



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

EXPEDIENTE N° : 2287-2011  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 8 de junio de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con R.U.C. N° \_\_\_\_\_, contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0054193/SUNAT de 29 de noviembre de 2010, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup> - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072192 a 024-003-0072204, giradas por el Impuesto General a las Ventas de junio de 2008 a junio de 2009, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116887 a 024-002-0116894, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha diferenciado cada una de las relaciones jurídicas derivadas de los contratos de cesión de posición contractual, que conllevaron a que \_\_\_\_\_, en su calidad de última cesionaria, se constituyera como arrendataria del inmueble ubicado en la Av. \_\_\_\_\_ quien bajo dicha calidad le subarrendó el citado inmueble reservándose un ambiente para su uso propio, por lo que resulta válido el derecho que tiene al uso del crédito fiscal proveniente de las facturas emitidas por dicho subarrendamiento.

Que refiere que ha cumplido con los requisitos sustanciales y formales establecidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas para obtener el derecho al crédito fiscal, y que Inversiones \_\_\_\_\_ es la única obligada a emitir las facturas por el contrato de subarrendamiento celebrado, no así la arrendadora del inmueble.

Que indica que en la cláusula octava del contrato de arrendamiento de 6 de agosto de 2004 celebrado entre la arrendadora Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana y los arrendatarios \_\_\_\_\_ se estipuló que dichos arrendatarios estaban autorizados a efectuar modificaciones permanentes en el inmueble arrendado y a su explotación comercial con terceros, sin que ello constituyera causal de rescisión o resolución del contrato, con lo cual quedó evidenciado la autorización de la arrendadora para que los referidos arrendatarios pudieran suscribir contratos de cesión de posición contractual, y que en el supuesto negado que se pretenda desconocer tal autorización, el artículo 1696° del Código Civil autoriza la suscripción de dichos contratos, los que en su caso condujeron a que Inversiones \_\_\_\_\_, como última cesionaria y arrendataria del inmueble, le subarriende el citado inmueble. Invoca el artículo 1354° del Código Civil respecto a la libertad contractual.

Que agrega que independientemente de la autorización contractual establecida en el contrato de arrendamiento de 6 de agosto de 2004, \_\_\_\_\_ cumplió con comunicar por escrito a la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana el contrato de cesión de posición contractual celebrado con \_\_\_\_\_ en concordancia con el artículo 1215° del Código Civil que establece que "la cesión produce efecto contra el deudor cedido desde que éste la acepta o le es comunicada fehacientemente", con lo cual dicha empresa quedó facultada a suscribir el contrato de subarrendamiento, máxime si dicho contrato no se encuentra sancionado con nulidad por falta de

<sup>1</sup> Actualmente Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2 G J 1 P



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

autorización escrita del arrendador, habiendo operado de pleno derecho, conforme con lo dispuesto en los artículos 144° y 1352° del Código Civil.

Que menciona que de no reconocerse los pagos efectuados por el Impuesto General a las Ventas respecto al contrato de subarrendamiento, debería devolverse lo indebidamente pagado, en aplicación del artículo 1267° del Código Civil. Precisa que el desconocimiento del crédito fiscal vulnera el principio de no confiscatoriedad.

Que aduce que la Administración ha cuestionado la fehaciencia del servicio de subarrendamiento, pese a que ha efectuado las verificaciones correspondientes en la fiscalización que demuestran la existencia de la operación. Invoca al respecto, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el principio de primacía de la realidad, el criterio de realidad económica y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 590-2-2003, 7448-2-2003, 622-2-2000, 592-4-2008, 3545-3-2009, 2007-3-2009, 6137-2-2003, 2607-5-2003 y 439-5-2001.

Que la Administración señala que en el procedimiento de fiscalización, la recurrente no acreditó que las Facturas N° 001-000054, 0001-000083, 001-000085, 001-000087, 001-000092 a 001-000094, 001-000097 y 001-000109, hayan sido emitidas por un sujeto que calificara como prestador del servicio de subarrendamiento, por lo que reparó el crédito fiscal correspondiente a dichas facturas, al no cumplir con lo establecido en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 2.1 del artículo 6° de su reglamento, por haber sido emitidas por personas distintas al arrendador. Agrega que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, de autos se tiene que mediante Formulario 4949 N° 02248913 presentado el 24 de julio de 2009 (foja 1877), la recurrente solicitó la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio - Exportador del Impuesto General a las Ventas de junio de 2009, por el importe de S/. 66 366,00.

