



Tribunal Fiscal

N° 03052-5-2020

EXPEDIENTE N° : 7473-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de julio de 2020

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de marzo de 2017, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2014, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración recalificó las transferencias efectuadas en calidad de préstamo por el a su favor, como adelantos por la prestación de servicios a este último, sustentándose en el hecho que por dicho préstamo no se hubieran pactado intereses ni establecido un cronograma de pagos, lo cual no resulta suficiente, más si se tiene en cuenta que no le resulta aplicable la presunción de intereses prevista en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que de la revisión de sus libros contables se verifica que no se registraron intereses por dicho concepto.

Que agrega que el referido préstamo fue utilizado como capital de trabajo y que debido a su falta de liquidez al término del plazo pactado para su devolución, suscribió tres convenios de compensación con dicho consorcio a fin de cancelar la deuda generada por el citado préstamo con las acreencias que mantenía pendientes con este último por la prestación de diversos servicios, encontrándose acreditado tanto los importes adeudados, como las facturas pendientes de pago contra las que fueron aplicados tales importes.

Que indica que la Administración no tomó en cuenta que los adelantos (anticipos) se reciben con anterioridad al inicio de un servicio, lo que no acontece en su caso, toda vez los contratos por la prestación de servicios al datan del 2012 y 2013 y enero a marzo de 2014.

Que la Administración señala que en aplicación del criterio de realidad económica recogido en la Norma XVI del Código Tributario, recalificó las transferencias efectuadas por el a la recurrente en calidad de préstamo, como adelantos por los servicios prestados a dicho consorcio, y procedió a gravarlos con Impuesto General a las Ventas, al tratarse de operaciones afectas a dicho tributo.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° ¹ (foja 526) y Requerimientos N° (foja 515), (fojas 509 y 510) y ² (fojas 495 y 496), la Administración realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2014, considerando como elemento del tributo a fiscalizar el débito fiscal de ventas y prestación de servicios, y como aspecto contenido en dicho elemento a las operaciones de venta y prestación de servicios.

¹ Notificada el 6 de julio de 2016 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 527).

² Notificados el 6 de julio y 4 de agosto de 2016 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 497, 511 y 516).



Tribunal Fiscal

N° 03052-5-2020

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó el débito fiscal de los períodos enero a mayo de 2014, al considerar los ingresos percibidos por la recurrente, contabilizados como préstamos, como adelantos por la prestación de servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; emitiendo, como consecuencia, las Resoluciones de Determinación N° (fojas 902 a 918), y las Resoluciones de Multa N° (fojas 919 a 923).

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los valores impugnados han sido emitidos con arreglo a ley.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 a 3 a las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por Impuesto General a las Ventas de junio a diciembre de 2014 (fojas 904 a 907 y 909 a 914), se aprecia que la Administración no efectuó reparos al débito fiscal de los citados períodos, por lo que al no haber controversia corresponde confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 a 5 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 902 a 906, 908 y 915 a 918), emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a mayo de 2014, se aprecia que la Administración recalificó los préstamos otorgados por el Consorcio Sayan a la recurrente como adelantos por la prestación de servicios, al amparo de lo previsto en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, procediendo a reparar el débito fiscal originado en dichas operaciones por los importes de S/ 63 139,00, S/ 500 367,00, S/ 256 936,00, S/ 1 051 287,00 y S/ 111 966,00, respectivamente, al considerar que constituían ingresos afectos al Impuesto General a las Ventas; sustentándose en el Resultado del Requerimiento N°

Que de acuerdo con 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, el Impuesto General a las Ventas grava la prestación o utilización de servicios en el país.

