los CETICOS al amparo del régimen legal reseñado, adquiriendo bienes y servicios para ello en el territorio nacional, procediendo luego a la venta de tales bienes, no pudiéndose determinar en autos, si tales ventas son efectuadas íntegramente en CETICOS o parte en el resto del territorio nacional, siendo en este último caso que sólo respecto de tales bienes participaría en el ciclo de producción y comercialización.

Que consecuentemente, y de conformidad con lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01913-1-2004, los reparos al crédito fiscal efectuados por la Administración, solamente en razón a que la recurrente es usuaria de CETICOS, no se encuentran arreglados a ley, debiendo analizarse en cada caso si la operación por la que se pretende utilizar el crédito fiscal está destinada a operaciones gravadas comprendidas en el ciclo de producción y comercialización dentro del país, o no lo está por ser realizado en los CETICOS y al amparo de las normas que los rigen y gozando del tratamiento que les corresponde.

Que tratándose de las primeras operaciones destinadas a actividades gravadas comprendidas en el ciclo de producción y comercialización dentro del país, la recurrente podrá utilizar el crédito fiscal por sus adquisiciones de bienes y/o servicios que se incorporan en el valor de los vehículos a partir del ingreso al ciclo de comercialización de bienes en el país.

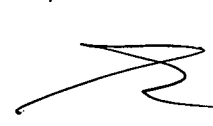
Que en tal sentido, la recurrente no tendrá derecho a utilizar el crédito fiscal de sus adquisiciones de bienes y/o servicios incorporados en el valor de los vehículos que en lugar de haber sido vendidos antes del despacho a consumo sean importados directamente por ella, cuando dicha incorporación sea realizada antes del ingreso al ciclo de producción y comercialización, tales como, los servicios de planchado, pintura, mecánica, entre otros, que forman parte de la reparación y reacondicionamiento de los vehículos realizados en CETICOS.

Que en el caso que las operaciones efectuadas por la recurrente se lleven a cabo íntegramente en CETICOS, el reparo debe mantenerse.

Que estando a los elementos expuestos, corresponde que la Administración emita nuevo pronunciamiento, reconociendo, de ser el caso, el crédito fiscal de acuerdo con los criterios expuestos, previa verificación de si éste reúne los demás requisitos previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto.

Bienes o mejoras de carácter permanente

Que la Administración en la apelada, señala que efectuó reparos con incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, al determinar que los comprobantes de pago que las sustentan debieron ser contabilizados como activos fijos de la recurrente y no como gasto, sustentándose en el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 00146755 (folio 2769).

    15



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que de la verificación de los papeles de trabajo de la fiscalización, se advierte que en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00146755, la Administración observó las Facturas 003-Nº 3870, Nº 182 y 001-Nº 283, al determinar que los comprobantes de pago que las sustentan debieron ser contabilizados como activos fijos de la recurrente y no como gasto, sin embargo, conforme se desprende del citado anexo, no se efectuaron reparos al crédito fiscal por las adquisiciones consignadas en las referidas facturas, por lo que no tuvieron incidencia en la determinación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, tal como se evidencia en la "Cédula de Determinación Final del Crédito Fiscal" (folios 1914, 1925, 1947 y 1949).

Que en tal sentido, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre lo señalado en la apelada y los argumentos expuestos por la recurrente.

Bienes y servicios que debieron ser considerados como exportados

Que mediante el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 146755 (folio 1956), la Administración dejó constancia que los servicios de publicidad y las operaciones de seguros que se realizan en la sucursal de la recurrente y en el resto del país, son servicios que no cumplen con lo normado en el inciso e) del numeral 6 del artículo 9º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al no haberse efectuado íntegramente el servicio en la ZOFRATACNA, por lo que procedió a levantar el reparo por tales servicios debido a que no constituían exportación de servicios y bienes.