Que con motivo de la citada solicitud de devolución, mediante Carta N° 090023265126-01 SUNAT y Requerimiento N° 0221090001907 (fojas 1870 y 1879)<sup>2</sup>, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de junio de 2008 a junio de 2009, siendo que como resultado de dicha fiscalización emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072192 a 024-003-0072204, por el Impuesto General a las Ventas de junio de 2008 a junio de 2009 (fojas 2135 a 2154) y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116887 a 024-002-0116894 (fojas 2171 a 2178), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que asimismo tomando en cuenta los resultados de la fiscalización, la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° 024-180-0031293/SUNAT de 20 de noviembre de 2009 (foja 1895 y 1895 vuelta), declaró improcedente la solicitud de devolución presentada mediante Formulario 4949 N° 02248913.

Que al respecto, mediante escrito de 21 de diciembre de 2009 y 2 de febrero de 2010 (fojas 1924 a 1936, 1971 a 1995 y 2025 a 2049), la recurrente formuló reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072192 a 024-003-0072204 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116887 a 024-002-0116894, así como contra la Resolución de Intendencia N° 024-180-0031293/SUNAT, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° 026-014-0054193/SUNAT apelada (fojas 2165 a 2170), la Administración declaró infundada la referida reclamación contra las resoluciones de determinación y multa mencionadas, por lo que corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

<sup>2</sup> Notificados con arreglo a ley el 7 de setiembre de 2009 (fojas 1871 y 1880).



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

**Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0072192 a 024-003-0072196, 024-003-0072198, 024-003-0072199 y 024-003-0072201**

• **Reparo al crédito fiscal**

Que de los Anexos Nº 1 y 3 de las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0072192 a 024-003-0072196, 024-003-0072198, 024-003-0072199 y 024-003-0072201 (fojas 2151 y 2153), se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de junio a octubre y diciembre de 2008, y enero y marzo de 2009, al provenir dicho crédito de comprobantes de pago emitidos por quien no prestó el servicio, sustentándose, entre otros, en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el inciso a) del punto 2.1 del numeral 2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los artículos 1435°, 1681°, 1692° y 1696° del Código Civil<sup>3</sup>.

Que mediante el Punto 1 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 0222090007637 (fojas 1841 a 1846)<sup>4</sup>, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente y con la base legal respectiva, el motivo por el cual había utilizado el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas consignado en las Facturas Nº 001-000054, 0001-000083, 001-000085, 001-000087, 001-000092, 001-000093, 001-000094, 001-000097 y 001-000109, emitidas por [redacted] por concepto de "alquiler" de inmueble, que se encontraban anotadas en sus Registros de Compras en los períodos de junio a octubre y diciembre de 2008, y enero y marzo de 2009, conforme al detalle contenido en el Anexo Nº 2 de dicho requerimiento (foja 1837), dado que de la revisión efectuada a los contratos de arrendamiento y subarrendamiento del inmueble, así como del cruce de información realizado a la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana, se apreciaba que las citadas facturas habían sido emitidas por un sujeto que no tenía la calidad de prestador del servicio.

Que con escrito de 4 de noviembre de 2009 (fojas 590 a 592), la recurrente señaló que las facturas observadas fueron emitidas por [redacted] en su calidad de arrendataria del inmueble, y que fue dicha empresa quien le subarrendó el mencionado inmueble a efecto de poner en funcionamiento su negocio, destinado al giro de hospedaje y agencia de viajes.