Que conforme con el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, 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. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

Que según el inciso c) del artículo 4 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, la obligación tributaria se origina, en la prestación de servicios en el país, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Que de otro lado, el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1121³, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponible, señalando que para

³ El artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 12 de julio de 2014, suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en el primer



Tribunal Fiscal

N° 03052-5-2020

determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que además, en el último párrafo de la citada norma, se regula lo relativo a la simulación, indicando que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en su primer párrafo, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 00590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° 10890-3-2016⁴ señala que: *"...este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."*

Que en el presente caso, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 509 y 509/Reverso), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de su Libro Diario llevado de manera electrónica de los períodos enero a mayo de 2014, observó que había registrado importes por un total de S/ 2 340 760,00; en ese sentido, le solicitó que sustentara con documentación el origen de los fondos: contratos, convenios, comunicaciones, correos, voucher, cronogramas de pagos, cálculo de intereses pagados, depósitos recibidos y realizados, estados de cuenta, asientos de diario, comprobantes de pago de ventas, guías de remisión y valorizaciones, entre otros; asimismo, le solicitó que sustentara con documentación el destino de los fondos: estados de cuenta, depósitos, transferencias, comprobantes de pago y guías de remisión.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, mediante escrito de 21 de julio de 2016 (foja 354) señaló que presentaba copia de los comprobantes de pago y sus respectivas guías que sustentaban el destino de los fondos recibidos en calidad de préstamo del así como copia de los 3 convenios de compensación realizados con el referido consorcio, adjuntando copia de las facturas que fueron compensadas en cada uno de los referidos convenios además de sus respectivos contratos (fojas 1 a 353).

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 498 a 505), la Administración dejó constancia de la documentación e información presentada por la recurrente y señaló que mediante Acta de Junta General de Accionistas de 2 de enero de 2014, la recurrente acordó solicitar un préstamo al hasta por la suma de S/ 2 340 766,00 en el que además se acordó celebrar convenios de compensación; que a través del contrato de mutuo de 18 de enero del mismo año,

y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121.

⁴ Es pertinente tener en cuenta que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del indicado cuerpo normativo, por lo que resultan válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos respecto a la Norma VIII.



Tribunal Fiscal

N° 03052-5-2020

se pactó que dicho préstamo no generaría intereses, se desembolsaría de acuerdo a los requerimientos de aquélla y se cancelaría con las compensaciones que se efectuasen con los ingresos por la prestación de servicios al referido consorcio; y que los convenios de compensación se realizaron respecto de contratos por prestación de servicios que se firmaron entre el 11 de febrero de 2013 y 31 de marzo de 2014.

Que en ese sentido, indicó que la recurrente desde un inicio según el libro de actas y posteriormente en el contrato de mutuo estableció que el pago del préstamo se efectuaría mediante la compensación de las deudas generadas por la prestación de servicios que aquélla realizó en favor del referido consorcio, por lo que en aplicación del criterio de realidad económica recogido en la Norma XVI del Código Tributario, procedió a determinar la verdadera naturaleza de dicha operación, concluyendo que el préstamo era un acto simulado con la intención de ocultar los actos efectivamente realizados constituidos por los adelantos recibidos por los servicios prestados al mencionado consorcio, desconociendo los efectos tributarios de tal operación y otorgándole efectos tributarios a los adelantos recibidos, procediendo a gravarlos con el Impuesto General a las Ventas, al encontrarse afectos a dicho tributo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según detalle:

PERIODO	ADELANTO S/	BASE IMPONIBLE (*) S/
01-2014	74 504,00	63 139,00
02-2014	590 433,00	500 367,00
03-2014	303 184,00	256 936,00
04- 2014	1 240 519,00	1 051 287,00
05- 2014	132 120,00	111 966,000
TOTAL	2 340,766,00	

(*) Ingreso del mes dividido entre 1.18 para determinar la base imponible del Impuesto General a las Ventas

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 495 y 495/Reverso), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación sustentada en el Resultado del Requerimiento N°

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 11 de agosto de 2016 presentó un escrito (fojas 467 a 471), en el que señaló que el dinero recibido del constituyó un préstamo sin intereses sustentado en un contrato de mutuo; que no le resultaba aplicable la regla de intereses presuntos prevista en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que dicho artículo admite como prueba en contrario la exhibición de sus libros contables en los que se verifica que no se registraron intereses por dicho concepto; que al no contar con liquidez al término del plazo establecido para la devolución del préstamo otorgado, procedió a compensar dicha deuda con las acreencias que mantenía pendientes con el referido consorcio producto de los servicios prestados; que lo anticipos se reciben con anterioridad al inicio de un servicio, lo que no acontece en su caso en el que los contratos de prestación de servicios suscritos con el mencionado consorcio datan en su mayoría en los ejercicios 2012 y 2013; y que el hecho que no haber fijado intereses y establecido un cronograma de pagos no resultaba suficiente para afirmar que las transferencias de dinero efectuadas en calidad de préstamo constituían en realidad adelantos por servicios prestados a dicho consorcio gravados con el Impuesto General a las Ventas, y que por todo ello rechazaba la recalificación efectuada por la Administración.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 490 a 492), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, señalando que de ser un préstamo como sostiene la recurrente, aquélla jamás estableció en qué fechas ni por qué importe se



