



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

EXPEDIENTES N° : 17155-2016 y 7007-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de febrero de 2020

VISTAS las apelaciones interpuestas por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____ contra las Resoluciones de Intendencia N° _____ emitidas el 6 de setiembre de 2016 y 18 de abril de 2018, respectivamente, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____, e infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero y abril a noviembre de 2012, el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 17155-2016 y 7007-2018, al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que la Administración no desvirtuó que las notas de crédito que emitió por anulaciones de ventas de vehículos cumplan con las normas legales correspondientes, y no confrontó su hipótesis respecto a que dichas operaciones correspondan a compraventas con las normas del Código Civil, a fin de realizar una real calificación jurídica del hecho, dado que se limitó a sustentar su posición en la literalidad de las actas de transferencia vehicular, siendo que recién en instancia de reclamación se analiza la figura del contrato de compraventa, lo que no es válido según lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario.

Que agrega que la Administración no demostró en los hechos de forma fehaciente la simulación, basándose solo en las actas de transferencia vehicular, las cuales se utilizaron solo para los vehículos devueltos en caso de anulaciones, pues para las ventas de vehículos nuevos no son necesarias, ya que estas ventas son inscritas a nombre de sus clientes en SUNARP² solo con los comprobantes de pago, por cuanto junto con la importadora oficial de _____, están registradas en la SUNARP, de acuerdo con el Oficio N° _____.

Que indica que la referencia de las actas de transferencia vehicular a contratos de compra-venta y no a la anulación o resolución, no es más que un error al momento de tramitar dichos documentos, lo cual no refleja la realidad económica, ya que la verdadera voluntad de las partes se corrobora con la emisión de la nota de crédito, la devolución del vehículo y el reintegro del precio pagado, así como con informes técnicos, conciliaciones, etcétera, de modo tal que lo que debe prevalecer son los hechos y no el documento que contiene el acto querido por las partes.

¹ Cabe señalar que mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140012747 se dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto General a las Ventas de febrero de 2012, y la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a dicho tributo y período.

² Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

Que afirma que las actas de transferencia vehicular son documentos que se suscriben solo en cumplimiento de las normas del sector transporte, como por ejemplo el artículo 1 del Decreto Supremo N° 036-2001-JUS, lo que no determina la transferencia de propiedad de los vehículos, ya que esto ocurre con la entrega del bien, por lo que no es válido que lo expuesto en dichas actas prevalezca sobre la realidad económica de la operación.

Que precisa que la Administración está cuestionando la finalidad o motivación en la emisión de las notas de crédito por anulaciones, al señalar que no se ha demostrado la existencia de obligaciones contractuales que establezcan la devolución de vehículos, así como resoluciones administrativas o judiciales que la ordenen, sin embargo, la Norma XVI no contempla la figura del fraude a la ley, siendo que las fallas en los vehículos fue el principal motivo de devolución.

Que alega que no existe plazo límite para las devoluciones y que carece de sentido económico vender vehículos nuevos para comprarlos usados, peor aún si aquellos tenían fallas mecánicas, y que la Administración no sustentó las razones para considerar incoherente o hecho anormal la devolución de 40 vehículos, cuando en el año 2012 vendió 3322 vehículos.

Que refiere que la Administración también le efectuó el anotado reparo por las mismas razones por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, no obstante, mediante la Resolución de Intendencia N° el área de reclamos dejó sin efecto el mismo, por lo que se debe levantar el reparo.

Que aduce que la Administración, cuando señala que las devoluciones de vehículos no serían congruentes con los hechos y documentos meritados en la fiscalización, agrega definiciones y análisis sobre el contrato de compraventa según el Código Civil y doctrina, no citados en los valores impugnados, y rebate su argumento respecto a que las actas suscritas por devoluciones se realizaron por exigencia de las normas sectoriales de transporte y que tienen efectos declarativos, siendo que ello vulnera lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario.

Que precisa que la ausencia de concatenación de las normas legales con los reparos implica una indebida motivación de los mismos, respecto de lo cual incluso se ha omitido esgrimir pronunciamiento al resolver la reclamación, y que incluso en algunos valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas se hizo referencia solo a los resultados de los requerimientos al analizarse las respectivas notas de crédito, lo que ha pretendido subsanar la Administración en instancia de reclamación, siendo que ello excede lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario.

Que por su parte, la Administración señala que al amparo de lo establecido en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, recalificó la operación de anulación de ventas de vehículos nuevos efectuada por la recurrente con sus clientes mediante notas de crédito, al no representar la verdadera transacción realizada, como una operación de adquisición de vehículos usados a esos mismos clientes, lo que dio lugar a que efectúe reparos con relación al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

Que mediante escritos de alegatos las partes reiteran sus argumentos.

Que al respecto, mediante la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____³ (folios 12168 y 12171 del Expediente N° 7007-2018), y la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____⁴ (folios 5768, 5769 y 5772 del Expediente N° 17155-2016), la Administración inició a la recurrente procedimientos de fiscalización definitiva y parcial por el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, respectivamente⁵, como

³ Notificados el 20 de diciembre de 2013 (folio 12169 del Expediente N° 7007-2018).

⁴ Notificados el 15 de junio de 2015 (folios 5770 y 5772 del Expediente N° 17155-2016).

⁵ En el caso de la fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, el elemento del tributo a fiscalizar fue el débito fiscal de ventas y prestación de servicios.

Ch *A* *X* *V*



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

resultado de los cuales emitió, entre otros, las Resoluciones de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012⁶ y el Impuesto General a las Ventas de enero y abril a noviembre de 2012 (folios 13138 a 13187 del Expediente N° 7007-2018 y folios 5958 a 5965, 5968 y 6053 a 6108 del Expediente N° 17155-2016), y las Resoluciones de Multa N° por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 13188 y 13189 del Expediente N° 7007-2018 y folios 5882 a 5897, 5900 y 5901 del Expediente N° 17155-2016), de modo tal que es materia de controversia determinar si dichos valores han sido emitidos de acuerdo a ley.

1. Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2012⁷

Que de la revisión de los Anexos N° 2.1 y 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 13138 a 13180 y 13183), se observa que la Administración determinó que las operaciones de anulación de ventas de vehículos nuevos mediante notas de crédito no representaban la verdadera transacción realizada, debido a que en realidad se trataban de operaciones de adquisición de vehículos usados, de acuerdo con los contratos de compraventa de vehículos automotores, por lo que al recalificar tales operaciones al amparo de lo establecido en la Norma VIII y el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, procedió a efectuar un reparo por disminución de ingresos por el importe total de S/ 206 437,00, por supuestas anulaciones de las ventas⁸.

Que como se observa de dichos anexos, así como de la Resolución de Intendencia N° apelada (folios 13313), para efectuar el reparo, la Administración los agrupó en lo siguiente: i) Notas de Crédito N° 001-8909, 001-8910, 001-8911 y 001-9351, por supuesta anulación de ventas por S/ 388 107,00, y su reconocimiento del costo por S/ 361 879,00, siendo el neto del reparo S/ 26 228,00; ii) Asiento Diario 6179-154⁹ y Notas de Crédito N° 001-8575 a 001-8577, 001-8597, 001-8598, 001-8599, 039-0051, 036-0363, 036-0364, 031-2329, 039-0059, 031-2339, 001-8912, 001-8957, 039-0065, 001-8984, 001-8992, 001-9003, 001-9057, 036-0442, 001-9152, 001-9161, 039-0098, 001-9233, 001-9251, 001-9265, 036-0493, 001-9323, 001-9348 y 001-9371, por supuesta anulación de ventas por S/ 2 733 042,42, y su reconocimiento del costo por S/ 2 569 435,15, siendo el neto del reparo S/ 163 607,00¹⁰; iii) Notas de Crédito N° 001-8996 y 039-0134 por supuesta anulación de ventas por S/ 80 770,00, y su reconocimiento del costo por S/ 70 875,00, siendo el neto del reparo S/ 9 895,00; y iv) Notas de Crédito N° 001-9194 y 001-9263 por supuesta anulación de ventas por S/ 143 853,41, y su reconocimiento del costo por S/ 137 146,34, siendo el neto del reparo S/ 6 707,07¹¹.

⁶ Como antecedente, cabe señalar que por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 la Administración había emitido la Resolución de Determinación N° (folios 12549 a 12660), sin embargo, mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140012754 de 9 de setiembre de 2016 (folios 12803 a 12835), que resolvió el recurso de reclamación interpuesto, entre otros, contra dicho valor, se declaró su nulidad.

⁷ Los folios que se mencionan en el punto 1 de la presente resolución aluden a los folios del Expediente N° 7007-2018.

⁸ Como se aprecia del Anexo N° 2.1 del Resolución de Determinación N° (folio 13184), si bien la Administración efectuó otras observaciones durante el procedimiento de fiscalización, las mismas fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

⁹ De acuerdo con el Anexo N° 3.20 al Resultado del Requerimiento N° 0122150002232, el reparo se relaciona con este asiento, en la medida que la recurrente no proporcionó la respectiva nota de crédito (folios 11378 y 11379), no obstante, el vehículo involucrado es el que la recurrente vendió mediante las Facturas N° (folios 2309 y 2311).

¹⁰ Conforme se detalla en el Anexo N° 3.36 al Resultado del Requerimiento N° 0122150002232 y en la Resolución de Intendencia N° 0150140014076 apelada (folios 11347 y 13311).