Que indicó que el 6 de agosto de 2004, la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana otorgó en arrendamiento el inmueble materia de autos a [redacted], siendo que el 10 de octubre de 2005, [redacted] cedió su posición contractual a [redacted], quien a su vez el 14 de octubre de 2005, cedió su posición contractual a [redacted], quien asimismo cedió su posición contractual a Inversiones [redacted]. En ese sentido, refiere que el 1 de marzo de 2007 celebró un contrato de subarrendamiento con [redacted], en representación de Inversiones [redacted], suscribiendo el 15 de abril de 2007 una adenda en la que se precisó que quien subarrendaba el inmueble era la referida empresa [redacted], por lo que resultaba arreglado a ley que esta última le emitiera las facturas respectivas por el concepto de "alquiler" del inmueble.

Que agregó que mediante escrito signado con Expediente Nº 4239-2005, comunicó a la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana, el contrato de cesión de posición contractual celebrado con [redacted] con lo cual dicha empresa quedaba como la

<sup>3</sup> Debe indicarse que si bien en la fiscalización la Administración observó diferencias entre las exportaciones declaradas y las consignadas según PDB EXPORTADORES en los períodos de diciembre de 2008 y enero de 2009, no se aprecia que ésta haya reparado la determinación efectuada por la recurrente a través de sus declaraciones juradas (fojas 1827, 1839, 2148 y 2149).

<sup>4</sup> Notificado con arreglo a ley el 29 de octubre de 2009 (foja 1848).

2 3 P



# Tribunal Fiscal

N° 04924-10-2017

única arrendataria del inmueble, habiendo la aludida Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana prestado tácitamente su conformidad al referido contrato, dado que emitió las facturas correspondientes al arrendamiento del inmueble con el número de R.U.C. de [redacted] Adjuntó al respecto, copias del Testimonio de Escritura Pública N° 1271 referido al contrato de cesión de posición contractual de 14 de octubre de 2005, del contrato de subarrendamiento de 1 de marzo de 2007 y adenda de 15 de abril de 2007, del contrato de arrendamiento de 6 de febrero de 2009, del escrito signado con Expediente N° 4239-2005, y de las facturas emitidas por la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana por el arrendamiento del inmueble (fojas 529 a 533 y 548 a 578).

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0222090007637 (fojas 1828 a 1835)<sup>5</sup>, la Administración dio cuenta del escrito y de los documentos presentados por la recurrente, señalando que los contratos de subarrendamiento de 1 de marzo de 2007 y de arrendamiento de 6 de febrero de 2009, no sustentaban que [redacted] calificara como la prestadora del servicio de arrendamiento a que se refieren las Facturas N° 001-000054, 0001-000083, 001-000085, 001-000087, 001-000092, 001-000093, 001-000094, 001-000097 y 001-000109, dado que si bien mediante el contrato de arrendamiento de 6 de agosto de 2004 celebrado entre la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana y [redacted] no quedó prohibida la posibilidad de subarrendar el inmueble, se advertía que los contratos de cesión de posición contractual de 10 de octubre de 2005 y 14 de octubre de 2005, mediante los cuales [redacted] cedió su posición contractual a [redacted] quien a su vez cedió su posición contractual a [redacted] quien asimismo cedió su posición contractual a [redacted] no habían quedado perfeccionados conforme con lo dispuesto en el artículo 1435° del Código Civil, toda vez que en el cruce de información efectuado a la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana, ésta informó que no prestó su conformidad a los referidos contratos, siendo los únicos arrendatarios del inmueble

Que en consecuencia, la Administración concluyó que [redacted] no calificaba como arrendataria del inmueble, y por tanto no era la prestadora del servicio efectuado a la recurrente por concepto de "alquiler" del inmueble, por lo que no tenía derecho a utilizar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas consignado en las Facturas N° 001-000054, 0001-000083, 001-000085, 001-000087, 001-000092, 001-000093, 001-000094, 001-000097 y 001-000109.

Que el inciso b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el Impuesto General a las Ventas grava la prestación o utilización de servicios en el país.

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 3° de la citada ley, modificada por Decreto Legislativo N° 950, para los efectos de la aplicación del impuesto se entiende por servicios a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que conforme con lo indicado en el inciso b) del numeral 9.1 del artículo 9° de la anotada ley, modificada por Decreto Legislativo N° 950, son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, entre otras, las personas jurídicas que presten en el país servicios afectos.