Tribunal Fiscal

N° 03052-5-2020

realizarían las devoluciones. Asimismo, indicó que si bien la recurrente señaló que en los convenios se acordó la compensación entre deudas, no indicó que con fecha 2 de enero de 2014, esto es, con anterioridad a la entrega del dinero (enero a mayo de 2014), en el Acta de Junta General de Accionistas se autorizó al gerente de la recurrente a suscribir acuerdos de compensación de deuda, sin indicar con qué fondos se efectuaría el pago del préstamo. De otro lado, manifestó que la recurrente no desvirtuó que la suma entregada a la recurrente hubiese sido descontada de las facturas que emitió por la prestación de servicios al consorcio, por lo que mantuvo la observación sustentada en el Resultado del Requerimiento N°

Que de lo expuesto se tiene que la Administración a efectos de imputarle a la recurrente la realización de operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, primero calificó las transferencias efectuadas en calidad de préstamo como adelantos, al amparo de lo previsto en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, para luego considerar que tales operaciones se encontraban gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que habida cuenta que en el presente caso la Administración ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, a fin de aplicar la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados por aquéllos, es pertinente revisar los acuerdos adoptados, así como los actos realizados por la recurrente y el () con el objeto de determinar si – conforme a lo determinado por la Administración – existe discrepancia entre la real operación efectivamente llevada a cabo, respecto de los negocios civiles realizados por la recurrente y el citado consorcio, a efectos de establecer las consecuencias impositivas a dicha real transacción económica efectuada.

Que a fin de establecer el negocio realmente llevado a cabo, no es suficiente con atender aisladamente a los actos realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia en los que se desarrollaron, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos anteriores, coetáneos y posteriores al contrato que – en principio – regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado (contrato de mutuo), para conocer la verdadera operación llevada a cabo.

Que en tal orden de ideas, de la documentación que obra en el expediente se tiene que la recurrente suscribió diversos actos jurídicos (Acta de Junta General de Accionistas, Contrato de Mutuo y Convenios de Compensación), los cuales fueron ejecutados en diferentes momentos y se detallan a continuación:

1. Acta de Junta General de Accionistas

Mediante Acta de Junta General de Accionistas de 2 de enero de 2014 (foja 352), los accionistas de la recurrente acordaron:

PRIMERO: Aprobar la Solicitud de préstamo a la empresa () hasta por la suma de S/ 2 340 766,21 nuevos soles (Dos Millones Trescientos Cuarenta Mil Setecientos Sesenta y Seis con 21/100 Nuevos Soles). Importe que será solicitado de manera periódica a partir de la presente acta conforme con los requerimientos de financiamiento de la empresa.

SEGUNDO: Autorizar al Gerente General de la sociedad suscriba los contratos de préstamo respectivos, encargándose de negociar las condiciones con la empresa () así como suscribir acuerdos de compensación de deudas.”

2. Contrato de Mutuo

Mediante contrato de mutuo de 18 de enero de 2014 (fojas 350 y 351), la recurrente y el acordaron lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 03052-5-2020

“CLÁUSULA PRIMERA: DEL MUTUO

Por el presente documento entregará la suma de **S/ 2 340 766,21 (Dos Millones Trescientos Cuarenta Mil Setecientos Sesenta y Seis con 21/100 Nuevos Soles)** a **GESTION** en calidad de préstamo y éste se compromete a devolverlo en el plazo de seis (06) meses de suscrito el presente contrato.