¹¹ S/ 26 228,00 + S/ 163 607,00 + S/ 9 895,00 + S/ 6 707,07 = S/ 206 437,00.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

Que al respecto, mediante el punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 12102 a 12104), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente la emisión de las notas de crédito por devolución, detalladas en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento (folios 12092 y 12093), para lo cual debía adjuntar la documentación de soporte respecto a las gestiones y trámites sobre la transferencia de propiedad de los vehículos devueltos, la devolución del dinero a los clientes, el ingreso al Kárdex de los vehículos devueltos, el motivo de la devolución, el informe técnico sobre la falla materia de devolución, entre otros, precisando si los vehículos contaban o no con garantía del fabricante.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140001459 (folios 12070 a 12073), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente en el que indicó adjuntar lo solicitado (folio 12054), no obstante, de la revisión de la documentación presentada, concluyó que la recurrente no sustentó lo requerido respecto de las Notas de Crédito N° 001-8909, 001-8910, 001-8911 y 001-9351, advirtiendo que los montos por estas notas de crédito fueron debitadas en la Cuenta 70111001 VEHÍCULOS, deduciendo sus ingresos, por lo que observó estas deducciones.

Que a través del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 12033 a 12035), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada los vehículos devueltos comprendidos en el Anexo N° 2 del referido requerimiento (folios 12030 a 12031), para lo cual debía adjuntar contratos de compraventa, resoluciones de INDECOPI¹², actas de conciliación, órdenes de trabajo efectuadas a los vehículos, actas de recepción por la devolución de los vehículos, entre otros.

Que la recurrente indicó en respuesta al citado requerimiento que, en su calidad de concesionario oficial, no realiza contratos por las ventas de vehículos a los clientes, pero sí para el caso de las devoluciones de los mismos, y que los clientes le solicitaron el cambio del vehículo al no estar conformes con la compra, debido a que mantenían fallas después de haber sido reparados en más de una oportunidad, por lo que en algunos casos realizó la devolución del dinero y en otros cambió la unidad. Adicionalmente, precisó que el jefe de taller, después de revisar minuciosamente el vehículo que se pretende devolver, emite un informe técnico que es presentado al jefe de ventas para que trate de llegar a un acuerdo con el cliente a fin de que solo le sean cambiados los repuestos, y cuando el vehículo es devuelto entonces el jefe de taller emite un informe (folios 11712, 11713 y 11748 a 11781).

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003143 (folios 11974 a 11977, 11979 a 11982, 11986 a 11994 y 12006 a 12022), la Administración sostuvo que de conformidad con lo previsto en la Norma VIII y en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, determinó que las notas de crédito que emitió la recurrente para anular la venta de vehículos nuevos, cuya afectación contable incide directamente en las ventas y costo de ventas en la fecha de emisión de dichas notas, carece de sustento, dado que verificó que la verdadera naturaleza de tales operaciones correspondía a la adquisición de vehículos usados a sus clientes, según consta en los contratos notariales de compraventa de vehículos automotores debidamente registrados en la SUNARP, siendo dichos contratos emitidos de conformidad con el Código Civil. Asimismo, refirió que comprobó que no existe cláusula contractual del concesionario y/o del fabricante de los vehículos que estipule la devolución por fallas mecánicas, las mismas que en su mayoría fueron solucionadas en virtud a la garantía de fábrica y en otros casos no fueron sustentadas fehacientemente, no habiendo la recurrente proporcionado resoluciones del INDECOPI y/o resoluciones judiciales y/o extrajudiciales que la obligaron a aceptar la devolución del vehículo, motivos por los cuales observó la anulación de las ventas mediante las Notas de Crédito N° 001-8575 a 001-8577, 001-8597, 001-8598, 001-8599, 039-0051, 036-0363, 036-0364, 031-2329, 039-0059, 031-2339, 001-8912, 001-8957, 039-0065, 001-8984, 001-8992, 001-9003, 001-9057, 036-0442, 001-9152, 001-9161, 039-0098, 001-9233, 001-9251, 001-9265, 036-0493, 001-

¹² Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual.

Q. af x Y



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

9323, 001-9348 y 001-9371, y el Asiento Diario 6179-154¹³. Finalmente, la Administración por las mismas razones hizo extensiva las mencionadas conclusiones al caso de las emisiones de las Notas de Crédito N° 001-8909, 001-8910, 001-8911, 001-8996, 039-0134, 001-9194 y 001-9263¹⁴.

Que mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 11499 a 11503), emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración le solicitó a la recurrente que de forma documentada sustente sus descargos con relación a las observaciones detalladas en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140001459 y en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003143, referidas a la emisión de notas de crédito por devolución de vehículos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122150002232 y en su Anexo 3.36¹⁵ (folios 11347, 11425 a 11427, 11430 a 11433, 11444 a 11455 y 11457 a 11469), la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente en los que manifestó las razones por las que emitió las notas de crédito observadas¹⁶ (folios 11252 a 11254, 11259 a 11266, 11268, 11269 y 11277); no obstante, mantuvo las observaciones realizadas respecto de las notas de crédito mencionadas en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003143, de conformidad con los argumentos que expuso en dicho resultado, y agregó tales observaciones al caso de la Nota de Crédito N° 001-9351, la cual previamente fue observada en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140001459 (folios 11458 a 11461).

Que al respecto, el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, y agrega que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, que deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y que solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad. Asimismo, precisa que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

¹³ Detallados en los Anexos N° 2.2, 2.3, 2.5, 2.6, 2.8 a 2.10, 2.12, 2.13, 2.15, 2.16, 2.18, 2.19, 2.22, 2.23, 2.25, 2.27, 2.28, 2.30 a 2.37, 2.39, 2.40 y 2.42 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003143 (folios 11932, 11934, 11935, 11937, 11938 a 11944, 11946, 11947, 11949, 11951, 11952, 11955, 11956, 11958, 11959, 11961, 11962, 11964 a 11966, 11968, 11969, 11971 y 11972).

¹⁴ Detalladas en los Anexos N° 5.1, 5.2, 7.1, 7.2, 8.1 y 8.2 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003143 (folios 11788, 11791, 11794 a 11797 y 11800 a 11803).

¹⁵ Anexo que resume los importes de las notas de crédito reseñadas en los Anexos N° 3.1 a 3.4, 3.6 a 3.8, 3.10 a 3.13, 3.15, 3.16, 3.18 a 3.20, 3.22, 3.23 y 3.25 a 3.34 al Resultado del Requerimiento N° 0122150002232 (folios 11350 a 11369, 11372 a 11375, 11378 a 11383, 11386 a 11389, 11392 a 11399, 11402 a 11407 y 11410 a 11417).

¹⁶ En los que expuso argumentos similares a los señalados en el presente recurso de apelación.

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

Que de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal mediante la Resolución N° 06110-8-2016, a fin de acreditar la validez de una nota de crédito, resulta necesario que la recurrente sustente los motivos que justifican la modificación de la factura, lo que puede hacerse con las comunicaciones entre la recurrente y su cliente o algún otro documento que evidencie la vinculación de las operaciones.

Que de otro lado, de conformidad con el segundo párrafo de la Norma VIII¹⁷ del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, para 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 la Norma XVI del citado código, incorporada por el Decreto Legislativo N° 1121, indica en su primer párrafo que para 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; y precisa en su último párrafo que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo anteriormente señalado, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que en la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que la Norma VIII recoge el criterio de realidad económica o calificación económica de los hechos, y otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones), atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando esta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados¹⁸.

Que asimismo, mediante la Resolución N° 00590-2-2003, se señaló que la Norma VIII incorpora el criterio de realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que 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 imposables ocultos por formas jurídicas aparentes. En tal sentido, conforme con lo señalado en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y 04774-4-2006, el criterio de calificación económica de los hechos recogidos en la indicada Norma VIII, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

Que en la Resolución N° 06983-5-2006 se ha detallado que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro, y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la citada Norma VIII la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia, para lo cual es necesario que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

¹⁷ Según texto antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.

¹⁸ Cabe precisar 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, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1121. En ese sentido, también resultan válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos con respecto a la Norma VIII.



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

Que en tal sentido y de acuerdo con lo expuesto en la Resolución N° 06266-2-2018, entre otras, 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 impositivos 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 de lo actuado en el expediente se tiene que la recurrente sostiene que emitió las notas de crédito para anular las ventas de vehículos nuevos que había realizado, debido a que estos presentaban fallas. Sin embargo, al amparo de lo previsto en la Norma VIII y en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración determinó que las notas de crédito que emitió la recurrente para anular la venta de vehículos nuevos carecen de sustento, dado que verificó que la verdadera naturaleza de tales operaciones corresponden a la adquisición de vehículos usados a sus clientes, según consta en los contratos notariales de compraventa de vehículos automotores debidamente registrados en la SUNARP, siendo que el proceder de la recurrente generó una indebida disminución de ingresos por supuesta anulación de las ventas.

Que en ese sentido, corresponde determinar si la recalificación efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

Que conforme se aprecia del Informe General de Auditoría (folio 12186), la recurrente se dedica a la comercialización minorista de vehículos de las marcas Volkswagen, Seat, Porsche y Audi, a través de distintos concesionarios.

Que obran en autos los documentos denominados "Condiciones de Garantía para Vehículos Volkswagen", "Condiciones de Garantía para Vehículos Porsche", "Condiciones de la Garantía para vehículos comerciales ligeros Volkswagen", y "Condiciones de la Garantía de Fábrica – Audi", que son otorgados por la recurrente en la venta de sus vehículos, en función a las políticas de las marcas. Así, en dichos documentos se señala lo siguiente:

- "Condiciones de Garantía para Vehículos Volkswagen" y "Condiciones de Garantía para Vehículos Porsche" (folios 2370 a 2373, 2791 a 2793)¹⁹

"1. La garantía consiste en otorgar soluciones adecuadas y sin costo adicional para el propietario a los desperfectos de fábrica y defectos de calidad que pudieran presentar en el vehículo durante un período de tiempo determinado, atendiendo a su naturaleza de bienes de producción masiva que, eventualmente pueden presentar desperfectos durante su utilización a pesar de haber sido sometidos a los más rigurosos controles de calidad. No es objeto de la garantía asegurar que el vehículo nunca vaya a presentar falla mecánica alguna o desperfecto de ningún tipo. En consecuencia, el cliente acepta y reconoce como circunstancia normal que el vehículo pueda generar una o más situaciones de reclamo durante el período de cobertura de garantía de fábrica, y que el mismo pueda ser sometido a una o más inspecciones y/o reparaciones. El término de cobertura de la garantía (...) comienza a computarse el día de la entrega del vehículo por el concesionario y tiene una duración máxima de 24 meses sin límite de kilometraje recorrido (...)."