Que el inciso a) del punto 2.1 del numeral 2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF,

<sup>5</sup> Notificado con arreglo a ley el 12 de noviembre de 2009 (foja 1836).

2 [redacted] 4 [redacted]



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

modificado por Decreto Supremo Nº 064-2000-EF, señala 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 el punto 1.2 del numeral 1 del artículo 6º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 176-2006/SUNAT, prescribe que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, modificado por el Decreto Legislativo Nº 950, 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. Asimismo establece en su inciso a) que sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o compra de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que al respecto, según el inciso j) del artículo 44º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de las normas citadas se tiene que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago emitido de acuerdo con las normas pertinentes por el sujeto del impuesto y que constituya gasto para efecto del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, el artículo 1435º del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo Nº 295, dispone que en los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual, requiriéndose que la otra parte preste su conformidad antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión. Agrega el artículo 1436º de dicho código, que la forma de la trasmisión, la capacidad de las partes intervinientes, los vicios del consentimiento y las relaciones entre los contratantes se definen en función del acto que sirve de base a la cesión y se sujetan a las disposiciones legales pertinentes.

Que de acuerdo con los artículos 1666º y 1667º del anotado código, por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida, pudiendo dar en arrendamiento el que tenga esta facultad respecto de los bienes que administra.

Que los numerales 9 y 11 del artículo 1681º del aludido código, prevén que el arrendatario está obligado a no subarrendar el bien, total o parcialmente, ni ceder el contrato, sin asentimiento escrito del arrendador, así como a cumplir las demás obligaciones que establezca la ley o el contrato.

Que el artículo 1692º del mencionado código, establece que el subarrendamiento es el arrendamiento total o parcial del bien arrendado que celebra el arrendatario en favor de un tercero, a cambio de una

2 4 5 P



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

renta, con asentimiento escrito del arrendador. Asimismo, el artículo 1696° del referido código, indica que la cesión del arrendamiento constituye la transmisión de los derechos y obligaciones del arrendatario en favor de un tercero que lo sustituye y se rige por las reglas de la cesión de posición contractual.

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

Que agrega que en virtud del contrato de cesión de posición contractual, el cedente, con la conformidad del cedido, cede al cesionario su titularidad en la relación jurídica obligacional creada por el contrato básico, no siendo materia de la cesión la relación obligatoria, con el conjunto de derechos y obligaciones que ella contiene, sino la calidad de titular de esa relación, que se mantiene objetivamente intacta, produciéndose una modificación exclusivamente subjetiva de la misma<sup>6</sup>.

Que en el presente caso, la Administración ha reparado el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de junio a octubre y diciembre de 2008, y de enero y marzo de 2009, debido a que dicho crédito proviene de comprobantes de pago emitidos por un sujeto que no califica como prestador del servicio; en consecuencia, corresponde determinar si el referido reparo se encuentra arreglado a ley.

Que al respecto, mediante contrato de arrendamiento de 6 de agosto de 2004 (fojas 1245 a 1248), la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana dio en arrendamiento a  
el inmueble ubicado en la Av.

, provincia de Lima, por un plazo de tres años, computado a partir de la celebración de dicho contrato, el cual podía ser renovado automáticamente por un plazo máximo igual de tres años, siempre que los arrendatarios no incurrieran en atraso en el pago de la merced conductiva por más de dos meses consecutivos y pusieran en conocimiento de la arrendadora su intención de renovar el contrato, respetando el incremento anual del 5% de la merced conductiva.

Que conforme con la cláusula octava de dicho contrato, denominada "Obligaciones de los Arrendatarios",  
darían al inmueble arrendado el uso exclusivo de local comercial, siendo la actividad comercial a desarrollar por dichos arrendatarios el hospedaje, para cuyo fin la arrendadora autorizaba la modificación permanente del inmueble y su explotación comercial con terceros, sin que ello constituyera causal de rescisión o resolución del contrato. Asimismo los arrendatarios se comprometían a asumir la responsabilidad por los daños que pudieran causarse tanto en las instalaciones del inmueble como en la de terceros, como consecuencia de su indicada actividad comercial.