CLÁUSULA SEGUNDA: MODO DE ENTREGA DEL MUTUO

entregará el monto acordado en la cláusula precedente, mediante transferencia en cuenta corriente Soles N° del Banco de Crédito del Perú, cuyo titular es **GESTION**, conforme a las solicitudes que realizará **GESTION** durante los meses de enero a mayo de 2014. El primer desembolso se realizará el 20 de enero de 2014 y será por la suma de S/ 74 503,65 Nuevos Soles.

CLÁUSULA TERCERA: DEL PAGO DEL MUTUO

GESTION no podrá dejar de cumplir con todas sus obligaciones establecidas en este documento, debiendo devolver la cantidad otorgada en préstamo, dentro del plazo establecido en la cláusula primera. Así mismo se deja constancia que **GESTION** autoriza por el presente documento a realizar la compensación de acreencias pendientes de pago contra el préstamo otorgado a **GESTIÓN**. (...).”

3. Convenios de Compensación

La recurrente y suscribieron los siguientes convenios de compensación (fojas 149, 208 y 212):

Convenido de Compensación de 17 de julio de 2014

“CLÁUSULA PRIMERA: ANTECEDENTES

Con fecha 18 de enero de 2014, las partes celebraron un contrato de mutuo, mediante el cual realizo un mutuo de dinero transfiriendo a **GESTION** la suma de **S/ 2 340 766,21 (Dos Millones Trescientos Cuarenta Mil Setecientos Sesenta y Seis con 21/100 Nuevos Soles)**.

Así mismo tiene pendiente de pago las facturas N° emitidas por **GESTION** correspondiente a los contratos de producción de agregados, producción de bases y sub base y producción de mezcla asfáltica.

CLÁUSULA SEGUNDA: Objeto del convenio

En virtud del presente convenio las partes acuerdan en compensar parte de la deuda que tiene **GESTION** a hasta por la suma de **S/. 1 681 099,93 (UN MILLÓN SEISCIENTOS OCHENTA Y UN MIL NOVENTA Y NUEVE CON 93/100 NUEVOS SOLES)**, dándose por cancelada las Facturas N° por compensación contra el préstamos realizado por el **CONSORCIO**.

Realizada la compensación de deudas, **GESTION** adeuda a la suma de S/ 659 666,28 (SEISCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS CON 28/100 NUEVOS SOLES), correspondiente al saldo del contrato de mutuo suscrito el 18 de enero de 2014.”



Tribunal Fiscal

N° 03052-5-2020

Convenido de Compensación de 18 de julio de 2014

"CLÁUSULA PRIMERA: ANTECEDENTES

Con fecha 18 de enero de 2014, las partes celebraron un contrato de mutuo, mediante el cual realizó un mutuo de dinero transfiriendo a GESTION la suma de **S/ 2 340 766,21 (Dos Millones Trescientos Cuarenta Mil Setecientos Sesenta y Seis con 21/100 Nuevos Soles)**.

Con fecha 17 de julio de 2014, GESTION amortizó el préstamo mediante compensación quedando pendiente de pago la suma de **S/ 659 666,28 (SEISCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS CON 28/100 NUEVOS SOLES)**.

Así mismo tiene pendiente de pago las facturas N° emitidas por GESTION correspondiente a contratos de arrendamiento de maquinarias.

CLÁUSULA SEGUNDA: OBJETO DEL CONVENIO

En virtud del presente convenio las partes acuerdan en compensar parte de la deuda que tiene GESTION a hasta por la suma de **S/. 109 376,25 (CIENTO NUEVE MIL TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS CON 25/100 NUEVOS SOLES)**, dándose por cancelada las Facturas N° por compensación contra el préstamo realizado por el t

Realizada la compensación de deudas, GESTION adeuda a la suma de **S/. 550 290,03 (QUINIENTOS CINCUENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA CON 03/100 NUEVOS SOLES)**, correspondiente al saldo del contrato de mutuo suscrito el 18 de enero de 2014."

Convenido de Compensación de 31 de julio de 2014

"CLÁUSULA PRIMERA: ANTECEDENTES

Con fecha 18 de enero de 2014, las partes celebraron un contrato de mutuo, mediante el cual realizó un mutuo de dinero transfiriendo a GESTION la suma de **S/ 2 340 766,21 (Dos Millones Trescientos Cuarenta Mil Setecientos Sesenta y Seis con 21/100 Nuevos Soles)**.