¹⁹ Cabe precisar que dichos documentos obran en diversas partes del expediente, pues son entregadas a los clientes, en la venta de vehículos nuevos, no obstante, los textos que se citan son los mismos, tanto para el caso de "Condiciones de Garantía para Vehículos Volkswagen" como para "Condiciones de Garantía para Vehículos Porsche".

CP. A. V.



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

4. La garantía se limita a la sustitución y/o reparación de las piezas que se encuentren defectuosas, sin costo adicional para el propietario. Las piezas nuevas instaladas por garantía conservarán la misma hasta la expiración del periodo de garantía del vehículo. Los gastos de desmontaje y montaje de las piezas producto de reparación bajo garantía no tendrán ningún costo adicional para el propietario. En tal sentido, la garantía no genera bajo ningún supuesto o consideración el cambio del vehículo, pues al ser un producto conformado por diversos sistemas, componentes y accesorios, un desperfecto en alguno de ellos no implica falla de la integridad del producto, y la sustitución o reparación del componente averiado no resta al vehículo funcionalidad ni idoneidad, por más que se haya presentado algún inconveniente en un corto tiempo de uso (...)”.

5. El propietario declara conocer y acepta que el proceso de autorización de la garantía de fábrica responde a un protocolo de análisis y revisión técnica previo normado por el fabricante, el mismo que podría requerir un tiempo de observación y diversas pruebas que exijan, entre otras, la operación del vehículo por un determinado tiempo o kilometraje de recorrido bajo condiciones normales de utilización, así como un proceso de descarte del eventual desperfecto, pudiendo requerirse múltiples ingresos al taller de servicios lo cual no debe interpretarse como una falla reiterada o un defecto insuperable. En tales circunstancias, queda plenamente establecido y reconocido por el propietario que el desmontaje de algunas partes o componentes del vehículo para alcanzar los componentes objeto de revisión y diagnóstico, así como para su eventual reparación y/o sustitución, es completamente normal y regular, lo cual no perjudica la idoneidad ni el valor del producto bajo ninguna consideración, puesto que se trata de un procedimiento ordinario, previamente normado y propio de dicha tarea²⁰.

- “Condiciones de la Garantía para vehículos comerciales ligeros Volkswagen²¹ (folio 717):

“1. La garantía consiste en otorgar soluciones adecuadas y sin costo adicional para el propietario a los desperfectos de fábrica que se pudieran presentar en el vehículo, atendiendo a su naturaleza de bienes de producción masiva que eventualmente generan fallas durante su uso, a pesar de haber sido sometidos a los más rigurosos controles de calidad. No es objeto de la garantía asegurar que el vehículo nunca vaya a presentar falla mecánica alguna o desperfecto de ningún tipo, pues ello no se ofrece expresamente. En consecuencia, el cliente acepta y reconoce como circunstancia normal que el vehículo pueda generar una o más situaciones de reclamo durante el periodo de cobertura de garantía de fábrica. El término de cobertura de la garantía (...) comienza a computarse el día de la entrega del vehículo por el concesionario y tiene una duración máxima en cantidad de meses o kilometraje según la siguiente tabla (lo que ocurra primero) (...)”.

3. La garantía se limita a la sustitución de las piezas que se encuentren defectuosas, sin costo adicional para el propietario. Las piezas nuevas instaladas por garantía conservarán la misma hasta la expiración del periodo de garantía del vehículo. Los gastos de desmontaje y montaje de las piezas producto de un servicio en garantía no tendrán ningún costo adicional para el propietario²².

- “Condiciones de la Garantía de Fábrica”, para el caso de vehículos Audi (folio 9158):

“1. Garantía General:

Los automóviles Audi tienen cuatro años u 80,000 km de garantía, contados a partir de la fecha de la primera entrega del vehículo nuevo (...).

²⁰ El subrayado y resaltado es nuestro.

²¹ Modelos Saveiro, Caddy, Amarak, Transporter y Crafter.

²² El subrayado y resaltado es nuestro.



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

2. Exclusión de garantía de motor:

Los daños causados al motor por uso de aceites inadecuados, o de gasolinas de calidad inferior, no están cubiertos por la garantía de fábrica (...).

3. Garantía de Repuestos:

Un repuesto original tiene garantía solo si es instalado en un concesionario oficial Audi (...).

4. Garantía de Pintura y Carrocería (perforación por corrosión)

Adicionalmente a la garantía general, se dan las siguientes coberturas adicionales:

- 3 años a partir de la fecha de entrega, para la pintura del vehículo.
- 12 años, a partir de la fecha de entrega, contra perforaciones de la carrocería por corrosión (...).

5. Garantía de Neumáticos

(...) En caso de daños a los neumáticos, será el representante de la correspondiente marca quien evaluará el daño y determinará si la garantía procede o no (...).

Que cabe precisar que los documentos "Condiciones de Garantía para Vehículos Volkswagen", "Condiciones de Garantía para Vehículos Porsche" y "Condiciones de la Garantía para vehículos comerciales ligeros Volkswagen", son suscritos por los clientes de la recurrente, al adquirir un vehículo nuevo. Así, en la parte final de dichos documentos se señala lo siguiente: "Acepto expresamente conocer, comprender y aceptar las condiciones de la garantía de fábrica, sus exclusiones y excepciones, de manera anterior a la decisión de consumo, suscribiendo este documento conjuntamente con la orden de pedido y de forma previa a cualquier desembolso del precio del vehículo", y seguidamente a ello, se aprecia el nombre (o razón social) del cliente, y su número de documento de identidad (DNI, carnet de extranjería, o RUC).

Que asimismo, en la parte final del documento "Condiciones de la Garantía de Fábrica", relacionados a los vehículos Audi, se aprecia que son suscritas por los clientes.

- ✓ **Notas de Crédito N° 001-8575 a 001-8577, 001-8597, 001-8598, 001-8599, 039-0051, 036-0363, 036-0364, 039-0059, 031-2339, 001-8909, 001-8910, 001-8911, 001-8912, 001-8957, 001-8984, 001-8992, 001-8996, 001-9003, 001-9057, 036-0442, 001-9152, 039-0098, 001-9194, 001-9233, 001-9251, 001-9263, 036-0493, 001-9323, 001-9348, 001-9351, 001-9371 y 039-0134, y Asiendo Diario 6179-154**

Que al respecto, en el cuadro siguiente se detallan las notas de crédito bajo análisis, así como la documentación relacionada:

Cuadro N° 1

	Nota de Crédito			Acta de Transferencia Vehicular		Otros documentos relacionados (folios)
	N°	Fecha de emisión	Folios	Fecha del acta	Folios	
1	001-8575 a 001-8577	11/01/2012	2719 a 2721	07/03/2012	2716	2701 a 2727
2	001-8597 y 001-8598	18/01/2012	2204 y 2205	30/11/2011	2192	2187 a 2210
3	001-8599	18/01/2012	1893	27/01/2012	1870	1867 a 1895
4	039-0051	03/04/2012	1362	07/08/2012	1342	1340 a 1369
5	036-0363	15/05/2012	2432	07/06/2012	2427 y 2428	2409 a 2434
6	036-0364	15/05/2012	2547	27/06/2012	2534	2522 a 2548
7	Asiendo Diario 6179-154	16/05/2012	11378 y 11379	04/04/2012	2296	2293 a 2316
8	039-0059	31/05/2012	2241	06/07/2012	2237	2224 a 2245

9



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

9	031-2339	31/05/2012	1583	24/05/2012	1550	1550 a 1586
10	001-8909 y 001-8910	31/05/2012	5956 y 5962	11/06/2012	5933 y 5934	5933 a 5962
11	001-8911	31/05/2012	5930	11/06/2012	5915 y 5916	5905 a 5930
12	001-8912	31/05/2012	1492	10/09/2012	1469	1469 a 1498
13	001-8957	13/06/2012	2514	19/06/2012	2497	2493 a 2519
14	001-8984	26/06/2012	2392	06/06/2012	2359	2358 a 2398
15	001-8992	27/06/2012	2759	02/07/2012	2742	2738 a 2765
16	001-8996	27/06/2012	5721	02/07/2012	5697	5697 a 5721
17	001-9003	04/07/2012	1286	10/10/2012	1275	1273 a 1287
18	001-9057	24/07/2012	2805	13/06/2012	2783	2778 a 2810
19	036-0442	15/08/2012	2642	20/08/2012	2614	878 y 2611 a 2646
20	001-9152	31/08/2012	1622	05/09/2012	1596	1596 a 1625
21	039-0098	21/09/2012	2008	22/09/2012	1983	1980 a 2017
22	001-9194	24/09/2012	5874	25/09/2012	5863	5854 a 5874
23	001-9233	10/10/2012	2942	11/10/2012	2922	2917 a 2947
24	001-9251	15/10/2012	1714	22/10/2012	1688	1686 a 1723
25	001-9263	17/10/2012	5851	22/10/2012	5812	5800 a 5851
26	036-0493	31/10/2012	2691	13/11/2012	2657	867 y 2653 a 2693
27	001-9323	31/10/2012	2582	06/11/2012	2568	829 y 2558 a 2587
28	001-9348	13/11/2012	1406	12/11/2012	1385	769 a 790 y 1385 a 1410
29	001-9351	13/11/2012	978	14/11/2012	119	974 a 978
30	001-9371	19/11/2012	2097	20/11/2012	2041	2039 a 2106
31	039-0134	27/11/2012	5759	12/01/2013	5727	5724 a 5761

Que asimismo, en relación a las referidas notas de crédito, obra en autos copia de los comprobantes de pago (boletas de venta y facturas)²³, que fueron emitidos por la recurrente con anterioridad a dichas notas de crédito, a diversos clientes (personas naturales o personas jurídicas), por la venta de vehículos nuevos, en las que se detallan la marca y características del vehículo.