Que de otro lado, en la cláusula décimo quinta del referido contrato, denominada "Legislación, Jurisdicción y Competencia aplicables", las partes establecieron que para todas las situaciones legales que se derivaran del contrato y de aquéllas no previstas, regirían las disposiciones del Código Civil y la legislación que sea pertinente y aplicable, entre otros.

<sup>6</sup> DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel. El Contrato en General. Comentarios a la Sección Segunda del Libro VII del Código Civil. Vol. XV. Segunda Parte. Tomo V, Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. Tercera Edición, 1999, pág. 538 a 540.

~ L J P 6 P





# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

Que en el presente caso, conforme ha señalado la Administración con ocasión del cruce de información efectuado a la Sociedad de Beneficencia de Lima Metropolitana, la arrendadora no prestó su conformidad a los contratos de cesión de posición contractual celebrados respecto al inmueble materia de arrendamiento, por lo que | no tenía la calidad de arrendataria del citado inmueble a efectos de celebrar el contrato de subarrendamiento de 1 de marzo de 2007 y adenda de 15 de abril de 2007 con la recurrente, siendo que la recurrente no ha acreditado en autos que dicha conformidad se hubiese prestado.

Que al haber sido emitidas dichas facturas por un sujeto que no tenía la condición de prestador del servicio, se tiene que tales comprobantes no han sido emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago por lo que no constituyen gasto deducible<sup>8</sup>, y en ese sentido, no cumplen con lo establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en consecuencia, el reparo efectuado por la Administración al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de junio a octubre y diciembre de 2008, y enero de 2009 consignado en las Facturas N° 001-000054, 0001-000083, 001-000085, 001-000087, 001-000092, 001-000093, 001-000094 y 001-000097, se encuentra arreglado a ley, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072192 a 024-003-0072196, 024-003-0072198 y 024-003-0072199.

Que respecto al reparo efectuado al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2009 consignado en la Factura N° 001-000109, cabe señalar que del contrato de "arrendamiento" de 6 de febrero de 2009, se observa que . arrendó a la recurrente el inmueble materia de autos y siendo que a foja 2018 obra copia de la Ficha de la Partida Registral N° 07019042 que correspondería al inmueble materia de análisis, según la cual . habría adquirido el referido inmueble mediante contrato de compraventa, corresponde revocar la apelada en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 024-003-0072201, a efecto que la Administración verifique si para el citado período de marzo de 2009<sup>9</sup>, . ostentaba efectivamente la condición de "arrendadora" del inmueble, debiendo de ser el caso, levantar el reparo efectuado a la indicada factura.

Que estando a lo expuesto, carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha diferenciado cada una de las relaciones jurídicas derivadas de los contratos de cesión de posición contractual. Asimismo, no resulta relevante analizar si el contrato de subarrendamiento de 1 de marzo de 2007 y adenda de 15 de abril de 2007, celebrado entre | y la recurrente contó o no con asentimiento escrito de la arrendadora, dado que conforme se ha señalado anteriormente, dicha empresa no tenía la calidad de arrendataria a efectos de celebrar el citado contrato de subarrendamiento<sup>10</sup>, no resultando atendible la invocación a los artículos 144° y 1352° del Código Civil.

Que sobre lo manifestado por la recurrente en el sentido que en el contrato de arrendamiento de 6 de agosto de 2004, se estipuló en la cláusula octava que los arrendatarios , estaban autorizados a efectuar modificaciones permanentes en el inmueble arrendado y a su explotación comercial con terceros, con lo cual quedó evidenciado la autorización de la arrendadora para que dichos arrendatarios pudieran suscribir contratos de cesión de posición contractual, cabe indicar que de la revisión efectuada a dicha cláusula se aprecia que la mencionada autorización estaba relacionada con las actividades vinculadas al giro del negocio de la

<sup>8</sup> De conformidad con lo establecido en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta anteriormente glosado.

<sup>9</sup> El bloqueo registral se realizó el 21 de abril de 2009.

<sup>10</sup> Sin perjuicio de lo cual, cabe indicar que este último asentimiento tampoco ha quedado acreditado en autos.