Con fecha 17 de julio de 2014 y 18 de julio de 2014, GESTION amortizó el préstamo mediante compensación quedando pendiente de pago la suma de **S/. 550 290,03 (QUINIENTOS CINCUENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA CON 03/100 NUEVOS SOLES)**.

Así mismo tiene pendiente de pago las facturas N° emitidas por GESTION correspondiente a contratos de arrendamiento de maquinarias, servicio de producción de asfaltado, agregados de base y sub base y servicio de transporte.

CLÁUSULA SEGUNDA: OBJETO DEL CONVENIO

En virtud del presente convenio las partes acuerdan en compensar parte de la deuda que tiene GESTION a hasta por la suma de **S/. 548 736,02 (QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS TREINTA Y SEIS CON 02/100 NUEVOS SOLES)**, dándose por cancelada las Facturas N°



Tribunal Fiscal

Nº 03052-5-2020

por compensación contra el préstamo realizado por el

Realizada la compensación de deudas, GESTION adeuda a la suma de S/. 1 569,66 (MIL QUINIENTOS SESENTA Y NUEVE CON 66/100 NUEVOS SOLES), correspondiente al saldo del contrato de mutuo suscrito el 18 de enero de 2014.”.

Que de los actos jurídicos antes detallados y su cronología se tiene que mediante Acta de Junta General de Accionistas de 2 de enero de 2014 (foja 352), los accionistas de la recurrente acordaron solicitar un préstamo al hasta por la suma de S/ 2 340 766,21 y autorizar al gerente general la celebración de “convenios de compensación”; posteriormente, el 18 de enero de 2014, la recurrente y el citado consorcio celebraron un contrato de mutuo hasta por el mencionado importe a ser devuelto en el plazo de seis (6) meses, dejándose constancia de la autorización para compensar dicha deuda con las acreencias por la prestación de servicios que mantenía la recurrente con dicho consorcio; finalmente, el 17, 18 y 31 de julio de 2014, la recurrente y el mencionado consorcio suscribieron convenios de compensación a través de los cuales acordaron materializar la compensación de la deuda del anotado préstamo con las acreencias por la prestación de los aludidos servicios.

Que sobre el particular, el artículo 1648 del Código Civil, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios según la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que por el mutuo el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad.

Que del análisis de los actuados y tomando en cuenta la naturaleza jurídica de los contratos de mutuo, se tiene que los actos realizados por la recurrente no se condicen con las características propias de este tipo de contratos, pues al haberse establecido desde un principio (en el Acta de Junta General de Accionistas de 2 de enero de 2014 y el contrato de mutuo de 18 de enero de 2014) la compensación de la deuda objeto del préstamo otorgado por el con las acreencias por la prestación de servicios que mantenía pendientes con este último, no se verifica la intención de la recurrente de devolver el dinero transferido en calidad de “préstamo”, apreciándose, por el contrario, que lo que buscaba, al llevar a cabo los actos analizados, era dejar de gravar con el Impuesto General a las Ventas los adelantos recibidos por los servicios prestados al mencionado consorcio.

Que estando a lo expuesto, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación del primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, considerase que para efectos tributario, las entregas de dinero efectuadas por el a la recurrente, no constituían en rigor un préstamo, sino que se trataban de adelantos por la prestación de servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Que en efecto, aquellos hechos que demuestran la real operación efectivamente llevada a cabo por las partes, más allá del negocio civil realizado, son los siguientes:

- Acta de Junta General de Accionistas de 2 de enero de 2014 (foja 352), mediante el cual no solamente se aprobó la solicitud de préstamo al sino que se autorizó la realización de compensaciones.
- Contrato de Mutuo de 18 de enero de 2014 (fojas 350 y 351), a través del cual la recurrente y el , no se limitaron a formalizar el préstamo de dinero, sino la autorización para la compensación de éste con las acreencias que mantenía pendientes por los servicios prestados a este último.