Que en dichas notas de crédito bajo análisis²⁴, se hace alusión al comprobante de pago con el cual está relacionado así como a la descripción del vehículo. Como ejemplo, tenemos la Boleta de Venta N°

(folio 1895), por la venta de un vehículo Volkswagen gol confort, y la Nota de Crédito N° 001-008599 (folio 1893), relacionada a dicha boleta de venta.

Que ahora bien, de las referidas notas de crédito se aprecia que la recurrente consigna distintos motivos de emisión, tales como: "Devolución de venta"²⁵, "Nota de Crédito por aplicación a nuevo documento"²⁶, "Nota de Crédito - Cambio de Unidad"²⁷, "Nota de Crédito por aplicación a otro documento"²⁸, "Nota de Crédito - cliente desiste de la compra"²⁹, "Devolución de a cuenta vehículo"³⁰, "Nota de Crédito - Devolución de Unidad"³¹, "Nota de Crédito - Devolución de vehículo"³², y "Nota de Crédito - Devolución de Unidad por fallas técnicas"³³. Asimismo, se aprecia que en algunas notas de crédito la recurrente no consigna ningún motivo de emisión³⁴.

²³ Como por ejemplo, los que obran a folios 1585, 1586, 1623 a 1625, 1796, 1798, 1800, 1895 y 1934.

²⁴ Copias que obran en los folios mencionados en el cuadro N° 1.

²⁵ Nota de crédito que obra a folio 1893.

²⁶ Nota de crédito que obra a folio 1622.

²⁷ Notas de crédito que obran a folios 978, 2432, 2547, 2942 y 5874.

²⁸ Nota de crédito que obra a folio 2008.

²⁹ Notas de crédito que obran a folios 1406, 2097 y 2691.

³⁰ Notas de crédito que obran a folios 2719 a 2021.

³¹ Nota de crédito que obra a folio 2514.

³² Notas de crédito que obran a folios 2204, 2205, 2805, 5962.

³³ Nota de crédito que obra a folio 2642.

³⁴ Notas de crédito que obran a folios 1286, 1362, 1492, 1583, 1714, 2241, 2392, 2582, 2759, 5721, 5759, 5851, 5930 y 5956.

Q. *af* *x* *y*



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

Que si bien la recurrente sostiene que mediante dichas notas de crédito buscaba “anular” la operación de venta, por la que se emitieron los comprobantes de pago (boletas de venta y facturas), y sustentar la devolución de los vehículos que habían sido vendidos, no existe uniformidad en el motivo por el cual las referidas notas de crédito fueron emitidas.

Que asimismo, si bien las citadas notas de crédito fueron emitidas a los clientes de la recurrente, no se aprecia que hayan sido efectivamente recepcionadas por ellos (o por alguna persona en nombre de estos), ni tampoco consta la fecha de tal recepción, siendo que tratándose de clientes personas jurídicas, tampoco se advierte el respectivo sello de recepción, conforme lo exige el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que por otro lado, obra en autos copias de las “Actas de Transferencia de Vehículo Automotor” emitidas por notarios públicos, de las que se aprecia que versan sobre contratos de compraventa de vehículo automotor, mediante los cuales las personas naturales y jurídicas -a quienes la recurrente emitió las referidas notas de crédito-, transfirieron a la recurrente en propiedad los mismos vehículos que con anterioridad esta había vendido a dichas personas, siendo que la forma de pago se realizó al contado mediante dinero en efectivo o a través de una nota de crédito, y sin que conste en dichas actas el motivo de estas transferencias. Así, si bien la recurrente sostiene que estas transferencias fueron hechas para anular la venta, en dichas actas no se menciona como antecedente que el vehículo materia del contrato había sido previamente vendido por ella, ni tampoco se alude a alguna situación en particular que motive la celebración de dicho contrato.

Que para citar unos ejemplos, tenemos las “Actas de Transferencia de Vehículo Automotor” que obran a folios 1870, 2742 y 2657³⁵, en las cuales la recurrente tiene la calidad de “adquirente”, y el cliente (persona natural o persona jurídica) la calidad de “transferente”, y en las que se señala que las partes celebran un “contrato de compraventa de vehículo automotor”³⁶, identificándose las características del vehículo y el importe al que asciende el precio de venta. Asimismo, se consigna que la forma de pago del precio de venta es: “*al contado, mediante dinero en efectivo*” (acta de folio 1870), “*mediante nota de crédito*” (acta de folio 2742), y “*al contado mediante depósito en efectivo del Banco (...)*” (acta de folio 2657), siendo que en todos estos casos se precisa que el pago produce “*efecto cancelatorio sobre el precio de venta*”.

Que de la revisión de las referidas actas no se aprecia que en ellas se haga referencia a que el motivo de la celebración del citado contrato haya sido para anular o revertir la venta que había realizado la recurrente con anterioridad, o que se procede de tal manera para que el cliente pueda devolver el vehículo a la recurrente, por presentar este alguna falla o desperfecto.

Que asimismo, obran los documentos emitidos por la Superintendencia Nacional de Registros Públicos (SUNARP)³⁷, en los que se inscriben las transferencias que se aluden en las referidas actas, y en los que se consigna que el acto materia de inscripción es una “compra – venta”³⁸.

³⁵ Cabe señalar que todas las Actas de Transferencia de Vehículo Automotor tienen un tenor similar.

³⁶ Según el artículo 1529 del Código Civil: “*Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero*”.

³⁷ Tales como los que obran por ejemplo a folios 1751, 2042, 2227 y 2497.

³⁸ Cabe precisar que si bien en el caso de las Notas de Crédito N° 001-8597, 001-8598, 01-9003, y 039-0134, y del Asiento Diario 6179-154, no obran copias de las Actas de Transferencia de Vehículo Automotor, sin embargo, sí obran copias de los documentos emitidos por la SUNARP, en los que se alude a dichas actas, consignándose que contienen actos de “compra – venta” celebrados por la recurrente, en su calidad de adquirente. Cabe señalar que en los documentos emitidos por SUNARP se puede identificar a los vehículos materia de contrato, los cuales corresponden a los vehículos por los que se emitieron dichas notas de crédito, y al vehículo relacionado con el citado asiento contable.



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

Que por otra parte, de la información consignada en el Cuadro N° 1, tampoco se advierte que exista uniformidad en el procedimiento seguido por la recurrente, pues en unos casos se aprecia que las notas de crédito son emitidas con anterioridad a las Actas de Transferencia de Vehículo Automotor, y en otros casos, son emitidas con posterioridad a las actas, no advirtiéndose de la documentación que obra en autos, cuál es la política de la recurrente respecto a ello. Es más, en algunos casos las Actas de Transferencia de Vehículo Automotor fueron celebradas varios meses después de la emisión de las notas de crédito, tal como se aprecia, por ejemplo, en el caso de las Actas de Transferencia de Vehículo Automotor relacionadas a las Notas de Crédito N° 039-0051 y 001-8912.

Que de igual manera, en el caso de las notas de crédito que fueron emitidas con anterioridad a las Actas de Transferencia de Vehículo Automotor, tampoco se aprecia uniformidad en el procedimiento seguido, pues en algunas actas se indica que la forma de pago ha sido mediante notas de crédito emitidas por la recurrente³⁹, y en otras actas se indica que el pago ha sido en efectivo.

Que si bien respecto de algunos vehículos relacionados a las notas de crédito bajo análisis, la recurrente adjuntó cartas suscritas por ella a través de las cuales comunicaba a sus clientes sobre fallas en el funcionamiento de determinadas partes del vehículo y su ingreso al taller para su revisión y corrección⁴⁰, no existe documentación que establezca que en atención a las fallas detectadas correspondía que los vehículos debieran ser devueltos a la recurrente, o que las fallas son de determinada naturaleza que solo procedía cambiar el vehículo por otro; y además, tampoco se aprecia que dichas cartas hayan sido efectivamente recibidas por los clientes. Así por ejemplo, a folio 1889 obra una carta emitida por la recurrente a su cliente en la que solo se indica lo siguiente: *"Informamos del ingreso de su vehículo el cual presenta fallas de arranque en frío, se procedió a realizar un diagnóstico encontrándose fallos electrónicos en el arranque en frío por falta de combustión interna por lo que se debería cambiar la unidad de control ya que el software está fuera de los parámetros"*⁴¹.

Que si bien obra en autos órdenes de servicios e informes técnicos⁴², relacionados al internamiento de algunos vehículos y al diagnóstico realizado a estos, sin embargo, en ellos tampoco se señala que en atención a las fallas detectadas correspondía que los vehículos sean cambiados por otros; además, cabe precisar que en algunos casos, dichos documentos no son suscritos por persona alguna. Asimismo, cabe señalar que si bien obran unos informes técnicos (folios 9187, 9256 y 9309), en los que se deja constancia que el cliente solicitó el cambio de la unidad, y que ante ello se le indicó que dicho tema debía tratarlo con la gerencia, no se advierte de dichos informes que la conclusión de la revisión a los vehículos haya sido el cambio por otra unidad, por el contrario, en ellos se señala que ante los problemas detectados en los vehículos, se procedió al cambio de piezas y a su reparación.