2 8 P





# Tribunal Fiscal

N° 04924-10-2017

recurrente, actividades que conforme se ha señalado anteriormente, están referidas al hospedaje, agencia de viajes y otros afines, habiéndose establecido en la cláusula décimo quinta del referido contrato de arrendamiento, que para todas las situaciones legales que se derivaran de dicho contrato y de aquéllas no previstas, regirían las disposiciones del Código Civil y la legislación que sea pertinente y aplicable, por lo que carece de asidero lo afirmado por la recurrente, máxime si según el Informe N° 298-2006-DGAI/SBLM de 27 de noviembre de 2006, la arrendadora no prestó su conformidad a los contratos de cesión de posición contractual, siendo que según el Informe N° 028-08-DIO-DGAI/SBLM cuando menos hasta la fecha de su elaboración (25 de abril de 2008), la arrendataria l se encontraba al día en el pagos de la merced conductiva.

Que en ese mismo sentido, carece de fundamento lo sostenido por la recurrente respecto a que el artículo 1696° del Código Civil autoriza la suscripción de la cesión del arrendamiento, toda vez que dicha cesión se rige por las reglas de la cesión de posición contractual, las que, entre otras, establece la conformidad de las partes del acuerdo de cesión. Asimismo no resulta pertinente la invocación del artículo 1354° del Código Civil respecto a la libertad contractual, habida cuenta que no ha existido vulneración a dicho artículo.

Que por otra parte, cabe señalar que el artículo 1215° del Código Civil citado por la recurrente, no resulta aplicable al caso de autos, al tratarse dicho artículo de la cesión de derechos, distinta a la institución de la cesión de posición contractual.

Que es preciso indicar que el presente reparo no obedece a la falta de fehaciencia de las operaciones contenidas en las Facturas N° 001-000054, 0001-000083, 001-000085, 001-000087, 001-000092 a 001-000094, 001-000097 y 001-000109, por lo que carecen de pertinencia los cuestionamientos, principio, criterio y resoluciones señaladas por la recurrente sobre el particular<sup>11</sup>.

Que en cuanto a lo mencionado por la recurrente en el sentido que de desestimarse su impugnación en este extremo, debería devolverse lo indebidamente pagado en aplicación del artículo 1267° del Código Civil, debe anotarse que el referido artículo establece que el que por error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió, de lo que se colige que no es ante la Administración o ante esta instancia que debe acudir a solicitar la referida devolución de considerarlo pertinente, toda vez que los citados pagos no han sido realizado ante el fisco ni constituyen pagos indebidos o en exceso a que se refieren el artículo 38° del Código Tributario.

Que con relación al argumento de la recurrente referido a que la Administración debe considerar lo establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sobre interpretación de normas tributarias, debe indicarse que no se advierte de autos que la actuación de la Administración implique la transgresión de dicha norma<sup>12</sup>, puesto que no se aprecia que se hubiese extendido las disposiciones tributarias aplicables a supuestos distintos de los señalados en la ley.

Que respecto a una supuesta vulneración al principio de no confiscatoriedad, debe precisarse que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos – como el Tribunal Fiscal – a realizar el control difuso; por lo que al ser esta instancia un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado.

<sup>11</sup>Cabe indicar que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2007-3-2009 y 2607-5-2003, están referidas a la causalidad del gasto.

<sup>12</sup>Según la cual, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

2 4 9 8



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

- **Reparo por diferencia entre lo declarado y el PDB Exportadores**

Que según se aprecia de la Resolución de Determinación N° 024-003-0072195, adicionalmente al reparo al crédito fiscal, la Administración también observó que existía diferencias entre las exportaciones declaradas en la declaración jurada mensual de setiembre de 2008 y lo consignado en el PDB EXPORTADORES<sup>13</sup>, conforme se detalla en el Anexo N° 6 de dicha resolución de determinación (foja 2148).