Que no obstante lo expuesto, de la verificación de los papeles de trabajo de fiscalización se advierte que el citado reparo sí se efectuó para la determinación del Impuesto General a las Ventas tal como se evidencia de las cédulas de determinación de folios 1914 y 1925, ya que la Administración reparó el crédito fiscal sustentado en las Facturas Nº 001-148, Nº 010-263975 y Nº 003-350427, por lo que corresponde revocar la apelada en dicho extremo y dejar sin efecto el referido reparo.

Detracciones

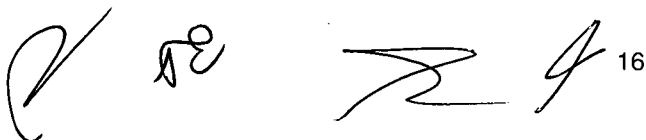
Que según se advierte de autos, la Administración efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por no efectuar los depósitos respecto de operaciones de servicios que considera sujetos al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT.

Que mediante el Punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 146755 (folios 1983 y 1984), la Administración señaló que de la revisión de los comprobantes de pago de compras y gastos sustentados en las liquidaciones y contrato de servicios múltiples, ha determinado que respecto de algunas operaciones por servicios de intermediación laboral no se han realizado las respectivas detracciones, por lo que de no sustentarse fehacientemente dicha observación, procederá a desconocer el crédito fiscal de las facturas que se detallan en el Anexo 1 del citado requerimiento (folios 1947 a 1952).

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente mediante escrito de 24 de mayo de 2005 (folio 1451 y 1452), señaló que los servicios consignados en las facturas observadas por la Administración son servicios administrativos brindados por la empresa proveedora sin destaque de personal a sus instalaciones, por lo que dichos servicios no guardan relación alguna con la intermediación laboral.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 146755 (folio 1955), la Administración da cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que ésta subcontrata el inmueble ubicado en Avenida Benavides Nº 798 – Miraflores a _____, lugar donde realiza las operaciones comerciales el personal de la citada empresa, asimismo, verificó el pago de la planilla del personal asignado a la recurrente, por lo que en atención a lo antes referido mantuvo la observación acotada.

Que el artículo 2º del Decreto Legislativo Nº 917, sustituido por el artículo 1º de la Ley Nº 27877, vigente desde el 1 de julio de 2002 hasta el 14 de setiembre de 2004, creó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aplicable a las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por el cual los sujetos obligados deberán detraer un porcentaje del precio de venta de bienes o

 16



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

prestación de servicios y depositarlo en las cuentas corrientes que, para tal efecto, el Banco de la Nación habilitaría a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

Que conforme con el artículo 3º del citado decreto, modificado por el artículo 2º de la Ley Nº 27877, mediante resolución de superintendencia de la SUNAT se designarán los sectores económicos, los bienes o servicios a los que resultará de aplicación el sistema aludido, así como el porcentaje aplicable a cada sector económico, bien o servicio designado, y lo relativo a la forma de acreditación, exclusiones y procedimiento para realizar la detracción, entre otros aspectos.

Que asimismo, la segunda disposición final de la Ley Nº 27877 establece que en las operaciones sujetas al sistema de pago, los adquirentes de bienes o usuarios de servicios podrían ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador a que se refieren los artículos 18º, 19º, 23º, 34º y 35º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a partir del período en que se acredite el depósito respectivo.

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 131-2003/SUNAT, vigente desde el 14 de julio de 2003 al 14 de setiembre de 2004, se aprobaron las normas para la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo Nº 917 a la prestación de servicios, señalando en sus artículos 2º y 3º que el sistema sería de aplicación en la prestación de servicios de intermediación laboral gravada con el Impuesto General a las Ventas, entendiéndose como tales a aquéllos por los cuales el prestador destaca a sus trabajadores al usuario para prestar servicios temporales, complementarios o de alta especialización, de acuerdo a lo señalado por la Ley Nº 27626 y las disposiciones para su aplicación aprobada por Decreto Supremo Nº 003-2002-TR, aun cuando el prestador sea un sujeto distinto a los señalados en los artículos 11º y 12º de dicha ley o no hubiera cumplido con las disposiciones contenidas en la misma, e independientemente del nombre que le asignen las partes, fijándose en 14% el porcentaje de detracción, no habiéndose previsto la inclusión en el sistema de servicios distintos a los de intermediación laboral.