Que en todo caso, mediante las referidas órdenes de servicio solo se registró el ingreso de los vehículos a las instalaciones de la recurrente, a fin que sean revisados, según las indicaciones dadas por los clientes; y mediante los informes técnicos solo se señaló la conclusión de la revisión efectuada a los vehículos, dándose cuenta únicamente que se realizaron los correctivos a los vehículos en aplicación de la garantía de fábrica o que se detectaron problemas en ciertas partes del vehículo, sin darse mayor alcance sobre ello ni sobre el procedimiento a seguir. Así por ejemplo, en el informe técnico que obra a folio 1401⁴³ se señaló que: *"Se realizó la revisión y se determinó que la bomba de combustible dejaba de trabajar esporádicamente (...). Se procedió a cambiar la bomba de combustible por garantía"*, y en el informe técnico que obra a folio 1358⁴⁴ se señala que: *"Se realizó el diagnóstico y se determinó lo*

³⁹ Tales como las Actas de Transferencia de Vehículo Automotor de folios 1342, 1688, 2041, 2237, 2497, 2568, 2614, 2742, 2922, 5863, 5915, 5916, 5933 y 5934.

⁴⁰ Tales como las que obran a folios 1889, 2056 y 2386.

⁴¹ Carta dirigida al cliente a quien se le emitió la Nota de Crédito N° 001-8599.

⁴² Tales como los que obran a folios 1283, 1357, 1358, 1400, 1401, 1487, 1489, 1579, 1618, 1620, 1709, 1710, 1790, 2003, 2004, 2056, 2065, 2067, 2070, 2078, 2080, 2084, 2386, 2423, 2424, 2533, 2581, 5867, 5952 y 9187.

⁴³ Relacionado al vehículo por el que se emitió la Nota de Crédito N° 001-009348.

⁴⁴ Relacionado al vehículo por el que se emitió la Nota de Crédito N° 039-000051.



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

siguiente: la mecatrónica presenta interrupción en su integridad electrónico ocasionando que el vehículo golpee al hacer los cambios. Se emite informe para los fines y casos estimen conveniente”. Es más, en algunos informes técnicos se indica que los cambios o reparaciones se hicieron de manera satisfactoria, tal como por ejemplo, el que obra a folio 2533 en el que se indica que: “era necesario en este caso, realizar (...) el cambio de la caja completa y una adaptación de software de la misma, lo cual fue realizado satisfactoriamente”.

Que además, se aprecia que en algunos casos las notas de crédito fueron emitidas a los pocos días de emitidos los informes técnicos, otras inclusive fueron emitidas el mismo día del informe técnico, con lo cual no se puede advertir que producto de los problemas detectados, la recurrente haya realizado las reparaciones pertinentes, y que de ser el caso, haya determinado que las fallas o problemas en los vehículos no puedan ser reparadas, o que sean de tal importancia, que amerite la devolución del vehículo por parte del cliente; asimismo, en otros casos se aprecia que las notas de crédito fueron emitidas con anterioridad a los informes técnicos, con lo cual carecería de sustento lo señalado por la recurrente respecto a que la “anulación” de las ventas fue por fallas en los vehículos. Como muestra de lo anterior podemos citar los siguientes ejemplos:

Cuadro Nº 2

	Informe Técnico		Nota de Crédito	
	Fecha de emisión	Folio	Nº	Fecha de emisión
Informes técnicos emitidos en días previos a las notas de crédito.	28/05/2012	1489	001-08912	31/05/2012
	13/05/2012	2533	036-0364	15/05/2012
	16/11/2012	2056	001-9371	19/11/2012
Informes técnicos y notas de crédito emitidos el mismo día.	26/06/2012	2386	001-8984	26/06/2012
Informe técnico emitido con posterioridad a la nota de crédito.	10/10/2012	2004	039-0098	21/09/2012

Que asimismo, a fin de sustentar que la emisión de notas de crédito fue por la devolución de los vehículos que presentaban fallas, la recurrente presentó diversos correos electrónicos, tales como los siguientes:

- Correos electrónicos entre el personal de la recurrente, en los que solo se aprecia coordinaciones respecto a la emisión de notas de crédito, sin que haya mayor sustento⁴⁵.
- Correos electrónicos entre el personal de la recurrente, o entre este y los clientes, en los que solo se alude a trabajos realizados o por realizar en los vehículos⁴⁶. Estos correos estarían relacionados con reclamaciones presentadas por los clientes en Libro de Reclamaciones por problemas en los vehículos, siendo que de la revisión de las hojas de este⁴⁷, se advierte que la recurrente dio atención a dichas reclamaciones, solucionando dichos problemas.
- Correos electrónicos en los que se indica que se emite la Nota de Crédito Nº 001-9348, debido a que el cliente devolvió el vehículo por presentar fallas (folios 772 a 784). Sin embargo, no hay documentación que lo respalde, pues por el contrario, obra el informe técnico relacionado a dicho vehículo (771), emitido días previos a la emisión de dicha nota de crédito, en el que se indica que

⁴⁵ Tales como los que obran a folios 802 a 807, 826, 829, 867, 878, 1004 a 1006, 1483, 1607, 1608, 2391, 2510 a 2512, 2757, 2758, 2924, 5873, 5919 y 5920.

⁴⁶ Tales como los que obran a folios 1080, 1081, 1134 a 1136, 1139 y 1142.

⁴⁷ Tales como los que obran a folios 1121 a 1129, 1132, 1137, 1140 y 1144.



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

luego de la revisión de este, se determinó que la bomba de combustible dejaba de trabajar esporádicamente, por lo que se procedió a cambiar dicha bomba, en atención a la garantía.

Además, lo señalado en dicho correo electrónico no guarda concordancia con el motivo de emisión que se consignó en la referida nota de crédito ("*cliente desiste de la compra*").

- Correos electrónicos entre personal de la recurrente así como correos electrónicos con sus abogados, en los que se indica que se habría realizado una audiencia de conciliación ante el INDECOPI, en virtud a la cual se habría determinado el cambio del vehículo al cliente⁴⁸ (folios 1558 a 1570), no obstante, no se advierte en autos la denuncia que habría presentado el referido cliente ante el INDECOPI, ni documentación que evidencie la situación que motivó dicha denuncia, así como tampoco el acta de dicha audiencia o de alguna resolución del INDECOPI.

Al respecto, resulta pertinente hacer referencia a la Resolución N° 001-2006-LIN-CPC/INDECOPI, que aprobó los Lineamientos de la Comisión de Protección al Consumidor sobre Protección al Consumidor, la que en su punto 6.15.1, sobre la venta de automóviles, señala lo siguiente:

"¿Qué espera un consumidor del proveedor que le vendió un automóvil nuevo cuando éste presenta defectos de funcionamiento?"

La Comisión ha señalado en diversas oportunidades, que un consumidor razonable espera que, de presentarse algún problema en el automóvil que adquirió, éste sea solucionado por el servicio técnico del proveedor en cumplimiento de la garantía ofrecida. Igualmente, cuando la reparación no fuese posible, un consumidor razonable esperaría que se proceda al cambio del repuesto que presentó las fallas; si dicho cambio no solucionara el desperfecto, procederá al cambio del vehículo por otro de similares características o la devolución de la cantidad pagada por el mismo.

En tal sentido, la Comisión ha considerado que la obligación de todo proveedor de vehículos no es garantizar a los consumidores que los mismos nunca vayan a presentar fallas mecánicas o desperfectos, salvo que ello haya sido ofrecido expresamente, sino que su obligación como proveedor es solucionar inmediatamente los desperfectos de fábrica que se puedan presentar en cumplimiento de la garantía expresa o de la garantía implícita. Es importante señalar que la Comisión tiene en consideración que al ser los vehículos bienes de producción masiva, pueden presentar fallas durante su uso, a pesar que los mismos son sometidos a rigurosos controles de calidad".

Además, en el Acta de Transferencia de Vehículo Automotor (folio 1550), por la que el cliente (transferente) transfiere el referido vehículo en favor de la recurrente (adquirente), tampoco se hace alusión a algún motivo en particular que haya originado dicha transferencia, pues únicamente señalan que se trata de contratos de compraventa.

Que de otro lado, de los documentos denominados "Condiciones de Garantía para Vehículos Volkswagen", "Condiciones de Garantía para Vehículos Porsche", "Condiciones de la Garantía para vehículos comerciales ligeros Volkswagen", y "Condiciones de la Garantía de Fábrica – Audi", antes glosados, no se advierte que como parte de la garantía la recurrente estaba obligada a cambiar los vehículos, sino que únicamente se obligaba a hacer las reparaciones por las fallas que pudieran presentar estos y a cambiar las piezas pertinentes. En todo caso, la recurrente no acreditó que independientemente de las cláusulas de garantía otorgadas, se vio obligada a aceptar la devolución del vehículo vendido, o a aceptar el cambio por otro vehículo, obligación que podría haberse dado por ejemplo a través de un mandato judicial o administrativo.

⁴⁸ Documentación vinculada con la Nota de Crédito N° 031-2339.