Que al respecto, mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0222090007637 (fojas 1839 y 1840), la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara la diferencia detectada entre las exportaciones declaradas en las declaraciones juradas mensuales y lo consignado en el PDB EXPORTADORES de diversos periodos, entre los que se encontraba la diferencia ascendente a S/. 62 230,00, siendo que conforme se da cuenta en el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0222090007637 (fojas 1826 a 1828), y se verifica de foja 589, mediante escrito presentado con Expediente N° 000-TI0003-2009-226029-9 de 4 de noviembre de 2009, con relación al período setiembre de 2008, la recurrente indica que omitió consignar dicho importe en la casilla 127 de su declaración jurada correspondiente a las exportaciones.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no ha expuesto ningún argumento, ni ha ofrecido algún medio probatorio dirigido a desvirtuar dicho reparo, sino que por el contrario lo acepta, se encuentra arreglado a ley.

### **Resoluciones de Multa N° 024-002-0116887 a 024-002-0116894**

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116887 a 024-002-0116894 (fojas 2171 a 2178), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, tipifica como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyen en la determinación de la obligación tributaria.

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116887 a 024-002-0116893, se aprecia que dichos valores se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072192 a 024-003-0072196, 024-003-0072198 y 024-003-0072199, por lo que estando a lo expuesto con relación a dichas resoluciones de determinación, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a las citadas resoluciones de multa.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 024-002-0116894, cabe indicar que ésta se sustenta en la Resolución de Determinación N° 024-003-0072201, por lo que estando a lo señalado con relación a dicha resolución de determinación, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración tenga en cuenta lo dispuesto en la presente resolución.

<sup>13</sup>Aplicativo proporcionado por la SUNAT a los contribuyentes, permite registrar correctamente el detalle de las adquisiciones y exportaciones realizadas, a fin de determinar efectivamente los montos de saldo a favor de aquéllos contribuyentes que realizan exportaciones, entre otros. Fuente: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/devoluciones-empresas/saldo-a-favor-materia-de-beneficio-sfmb/3571-07-pdb-exportadores>.

2 4 10 P



# Tribunal Fiscal

N° 04924-10-2017

## Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072197, 024-003-0072200, 024-003-0072202 y 024-003-0072203

Que de los Anexos N° 3, 5 y 6 de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072197, 024-003-0072200, 024-003-0072202 y 024-003-0072203 (fojas 2148, 2149 y 2151), se observa que la Administración no efectuó reparos al Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2008, febrero, abril y mayo de 2009, al no haber detectado omisión alguna en dichos períodos<sup>14</sup>.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que dado que en la presente fiscalización no se han efectuado reparos al Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2008, febrero, abril y mayo de 2009, no existe controversia con relación a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072197 y 024-003-0072200, giradas por el citado impuesto de noviembre de 2008 y febrero de 2009, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que sin embargo respecto de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0072202 y 024-003-0072203 emitidas por Impuesto General a las Ventas de abril y mayo de 2009 si bien no se han efectuado reparos corresponde revocar la apelada a efecto a que se esté a lo que se resuelva respecto del reparo al crédito final de marzo de 2009.

## Resolución de Determinación N° 024-003-0072204

Que de los Anexos N° 3, 5 y 6 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0072204 (fojas 2148, 2149 y 2151), se observa que la Administración no efectuó reparos al Impuesto General a las Ventas de junio de 2009, como consecuencia de los requerimientos cursados en la fiscalización; apreciándose no obstante, de los Anexos N° 1 y 4 de dicha resolución de determinación (fojas 2150 y 2153), que la Administración determinó la existencia de una deuda tributaria ascendente a S/. 2 370,00 con relación al citado impuesto y período, como resultado de la liquidación del Saldo a Favor del Exportador de los períodos de junio de 2008 a junio de 2009, por lo que corresponde que la Administración también esté a lo señalado respecto al reparo del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2009 consignado en la Factura N° 001-000109, a fin de determinar la existencia de deuda por la que se emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0072204.

## Resolución de Intendencia N° 024-180-0031293/SUNAT

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 024-180-0031293/SUNAT de 20 de noviembre de 2009 (foja 1895 y 1895 vuelta), la Administración declaró improcedente la solicitud de devolución presentada por la recurrente a través del Formulario 4949 N° 02248913.