Que el artículo 11º de la Ley Nº 27626 señala que las empresas de servicios temporales son aquellas personas jurídicas que contratan con terceras denominadas usuarias para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante el destaque de sus trabajadores para desarrollar las labores bajo el poder de dirección de la empresa usuaria correspondientes a los contratos de naturaleza ocasional y de suplencia previstos en el Título II del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR.

Que el citado artículo agrega que las empresas de servicios complementarios son aquellas personas jurídicas que destacan su personal a terceras empresas denominadas usuarias para desarrollar actividades accesorias o no vinculadas al giro del negocio de éstas, y las empresas de servicios especializados son aquellas personas jurídicas que brindan servicios de alta especialización en relación a la empresa usuaria que las contrata; en este supuesto la empresa usuaria carece de facultad de dirección respecto de las tareas que ejecuta el personal destacado por la empresa de servicios especializados.

Que en el caso de autos, la Administración no precisa las características del servicio observado, ni detalla si fue temporal, complementario o de alta especialización, supuestos que comprende el servicio de intermediación laboral de conformidad con lo establecido en la Resolución de Superintendencia Nº 131-2003/SUNAT, por lo que no es posible establecer si el servicio que le prestó la empresa

se encuentra comprendido en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo en este extremo, corresponde levantarlo.

Retenciones del Impuesto a la Renta

Que la Administración ha emitido las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0001367 a Nº 112-003-0001377 (folios 2923 a 2933), por omisiones a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados por el servicio de transporte marítimo de los meses de febrero a diciembre de 2003, respecto a los importes pagados por concepto de fletes del exterior.



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que en el Anexo Nº 3 al Requerimiento Nº 146755 (folios 1964 a 1966), la Administración detalla los documentos (Bill of Lading) que sustentan los fletes pagados por la recurrente en sus importaciones a empresas del exterior en los meses de febrero a diciembre de 2003, con los importes correspondientes a las retenciones que debieron ser efectuadas por la recurrente en tales meses y por cuyos montos se han emitido los valores impugnados.

Que con relación al reparo, la recurrente señaló en su escrito de 24 de mayo de 2005 (folio 1451), que la Administración pretende aplicar a los pagos sustentados en los Bill of Lading, emitidos por el traslado de bienes desde puerto exterior hasta puerto peruano, lo establecido en el inciso d) del artículo 48º de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, indica que no es lo mismo el transporte de puerto peruano al extranjero que el transporte desde el extranjero hasta puerto peruano, puesto que en este último la contratación se realiza en el extranjero, en ningún momento el no domiciliado opera en nuestro país, por lo que no le es aplicable el referido artículo.

Que de acuerdo al artículo 6º de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

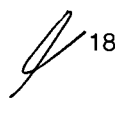
Que el artículo 12º de la citada ley agrega que se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48º de la ley, considerándose incluidas las operaciones de transporte y servicios de telecomunicaciones entre la república y el extranjero, entre otros.

Que el artículo 48º de la referida norma dispone que tratándose de contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que se hace referencia en dicho artículo, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen para cada una de ellas: a) transporte y comunicaciones entre la república y el extranjero: 1. 5% de los ingresos brutos por radiogramas, llamadas telefónicas y otros servicios similares prestados entre el territorio de la República y el exterior; 2. 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por el fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países, siendo que la empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Que el último párrafo del citado artículo precisa que los agentes o representantes en el país de los contribuyentes no domiciliados y, en su caso, los usuarios que contraten directamente con éstos, están obligados al pago del impuesto en la forma que establece el artículo 76º.