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

Que adicionalmente, además de no contemplar las cláusulas de garantía establecidas por la recurrente la devolución de vehículos o el cambio de estos por otros, no se advierte que las fallas que, de ser el caso, habrían presentado los vehículos, hayan sido de tal relevancia que hayan implicado su devolución o cambio, esto es, que hayan sido fallas que no hayan podido ser reparadas, en atención a dichas cláusulas de garantía. Por el contrario, se aprecia que los vehículos que fueron adquiridos por la recurrente de sus clientes⁴⁹, fueron posteriormente vendidos por ella a terceras personas (naturales o jurídicas), tal como se aprecia de las "Actas de Transferencia Vehicular" que obran en autos, en las que la recurrente tiene la calidad de "transferente", y de los comprobantes de pago emitidas por esta⁵⁰. Es más, en algunos casos se aprecia que estas posteriores transferencias se realizaron en un corto plazo, luego de la emisión de las notas de crédito, tal como por ejemplo se advierte a continuación:

Cuadro N° 3

Nota de Crédito		Posterior transferencia a terceros	
N°	Fecha de emisión	Fecha de transferencia	Folio
001-8597 y 001-8598	18/01/2012	19/01/2012	2200
031-2339	31/05/2012	18/06/2012	1576
001-8957	13/06/2012	03/07/2012	2504
001-8996	27/06/2012	20/08/2012	5710
036-0442	15/08/2012	10/09/2012	880
036-0493	31/10/2012	26/11/2012	869
001-9323	31/10/2012	29/01/2013	2578

Que además de lo antes señalado, también se aprecian otras situaciones que no permiten evidenciar lo sostenido por la recurrente, respecto a que la emisión de las notas de crédito fue para "anular" las ventas por presentar los vehículos fallas. Así por ejemplo:

- En la Nota de Crédito N° 001-9371, emitida el 19 de noviembre de 2012, se alude como motivo "cliente desiste de la compra" (folio 2097), sin embargo, el vehículo a que se alude en dicha nota de crédito, que había sido vendido por la recurrente en marzo de 2012 (folios 2102, 2104 y 2106), había tenido siniestros (choques) cuando estuvo en poder del referido cliente, tal como se aprecia de los documentos que obran a folios 2068, 2082, y 2093.
- El Acta de Transferencia Vehicular (folio 2384), relacionada al vehículo por el que se emitió la Nota de Crédito N° 001-8984, mediante el cual el cliente transfiere en compra-venta el vehículo a la recurrente, es del 6 de junio de 2012, no obstante, la carta por la que la recurrente informaba al cliente de los resultados de la revisión al vehículo recién fue emitida el 26 de junio de 2012 (folio 2386), esto es, con anterioridad a que el cliente fuera informado de tales resultados ya se había procedido a la transferencia. Además, en dicha carta solo se indicaba que correspondía cambiar unas piezas.

⁴⁹ Adquisición que se formalizó mediante las Actas de Transferencia Vehicular, cuyas copias obran en los folios que se indican en el Cuadro N° 1.

⁵⁰ Tales como las que obran por ejemplo a folios 769, 814, 880, 1576, 1787, 2001, 2048, 2052, 2385, 2504, 2578, 2612, 2751, 2754, 5710.



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

- Se observan Actas de Transferencia Vehicular (folios 2296 y 2384), mediante las cuales los clientes de la recurrente supuestamente le “devuelven” los vehículos, que son de fechas anteriores a las cartas e informes técnicos por los que la recurrente informaba a los clientes de los resultados de la revisión a los vehículos (folios 2307 y 2386).

Asimismo, se aprecian notas de crédito, por las que supuestamente se “anulan” la ventas por presentar el vehículo fallas, que fueron emitidas con anterioridad a los informes técnicos en los que se comunica a los clientes sobre las fallas encontradas en la revisión del vehículo y el cambio de piezas que hay que realizar (folios 2201, 2204 y 2205).

Como se advierte de dichos casos, con anterioridad a que los clientes fueran informados de los resultados de la evaluación de los vehículos, estos ya habían procedido a transferir los vehículos a la recurrente. Además, en dichas cartas e informes solo se indicaba que correspondía cambiar piezas.

Que de otro lado, obra en autos el “Acta de Resolución de Contrato de Transferencia de Vehículo Automotor” emitida por notario público (folios 2450 y 2451), de 12 de octubre de 2012, a través de la cual la recurrente (vendedora) y su cliente (compradora) convinieron en resolver la compraventa del vehículo que aquella le había vendido a esta última, estableciéndose que a partir de la mencionada fecha la recurrente adquiriría nuevamente la propiedad del vehículo al haberse revertido la propiedad sobre el mismo, razón por la cual la recurrente devolvió a la citada empresa el íntegro del precio de venta del vehículo, así, en dicha acta se señaló que: *“Por el presente instrumento (...) la compradora y la vendedora (...) convienen en resolver la compraventa (...). Por tal motivo la vendedora ha emitido la Nota de Crédito N° 036-000383 (...) que deja sin efecto legal alguno la factura (...)”*⁵¹.

Que cabe precisar que en dicha “Acta de Resolución de Contrato de Transferencia de Vehículo Automotor” se señala como antecedente que hubo una disconformidad con el vehículo que fue vendido, lo que motivó la resolución del contrato. Asimismo, la referida transferencia fue inscrita en la SUNARP, consignándose que el acto materia de inscripción es una “resolución de contrato” (folio 2446).

Que de igual manera, obran en autos documentos emitidos por SUNARP relacionados a otro vehículo vendido por la recurrente (folios 1654 y 1655), en la que, con posterioridad a dicha venta, se inscribió una transferencia en favor de la recurrente, pero consignándose como acto materia de inscripción “transferencia por reversión de propiedad y devolución de pago”.

Que en ese sentido, con las referidas transferencias por “resolución de contrato” o “reversión de propiedad”, se evidencia que si la emisión de las notas de crédito hubiera tenido como propósito “anular” las ventas de vehículos que hubieran presentado fallas, como alega la recurrente, esta hubiera celebrado, de ser el caso, dichos actos jurídicos (resolución de contrato o reversión de propiedad), y no contratos de compra – venta, como ocurrió en el caso de las notas de crédito bajo análisis.

Que de la evaluación de los demás documentos que obran en autos, relacionados a las notas de crédito bajo análisis, no se observa que los mismos sustenten los motivos por los cuales diversos vehículos habrían sido devueltos a la recurrente por parte de sus clientes, a fin de acreditar la validez de las notas de crédito emitidas, toda vez que no existe documentación que evidencie la comunicación entre la recurrente y sus clientes respecto a un desistimiento de compra de vehículo, solicitudes de cambio de vehículo, entre otros motivos, así como de forma complementaria tampoco obra en autos la documentación que acredite los problemas mecánicos que habrían presentado los vehículos y que en función a ello fueron devueltos, ya que no obra informes técnicos sobre la gravedad de las fallas mecánicas que ameritaron que los vehículos sean devueltos, reportes cronológicos de ingresos y salidas de los vehículos del taller de la recurrente, entre otros documentos, que demuestren la disconformidad de los clientes con el vehículo adquirido.

⁵¹ La citada nota de crédito no ha sido materia de reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

Que por lo antes expuesto, y de la evaluación conjunta de los medios probatorios actuados en el presente caso, se encuentra acreditado que la recurrente mediante contratos de compraventa adquirió en condición de usados los vehículos que previamente había vendido a sus clientes, y no la anulación o resolución de ventas efectuadas con anterioridad, en la medida que para ello hubiese correspondido que celebre una resolución de contrato de transferencia de vehículo automotor, conforme por ejemplo hizo con su cliente _____, a lo cual se suma el hecho que la recurrente no sustentó con la debida documentación que las notas de crédito fueron emitidas para "anular" las ventas por devolución de vehículos que presentaban fallas, más aun cuando la recurrente no presentó documentación que evidencie la gravedad de las fallas mecánicas que ameritaron que los vehículos sean devueltos, siendo que además, dicha devolución no estaba prevista en las cláusulas de garantía otorgadas por la recurrente.

Que en tal sentido, la recalificación efectuada por la Administración al amparo de lo dispuesto en la Norma VIII y en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra arreglada a ley; por lo que corresponde mantener el reparo por disminución de ingresos ocasionados por las Notas de Crédito Nº 001-8575 a 001-8577, 001-8599, 039-0051, 036-0363, 036-0364, 039-0059, 031-2339, 001-8909, 001-8910, 001-8911, 001-8912, 001-8957, 001-8984, 001-8992, 001-8996, 001-9057, 036-0442, 001-9152, 039-0098, 001-9194, 001-9233, 001-9251, 001-9263, 036-0493, 001-9323, 001-9348 y 001-9371, así como el costo reconocido por la Administración vinculado a dicho reparo⁵², el cual no ha sido cuestionado por la recurrente.

✓ **Notas de Crédito Nº 001-9161, 039-0065, 001-9265 y 031-2329**

• **Nota de Crédito Nº 001-9161**

Obra en autos la Nota de Crédito Nº 001-9161 emitida por la recurrente el 7 de setiembre de 2012 a su cliente el señor _____ y se encuentra relacionada a las Boletas de Venta Nº _____ emitidas a este último, por la venta de una camioneta pick up Amarok de la marca Volkswagen (folios 734 a 736), advirtiéndose que la referida nota de crédito es por el mismo importe por el que se emitieron dichas boletas de venta.

Asimismo, obra en autos correos electrónicos entre el personal de la recurrente, así como correos electrónicos de coordinaciones con los abogados de esta, mediante los cuales se da cuenta de la denuncia presentada por el referido cliente ante el INDECOPI debido a diversos problemas técnicos que presentó el referido vehículo (folios 1228 a 1242).

De igual manera, obra el Acta de Audiencia de Conciliación (acuerdo) de fecha 27 de agosto de 2012, llevado a cabo en el INDECOPI, suscrito por el referido cliente, la recurrente y el representante de dicha entidad, en la cual se da cuenta de las deficiencias que tenía el vehículo, y que por ello, el citado cliente acuerda realizar la transferencia del vehículo en favor de la recurrente, y por su parte, esta se compromete a entregar un vehículo de idénticas condiciones y características (folios 8504 y 8505).