Que según se señaló anteriormente, la recurrente formuló reclamación contra la citada Resolución de Intendencia N° 024-180-0031293/SUNAT; no obstante, de la Resolución de Intendencia N° 026-014-0054193/SUNAT apelada, se aprecia que la Administración no emitió pronunciamiento respecto a la

<sup>14</sup> Emitidas por saldo a favor para el mes siguiente de (S/. 490,00), (S/. 1 300,00) y (S/. 333,00) en el caso del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2008, y febrero y abril de 2009, y por S/. 00,00 en el caso del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2009.

2

Y J P

11



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

indicada Resolución de Intendencia Nº 024-180-0031293/SUNAT, lo que infringe el procedimiento legal establecido, por lo que corresponde declarar la nulidad de la apelada en este extremo.

Que el último párrafo del artículo 150° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1263, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que en el presente caso, dado que la procedencia de la solicitud de devolución presentada por la recurrente, deberá ser dilucidada luego que la Administración emita pronunciamiento respecto al reparo efectuado al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2009 consignado en la Factura Nº 001-000109, en que se sustenta la Resolución de Determinación Nº 024-003-0072201 y la Resolución de Multa Nº 024-002-0116894, esto es, que esta instancia no cuenta con los elementos necesarios para emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto, corresponde reponer el procedimiento al momento en que se produjo el vicio, debiendo la Administración emitir el pronunciamiento respectivo.

Que finalmente, cabe señalar que la revisión de la resolución apelada se aprecia que ésta contiene los fundamentos de hecho y de derecho que sirvieron de base para su emisión, habiéndose pronunciado la Administración respecto a todas las cuestiones planteadas en la etapa de reclamación, que han motivado el mantenimiento de los reparos efectuados en el procedimiento de fiscalización, por lo que carece de sustento lo indicado por la recurrente en contrario.

Que sin perjuicio de lo expuesto, en cuanto a las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0072195 y 024-003-0072196 (fojas 2138 y 2139), giradas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2008, y la Resolución de Multa Nº 024-002-0116887 (foja 2178), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al Impuesto General a las Ventas de junio de 2008, cabe indicar que mediante Oficio Nº 054-2017-SUNAT/600000 (foja 2388), la Administración ha informado a este Tribunal que las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0072195 y 024-003-0072196 y la Resolución de Multa Nº 024-002-0116887 se encuentran extinguidas en aplicación del artículo 11° del Decreto Legislativo Nº 1257<sup>15</sup>, lo que se corrobora de las "Fichas del Valor" respectivas (fojas 2374, 2383 y 2384), por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

<sup>15</sup>Al respecto, el artículo 11° del Decreto Legislativo Nº 1257, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrativos por la SUNAT, dispone que se extinguirán las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia de dicho decreto, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5°, siempre que por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/. 3 950,00. Por su parte, el artículo 12° del aludido decreto, precisa que la SUNAT, respecto de las deudas tributarias a que se refiere el artículo precedente, realizará las siguientes acciones: a) Declarará la procedencia de oficio de los recursos de reclamación en trámite de aquellas deudas extinguidas; b) No ejercerá o, de ser el caso, concluirá cualquier acción de cobranza coactiva respecto de la deuda extinguida; y, c) Tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.

2      4      12      P



# Tribunal Fiscal

Nº 04924-10-2017

Con los vocales Villanueva Aznarán y Huamán Sialer, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 026-014-0054193/SUNAT de 29 de noviembre de 2010, en el extremo referido a la Resolución de Intendencia Nº 024-180-0031293/SUNAT de 20 de noviembre de 2009, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 026-014-0054193/SUNAT de 29 de noviembre de 2010, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0072195 y 024-003-0072196 y la Resolución de Multa Nº 024-002-0116887, conforme a lo expuesto en la presente resolución; así como en el extremo a que se refiere el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2009 consignado en la Factura Nº 001-000109 y su multa vinculada; y, en cuanto a la liquidación de las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0072202 a 024-003-0072204, debiendo proceder la Administración de acuerdo con lo indicado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

GUARNÍZ CABELL  
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN  
VOCAL

HUAMÁN SIALER  
VOCAL

Toledo Sagástegui  
Secretaría Relatora  
GC/TS/SN/rag