Que el citado artículo 76º señala que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54º y 56º de esta ley, según sea el caso, indicando que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados; dicho pago se realizará en el plazo regulado para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que de otro lado, el numeral 2 del inciso a) del artículo 27º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 194-99-EF,

    18



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

establece que las empresas no domiciliadas que realicen actividades de transporte aéreo o marítimo o fletamento entre el Perú y el extranjero, a fin de gozar de la exoneración, deberán presentar a la SUNAT una constancia emitida por la Administración del país donde tienen su sede, debidamente autenticada por el cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú, en la que acrediten que su legislación otorga la exoneración del impuesto a las líneas peruanas que operen en dichos países.

Que agrega el citado artículo que la SUNAT evaluará la información presentada, quedando facultada para requerir cualquier información adicional que considere pertinente, precisando que la exoneración contenida en el numeral 2 del inciso a) del artículo 48º de la ley estará vigente mientras se mantenga el beneficio concedido a las líneas peruanas, siendo que de producirse la derogatoria del tratamiento exoneratorio recíproco, las líneas peruanas afectadas por la derogatoria así como las empresas no domiciliadas que gocen de dicha exoneración por reciprocidad, deberán comunicar tal hecho a la SUNAT, dentro del mes siguiente de publicada la norma que deroga la exoneración.

Que de las normas citadas se advierte que los usuarios de los servicios de transporte entre el Perú y el extranjero deben retener al sujeto no domiciliado prestador del servicio, el 30% sobre la renta neta determinada aplicando los porcentajes del 1% (transporte aéreo) y 2% (fletamento o transporte marítimo) sobre los ingresos brutos según corresponda, salvo que cuenten con la documentación que acredite que por reciprocidad procede la exoneración del Impuesto a la Renta, en tanto gocen de tal beneficio las líneas peruanas; en este último caso la empresa no domiciliada deberá acreditar la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Que de la revisión de los Bill of Lading emitidos por la empresa Qualitex Trading CO, por transporte marítimo de los bienes importados por la recurrente desde Japón a Perú (folios 1637 a 1817), se aprecia que los montos cancelados en éstos corresponden a la contraprestación por dicho servicio, por lo que de conformidad con las normas expuestas, dichos pagos constituyen renta de fuente peruana para la citada empresa no domiciliada, y en este sentido, correspondía a la recurrente retener y abonar al fisco con carácter definitivo el Impuesto a la Renta respectivo, sin que haya cumplido con dicha obligación, por lo que los argumentos expuestos por la recurrente en sentido contrario no resultan atendibles.

Que no obstante, procede analizar si en el presente caso ha cesado la responsabilidad solidaria del agente retenedor por el transcurso del tiempo.

Que el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario vigente en el ejercicio materia de acotación, disponía que eran responsables solidarios con el contribuyente, los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados.

Que el referido numeral 2 fue sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, vigente a partir del 6 de febrero de 2004, estableciendo que dicha responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 09050-5-2004, publicada en el diario oficial El Peruano el 27 de noviembre de 2004, que constituye precedente de observancia obligatoria, señaló que el plazo de 1 año a que se refiere el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, era un plazo de caducidad, que dicha responsabilidad se mantendría hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando su cese al día siguiente, y que el citado plazo de caducidad era aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, en cuyo caso se computaría desde la fecha en que se incurrió en la omisión.

Que el mencionado numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario fue sustituido por el artículo 1º de Ley Nº 28647, publicada en el diario oficial El Peruano el 11 de diciembre de 2005, eliminándose lo referente

 19



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

a que la responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Que la disposición transitoria única de la Ley Nº 28647 precisó que el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, vigente antes de la sustitución realizada por su artículo 1º, sólo resultaba aplicable cuando los agentes de retención o percepción hubieran omitido la retención o percepción durante el lapso en que estuvo vigente la modificación de dicho numeral efectuada por el Decreto Legislativo Nº 953, esto es, desde el 6 de febrero de 2004 al 11 de diciembre de 2005.