Si bien las cláusulas de garantía establecidas por la recurrente no establecen que ante fallas corresponda la devolución del vehículo y su cambio por otro, en el caso bajo análisis, existe un acuerdo celebrado ante el INDECOPI, el cual obliga a la recurrente, pues en caso de incumplir sería sancionada por dicha entidad⁵³. En ese sentido, en el caso materia de la referida nota de crédito se

⁵² Conforme se señala en la resolución apelada, el costo considerado por la Administración coincide con el señalado en el registro contable presentado durante el procedimiento de fiscalización.

⁵³ Al respecto, el artículo 144 de la Ley Nº 29571, Código de Protección y Defensa del Consumidor, establece lo siguiente: "El laudo arbitral firme y el acta suscrita por las partes que contiene un acuerdo conciliatorio celebrado entre consumidor y proveedor, conforme a los mecanismos señalados en el presente capítulo, constituyen título ejecutivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 688 del Código Procesal Civil."

Cl.

sp

Q

17
Y

7



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

encuentra acreditado lo señalado por la recurrente respecto a que mediante ella se "anuló" la operación de venta original, debido a problemas en el vehículo vendido.

• **Nota de Crédito N° 039-0065**

Obra en autos la Boleta de Venta N° _____ emitida por la recurrente el 8 de mayo de 2012, a su cliente _____, por la venta de un vehículo de la marca Volkswagen, por US\$ 16 920,00 (folio 1934); y asimismo, obra la Nota de Crédito N° 039-0065 emitida por la recurrente el 13 de junio de 2012, al citado cliente, en la que se alude a la referida boleta de venta, y es emitida por el mismo importe, y se consigna como motivo de emisión el siguiente: "Nota de Crédito – EMSA lo facturará directo a cliente" (folio 1929).

Cabe precisar que _____ alude a la empresa _____ quien es proveedor de la recurrente y empresa vinculada a ella. Así, en el Informe General de Auditoría se señala que las operaciones con dicha empresa corresponden principalmente a la compra de vehículos de las marcas Volkswagen, Seat, Porsche y Audi.

Sin embargo, en el caso de la Nota de Crédito N° 039-0065 bajo análisis, no se advierte lo sostenido por la Administración respecto a que en realidad la recurrente adquirió vehículos usados de sus clientes, pues el motivo de la emisión de dicha nota de crédito sería para anular la Boleta de Venta N° _____ emitida por la recurrente, a fin que el comprobante de pago sea emitido por otra empresa (_____).

Además, de la documentación que obra en autos (folios a 1906 a 1926) se advierte que el citado vehículo se mantuvo bajo la propiedad del referido cliente. Así, del documento emitido por SUNARP el 14 de abril de 2015 (folio 1906), se aprecia que el citado cliente (y su esposa) son los propietarios del vehículo, al cual se alude en la referida nota de crédito.

• **Nota de Crédito N° 001-9265**

Obra en autos las Boletas de Venta N° _____ (folios 9208 y 2910, 2912), emitidas por la recurrente a su cliente _____, por la venta de un vehículo Porsche Cayenne Turbo. Asimismo, obra en autos la Nota de Crédito N° 001-9265 (folio 961), emitida por la recurrente al citado cliente, en la que se alude al referido vehículo.

Como se indicó anteriormente, la Administración sustenta su reparo al considerar que la recurrente ha adquirido vehículos usados de sus clientes, amparándose entre otros, en las Actas de Transferencias de Vehículo Automotor inscritas en SUNARP.

Sin embargo, no obra en autos tal acta de transferencia que permita corroborar la aseveración de la Administración, por el contrario, de la documentación emitida por SUNARP relacionada al citado vehículo (folios 2892 a 2896), si bien se aprecia la primera inscripción de dominio en favor del referido cliente (y su esposa), en atención a la venta efectuada por la recurrente, no se encuentra registrado algún acto que evidencie que posteriormente la recurrente haya adquirido dicho vehículo de su cliente. En efecto, se aprecia que luego de la venta efectuada por la recurrente, el referido cliente

El incumplimiento de un acuerdo conciliatorio o laudo celebrado entre consumidor y proveedor constituye una infracción al presente Código. En estos casos, si el obligado a cumplir con un acuerdo o laudo no lo hace, se le impone automáticamente una sanción (...). Dicha multa debe ser pagada dentro del plazo de cinco (5) días de notificada, vencido el cual se ordena su cobranza coactiva. Si el obligado persiste en el incumplimiento, el Indecopi puede imponer una nueva multa duplicando sucesiva e ilimitadamente el monto de la última multa impuesta hasta que se cumpla con lo acordado. Las multas impuestas no impiden al Indecopi imponer una multa o sanción distinta al final de un procedimiento, de ser el caso. Asimismo, el Indecopi es competente para ordenar las medidas correctivas enunciadas en el presente Código. Este artículo es de aplicación para todos los acuerdos conciliatorios válidos celebrados entre consumidor y proveedor, incluidos aquellos obtenidos ante instituciones sin convenio con el Indecopi".



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

vendió el vehículo pero a una tercera persona (no a la recurrente), venta que se formalizó mediante un Acta de Transferencia Notarial de 25 de marzo de 2014.

• **Nota de Crédito N° 031-2329**

Obra en autos las Boletas de Venta N° emitida por la recurrente al señor (folios 1798 y 1800), por la venta de un vehículo Volkswagen Gol Comfort; y asimismo, obra la Nota de Crédito N° 031-2329 de 23 de mayo de 2012 (folio 1794), emitida por la recurrente al citado cliente, en la que se alude a dichos comprobantes de pago, por el mismo importe, y por el referido vehículo, consignándose como motivo de su emisión "*Cambio de Vehículo*".

Asimismo, obran diversos correos electrónicos de los meses de febrero y marzo de 2012, entre el personal de la recurrente, en los cuales se alude a una carta notarial enviada por el cliente en la que manifiesta su disconformidad con el vehículo que adquirió por diversas fallas mecánicas y el procedimiento a seguir ante ello (folios 1757 a 1768). Asimismo, obra una carta de 1 de marzo de 2012 enviada por la recurrente al referido cliente en la que se reconoce que el vehículo presentó problemas, y que los mismos fueron atendidos en virtud de la garantía de fábrica (folios 1773 y 1774).

De otro lado, obra una "Transacción Extrajudicial" suscrita el 27 de marzo de 2012 entre la recurrente y el citado cliente (folios 1770 a 1772), en la que se señala como antecedentes que la recurrente vendió un vehículo nuevo (Volkswagen Gol Comfort) a este último, pero que dicho vehículo vino con defectos de fabricación. Asimismo, se aprecia que como objeto del contrato se consignó lo siguiente: "*ambas partes, haciéndose concesiones recíprocas, convienen en transigir el conflicto generado por los defectos presentados en el vehículo, así como por cualquier perjuicio patrimonial o extrapatrimonial derivado de estos hechos y de cualquier otra circunstancia relacionada con el mismo bien, estableciendo en este acto los términos y condiciones de la solución del mismo, evitando el litigio o cualquier otro procedimiento legal que hubiera podido iniciarse*", y como condiciones de la transacción se establece lo siguiente: "*Como solución integral al conflicto objeto de la presente transacción, se compromete a entregar en propiedad a El Cliente un vehículo nuevo (año de fabricación 2012) de idénticas condiciones y características (...) que el vehículo que es objeto de transacción (...). Por su lado, El Cliente se obliga a devolver y transferir la propiedad del vehículo a favor de (...)*".

Agrega la referida "Transacción Extrajudicial" que las partes dejan expresa constancia de su renuncia a todas las acciones que tuvieran o pudieran tener una contra la otra respecto al objeto de la transacción, y que esta tiene valor de cosa juzgada.

Al respecto, el artículo 1302 del Código Civil señala que por la transacción, las partes haciéndose concesiones recíprocas, deciden sobre algún asunto dudoso o litigioso, evitando el pleito que podría promoverse o finalizando el que está iniciado, y agrega que "*La transacción tiene valor de cosa juzgada*". Añade el artículo 1312 del referido código que la transacción judicial se ejecuta de la misma manera que la sentencia y la extrajudicial, en la vía ejecutiva.

En ese sentido, en el caso materia de la Nota de Crédito N° 031-2329, existe un acuerdo que obliga a la recurrente, siendo que además, se encuentra acreditado lo señalado por esta respecto a que mediante ella se "anuló" la operación de venta original, debido a problemas en el vehículo vendido.

Que por lo antes expuesto, al no estar el reparo debidamente sustentado en el extremo relacionado a las Notas de Crédito N° 001-9161, 039-0065, 001-9265 y 031-2329, corresponde levantarlo⁵⁴.

⁵⁴ Lo cual incluye el costo reconocido por la Administración.

19



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

Que por consiguiente, corresponde que la Administración efectúe una reliquidación de los importes contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, teniendo en consideración lo señalado en la presente resolución, y en ese sentido, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140014076 en dicho extremo.

2. Resoluciones de Determinación N° Impuesto General a las Ventas de enero y abril a noviembre de 2012⁵⁵

Que de la revisión de los Anexos N° 1.1, 1.2 y 1.5 de las Resoluciones de Determinación N° _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012 (folios 5902 a 5950, 5954 y 5955), se advierte que la Administración realizó respecto de dicho impuesto y períodos los siguientes reparos: i) contabilización de notas de crédito a un tipo de cambio distinto al de la emisión del comprobante de pago que le dieron origen (S/ 2 216,64); ii) venta de vehículos nuevos por debajo del valor de mercado (S/ 95 900,45); iii) notas de crédito emitidas indebidamente y reparadas por simulación de anulación de ventas, siendo la verdadera naturaleza la adquisición de vehículos usados (S/ 666 256,30); y iv) notas de crédito emitidas indebidamente por simulación de anulación de ventas, siendo la verdadera naturaleza la adquisición de vehículos usados (S/ 2 684 944,83).