Tribunal Fiscal

Nº 03052-5-2020

- Convenios de Compensación de 17, 18 y 31 de julio de 2014 (fojas 149, 208 y 212), mediante los cuales la recurrente y el acordaron compensar la deuda originada por el préstamo otorgado con las acreencias que mantenía pendientes por los servicios prestados a este último.

Que lo anterior permite concluir en la existencia de actos simulados entre la recurrente y en lo concerniente al contrato de mutuo, pues el hecho económico realmente efectuado estuvo constituido por los adelantos por la prestación de servicios de la recurrente a favor del referido consorcio.

Que a propósito de la simulación⁵ es pertinente tener en cuenta que según la doctrina la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico; entendiéndose por la simulación absoluta cuando se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo; y por simulación relativa cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero (artículos 190 y 191 del Código Civil Peruano).

Que atendiendo a lo precedentemente expuesto, en el presente caso la realidad jurídica aparente (simulada) es el préstamo otorgado por el a favor de la recurrente hasta por la suma de S/ 2 340 766,00, al no encontrarse acreditado en autos la intención de devolver dicho dinero, mientras que la realidad jurídica subyacente estaba constituida por los adelantos recibidos por la recurrente del por la prestación de servicios gravados con Impuesto General a las Ventas, apreciándose en autos las transferencias realizadas por el referido consorcio a la recurrente en los meses de enero a mayo de 0214 por los importes de S/ 74 504,00, S/ 590 433,00, S/ 303 184,00, S/ 1 240 519, S/ 132 120,00, respectivamente (fojas 331 a 346).

Que en tal sentido, estando a que la Administración, conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 1, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 y el inciso c) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, procedió a gravar con dicho tributo los adelantos por los servicios prestados por la recurrente al, lo que se encuentra arreglado a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta atendible lo afirmado por la recurrente en el sentido que para que la Administración recalificara las transferencias en calidad de préstamo efectuadas por el a su favor, como adelantos por la prestación de servicios a este último, no resultaba suficiente el hecho que por dicho préstamo no se hubieran pactado intereses ni establecido un cronograma de pagos, pues del análisis efectuado se aprecia que la Administración para recalificar el referido préstamo como adelantos gravados con el Impuesto General a las Ventas, tomó en cuenta no solo los términos en los que se pactó el contrato de mutuo sino los actos anteriores y posteriores vinculados a éste.

Que cabe señalar que en este caso la Administración, a efectos de reparar el préstamo como adelantos por servicios prestados con el Impuesto General a las Ventas, no tomó en cuenta la presunción de intereses prevista en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que lo alegado por la recurrente en ese sentido, carece de sustento.

⁵ El Tribunal Supremo Español en la Sentencia de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 26 de Abril de 2012 ha señalado lo siguiente: "La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico. La simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto. Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico norma otro propósito negocial, ya sea éste contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)". <https://supremo.vlex.es/vid/-375392206?qa=1.208539346.1502542560.1492548794>.



Tribunal Fiscal

N° 03052-5-2020

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que los adelantos (anticipos) se reciben con anterioridad al inicio de un servicio, lo que no acontece en su caso, cabe indicar que los clientes pueden otorgar adelantos al prestador del servicio en tanto éste se siga ejecutando, siendo que en el caso de autos se verifica que si bien los contratos de prestación de servicios suscritos entre el recurrente y la recurrente (contrato de prestación de servicios de producción de base y sub base, de prestación de servicios de producción y extendido de mezclas asfálticas en caliente y prestación de servicios de producción de agregados para concreto) fueron suscritos en el año 2013 (fojas 1 a 9, 10 a 34), también se aprecia que la liquidación final éstos se produjo en el mes de octubre de 2014 (fojas 1, 2, 10, 11, 26 y 27), por lo que a las fechas en que se realizaron las transferencias en favor de la recurrente éstos aún no habían concluido, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 919 a 923), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con la determinación efectuada por la Administración respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a abril de 2014.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en el reparo al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a abril de 2014, contenido en las Resoluciones de Determinación N° que está siendo confirmado en esta instancia, corresponde resolver en igual sentido; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de marzo de 2017.

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

AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

FLORES PINTO
VOCAL

Rodríguez López
Secretaria Relatora
AC/RL/MM/jcs.