Que al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11292-2-2007 de 26 de noviembre de 2007 se ha dejado establecido que mediante sentencia recaída en el Expediente Nº 00002-2006-PI/TC, publicada en el diario oficial El Peruano el 9 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la disposición transitoria única de la Ley Nº 28647, al establecer que la misma no cumple con todos los requisitos para ser considerada una norma interpretativa y que por tanto no ostenta tal calidad, y que a través de ella el legislador simplemente ha pretendido “modificar” o “dejar sin efecto” el contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09050-5-2004, en detrimento del principio de seguridad jurídica, el cual garantiza el derecho de los administrados de contar con un ordenamiento jurídico que brinde predictibilidad y certeza a las decisiones de los poderes públicos.

Que por último cabe señalar que este Tribunal ha indicado en la Resolución Nº 00897-4-2008, que la obligación de retener el tributo se debe efectuar cuando se paguen o acrediten⁶ a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana, debiendo abonar al fisco con carácter definitivo el impuesto retenido dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que conforme se advierte del Anexo 3 al Requerimiento Nº 146755, la cancelación de los Bill of Lading de los períodos de febrero a noviembre de 2003 se efectuaron en el ejercicio 2003, no obstante, los del período noviembre y diciembre de 2003 fueron cancelados en enero y febrero de 2004 (folios 1964 a 1966).

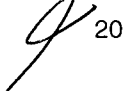
Que en el caso de autos se aprecia que las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0001367 a Nº 112-003-0001377 (folios 2924 a 2933) fueron emitidas por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, de los períodos de febrero a diciembre de 2003, debido a que la recurrente efectuó en los años 2003 y 2004 pagos a no domiciliados sin efectuar retención alguna, por lo que el plazo para determinar su responsabilidad solidaria como agente retenedor se mantenía hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2004, y 31 de diciembre de 2005, y siendo que según el artículo 2005 del Código Civil, la caducidad no admite interrupción ni suspensión operando su cese al día siguiente, es decir que en el caso de la recurrente su responsabilidad solidaria como agente retenedor caducó el 1 de enero de 2005 y 1 de enero de 2006.

Que en tal sentido al haber transcurrido el plazo de 1 año dispuesto en el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario según texto sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, desde que la recurrente omitió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados, su responsabilidad ha cesado criterio recogido, entre otros, en la Resolución Nº 09840-10-2010, por lo que procede revocar la apelada y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0001367 a Nº 112-003-0001377.

Saldo a Favor

Que el saldo a favor del mes anterior considerado por la Administración en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero de 2003 es de S/. 2 435 482,00 (folio 1925), importe que consignó la recurrente en la Declaración Jurada Nº 17028893 del periodo diciembre de 2002 (folio 2205), por lo que el saldo considerado en el periodo enero de 2003 se encuentra arreglado a ley.

⁶ Cabe precisar que por “acreditar” se entiende el abono en cuenta corriente.

    20



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Multas

Que en el caso de las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001796 a Nº 112-002-0001806 (folios 2953 a 2963), que fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, por no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados de los períodos de febrero a diciembre de 2003, es pertinente señalar que, aun cuando se han dejado sin efecto las resoluciones de determinación emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados, toda vez que se ha establecido que la recurrente no efectuó en su oportunidad las retenciones correspondientes, a las que se encontraba obligada y dado que la facultad que tiene la Administración para imponer la sanción correspondiente al incumplimiento de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 71º de la Ley de Impuesto a la Renta, no está sujeta al plazo de caducidad a que se refiere el artículo 18º del Código Tributario, conforme se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 13829-3-2009, entre otras, la infracción prevista por el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario se encuentra debidamente acreditada, correspondiendo por tanto mantener las sanciones impuestas mediante las citadas resoluciones.

Que las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001818 a Nº 112-002-0001825 (folios 2934 a 2941) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 8º del Decreto Legislativo Nº 917, modificado por Ley Nº 27877, al no haber cumplido la recurrente con efectuar el íntegro del depósito de las detracciones por el servicio de intermediación laboral de los meses de julio a diciembre de 2003 y enero a febrero de 2004.

Que según se ha señalado en los considerandos precedentes, el reparo efectuado por la Administración respecto de las detracciones por los servicios de intermediación laboral no se encuentra debidamente sustentado y fue dejado sin efecto, en consecuencia, teniendo en cuenta que las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001818 a Nº 112-002-0001825 se sustentan en dicho reparo, corresponde emitir similar pronunciamiento, debiendo dejarse sin efecto tales valores.

Que las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001785 a Nº 112-002-0001795 (folios 2964 a 2974) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º 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.

Que al respecto debe precisarse que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 13829-3-2009, si el agente retenedor no cumplía con efectuar las retenciones que le correspondía realizar y, como consecuencia de ello, no las declaraba como tributo retenido no incurría en la infracción prevista en el numeral 1 del referido artículo 178º; en tal sentido, dado que en el presente caso se determinó que la recurrente no cumplió con efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta con motivo del servicio brindado por la citada empresa no domiciliada, no ha incurrido en la mencionada infracción, por lo que se deben dejar sin efecto las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001785 a Nº 112-002-0001795.

Que las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001807 a Nº 112-002-0001817 (folios 2942 a 2951) fueron emitidas por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, que tipifica como infracción declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que la sanción para la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178º en referencia es el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, señalando en la Nota 8 de la Tabla aplicable a las personas naturales con negocio, que si el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto sirve de base para calcular la sanción, es arrastrado a ejercicios posteriores consignándose en las subsiguientes declaraciones, no se aplicará sanción en función a estas últimas.

21



Tribunal Fiscal

Nº 01564-2-2012

Que con relación al “saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente”, en la citada Resolución Nº 04084-2-2003, este Tribunal señaló que conforme lo ha establecido en la Resolución Nº 01109-4-2003, éste corresponde al saldo aumentado indebidamente, sin adicionársele suma alguna, es decir, la diferencia entre el saldo declarado por el contribuyente y el saldo determinado por la Administración o autoliquidado posteriormente por el contribuyente.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001807 a Nº 112-002-0001817, giradas en virtud de la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2003, es de precisar que toda vez que las mismas se encuentran vinculadas a los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0001379 a Nº 112-003-0001388 y Nº 112-003-0001390, respecto a las cuales se ha confirmado algunos reparos y levantado otros, corresponde que la Administración reliquide el monto de las sanciones aplicables conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Con los vocales Zelaya Vidal y Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1150140000553/SUNAT de 31 de marzo de 2006, en el extremo referido a las Facturas Nº 002-649, Nº 002-671, Nº 001-85, Nº 002-784, Nº 002-790, Nº 001-241, Nº 002-870, Nº 002-816, Nº 010-263975, Nº 050-1000009296, Nº 050-1000009297, Nº 001-346, Nº 001-148, Nº 010-263975, y Nº 003-350429 y **DISPONER** que la Administración reliquide el importe de las Resoluciones de Multas Nº 112-002-0001807 a Nº 112-002-0001817, de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1150140000553/SUNAT de 31 de marzo de 2006, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0001367 a Nº 112-003-0001376 y Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001818 a Nº 112-002-0001825 y Nº 112-002-0001785 a Nº 112-002-0001795, debiendo dejarse sin efecto dichos valores.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1150140000553/SUNAT de 31 de marzo de 2006 en el extremo referido al reparo del crédito fiscal por las adquisiciones de compras de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del territorio nacional a CETICOS, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente Resolución.
4. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 1150140000553/SUNAT de 31 de marzo de 2006 en el extremo referido a las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001796 a Nº 112-002-0001806.

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

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

EZETA CARPIO
VOCAL

FUENTES BORDA
VOCAL

Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
FB/WR/rsc.