Que contra las referidas Resoluciones de Determinación N° _____ la recurrente interpuso recurso de reclamación (folios 5981 a 6028), no obstante, no cuestionó el reparo i).

Que el citado recurso de reclamación fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140012747 materia de apelación, siendo que mediante esta se dejó sin efecto el reparo ii) (folios 6164 a 6166/ vuelta). Asimismo, mediante dicha resolución de intendencia se modificó el reparo iv), de S/ 2 684 944,83 a S/ 2 276 852,68, al haberse levantado el reparo en el extremo relacionado a las Notas de Crédito N° 039-0065 y 001-009265 (S/ 408 092,15)⁵⁶; y se mantuvo el reparo iii).

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si se ajustan a ley los reparos iii) y iv) referidos a las notas de crédito por simulación de anulación de ventas, los cuales inciden en el Impuesto General a las Ventas de enero y abril a noviembre de 2012 (folio 5954), esto es, en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____ (folios 5958 a 5965 y 5968).

Que del Anexo N° 1.5 a las citadas resoluciones de determinación (folios 5902 a 5939), se observa que la Administración determinó que las operaciones de anulación de ventas de vehículos nuevos mediante notas de crédito no representaban la verdadera transacción realizada, toda vez que en realidad se trataban de operaciones de adquisición de vehículos usados, de acuerdo con los contratos de compraventa de vehículos automotores, por lo que al recalificar tales operaciones al amparo de lo establecido en la Norma VIII y el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, procedió a reparar la disminución de la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero y abril a noviembre de 2012 por la supuesta anulación de las ventas, según lo siguiente⁵⁷: 1) Notas de Crédito N° 031-2327, 001-8909, 001-8910, 001-8911, 001-8996, 001-9194, 001-9263, 001-9351 y 039-0134, por S/ 666 256,30 (reparo iii); y 2) Notas de Crédito N° 001-8575 a 001-8577, 001-8597, 001-8598, 001-8599, 039-0051, 036-0363, 036-0364, 031-2329, 039-0059, 031-2339, 001-8912, 001-8957, 001-8984, 001-8992, 001-9003, 001-9057, 036-0442, 001-9152, 001-9161, 039-0098, 001-9233, 001-9251, 036-0493, 001-9323, 001-9348 y 001-9371, por S/ 2 276 852,68 (reparo iv)⁵⁸.

⁵⁵ Los folios que se mencionan en el punto 2 de la presente resolución aluden a los folios del Expediente N° 17155-2016.

⁵⁶ Debido a que no existía evidencia de que los vehículos hayan regresado a propiedad de la recurrente luego de que esta se los vendiera (folios 6171 y 6171/vuelta).

⁵⁷ Lo cual también se aprecia de los cuadros N° 2 y 4 contenidos en la Resolución de Intendencia N° 0150140012747 apelada (folios 6168 y 6179).

⁵⁸ Si bien el monto del reparo inicial fue de S/ 2 684 944,83, que incluía a las Notas de Crédito N° 039-0065 y 001-009265, no obstante, como se indicó, el reparo en dicho extremo fue levantado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140012747 apelada.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda.

Que el citado inciso b) del artículo 26, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116⁵⁹, señala que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio no realizado restituida, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda. Tratándose de la anulación de ventas de bienes que no se entregaron al adquirente, la deducción estará condicionada a la devolución del monto pagado.

Que agrega el mencionado artículo 26 que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que por su parte, el numeral 1 del artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que los ajustes a que se refieren los artículos 26 y 27 de la ley, se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que el numeral 4 del artículo 10 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, señala que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones. Agrega que para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, entre otros, por las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago.

Que en el presente caso también resulta de aplicación el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, la Norma VIII y el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, así como los criterios jurisprudenciales que fueron citados en el punto 1 de la presente resolución.

Que al respecto, y en relación a las Notas de Crédito N° 001-8909, 001-8910, 001-8911, 001-8996, 001-9194, 001-9263, 001-9351 y 039-0134, 001-8575 a 001-8577, 001-8597, 001-8598, 001-8599, 039-0051, 036-0363, 036-0364, 039-0059, 031-2339, 001-8912, 001-8957, 001-8984, 001-8992, 001-9003, 001-9057, 036-0442, 001-9152, 039-0098, 001-9233, 001-9251, 036-0493, 001-9323, 001-9348 y 001-9371, resulta aplicable el mismo pronunciamiento que se emitió sobre estas al analizarse el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y en ese sentido, procede mantener el reparo al Impuesto General a las Ventas en este extremo.

Que en cuanto a las Notas de Crédito N° 001-9161 y 031-2329, procede emitir el mismo pronunciamiento que se formuló sobre estas cuando fue analizada precedentemente dentro del reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y en ese sentido, corresponde levantar el reparo al Impuesto General a las Ventas en este extremo.

⁵⁹ Vigente desde el 1 de agosto de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

Que de otro lado, sobre la Nota de Crédito N° 031-2327 (folio 5881), emitida el 23 de mayo de 2012 por la recurrente a su cliente se aprecia que está relacionada al vehículo que vendió la recurrente a dicho cliente dos años atrás, esto es, en abril de 2010, según Boletas de Venta N° (folios 5879 y 5880). Al respecto, cabe señalar que en dicha nota de crédito no se consigna motivo alguno de su emisión, y no figura la fecha en que habría sido recepcionada por parte de la persona destinataria de la misma o de la que la hubiese recibido en nombre de ella, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que si bien obra un informe técnico (folio 1428), en el que se da cuenta de la evaluación realizada al citado vehículo, no obstante, no se indica que corresponda el cambio del vehículo, sino simplemente señala las reparaciones que deben efectuarse.

Que de otro lado, del Acta de Transferencia de Vehículo Automotor de 4 de junio 2012, por el que se transfiere el vehículo al que se alude la citada Nota de Crédito N° 031-2327 (folio 1424), se advierte que contiene un contrato de compra-venta, a través del cual el referido cliente () y su esposa transfirieron a la recurrente en propiedad el citado vehículo, teniendo la recurrente la calidad de adquirente, siendo que la forma de pago se realizó al contado mediante dinero en efectivo y sin que figure como antecedente que el motivo del contrato obedeció a la devolución del vehículo previamente adquirido por el cliente, a lo cual cabe añadir que la demás documentación adjuntada no acredita los motivos por los cuales el referido vehículo habría sido materia de devolución (folios 1409 a 1433). Asimismo, se aprecia que mediante Acta de Transferencia de Vehículo Automotor de 6 de marzo de 2013 (folio 1423), la recurrente transfirió dicho vehículo, mediante un contrato de compra-venta, a un tercero.

Que en tal sentido, la recalificación efectuada por la Administración al amparo de lo dispuesto en la Norma VIII y en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se ajusta a ley, por lo que el reparo vinculado a la Nota de Crédito N° 031-2327 también es conforme a ley.

Que por consiguiente, corresponde que la Administración efectúe una reliquidación de los importes contenidos en las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero y abril a noviembre de 2012, teniendo en consideración lo señalado en la presente resolución, y en ese sentido, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° en dicho extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración no desvirtuó que las notas de crédito emitidas cumplen con las normas legales correspondientes, cabe señalar que en el caso de autos, la Administración no sustenta su reparo en el cumplimiento o no de los requisitos formales para la emisión de notas de crédito, por lo que tal alegato carece de sustento.

Que con relación a los argumentos de la recurrente en el sentido que la Administración no demostró en los hechos de forma fehaciente la simulación, y no confrontó su hipótesis respecto a que dichas operaciones corresponden a compraventas con las normas del Código Civil, siendo que recién en reclamación se analiza la figura del contrato de compraventa, lo que no es válido según lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario; corresponde precisar que el reparo de la Administración se sustenta en la documentación presentada por la recurrente, la cual no acredita lo sostenido por esta respecto a que las notas de crédito fueron emitidas por anulaciones de ventas, siendo que por el contrario, de la evaluación realizada se tiene que las operaciones realizadas por la recurrente fueron la compra de vehículos usados, a lo cual cabe agregar que desde la fiscalización la Administración hizo énfasis en que el caso bajo análisis versaba sobre contratos de compra-venta de vehículos usados, motivo por el cual además citó en los valores impugnados los artículos del Código Civil referidos al acto jurídico y al registro de bienes muebles, entre otros, por lo que carecen de sustento tales argumentos.

22



Tribunal Fiscal

Nº 01886-9-2020

Que no resulta atendible el alegato de la recurrente respecto a que la referencia en las actas de transferencia vehicular a contratos de compraventa es un error, pues se encuentra acreditado que, en los casos de resolución de la venta de un vehículo, la recurrente celebró actos jurídicos con tal finalidad, conforme como lo hizo por ejemplo, con su cliente En todo caso, de la documentación presentada por la recurrente no se evidenció lo señalado por ella, esto es, que la emisión de las notas de crédito fue para anular ventas por devolución de vehículos que presentaban fallas.

Que asimismo, carece de sustento lo señalado por la recurrente sobre que las actas de transferencia vehicular son documentos que suscribe solo en cumplimiento de las normas, pues si bien conforme con la Resolución N° 087-2004-SUNARP-SN⁶⁰, Reglamento de Inscripciones del Registro de Propiedad Vehicular, debe inscribirse las transferencias de propiedad de los vehículos, el acto jurídico que sustenta esta transferencias puede ser de distinta naturaleza, no únicamente mediante una compra-venta.

Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que la inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular es solo declarativo, y que lo que transfiere la propiedad es la tradición, cabe indicar que ello no está en discusión en el caso bajo análisis, por lo que resulta irrelevante su alegato, siendo que por el contrario, de las Actas de Transferencia Vehicular, así como de la inscripción en SUNARP, se evidencia la formalización del acto jurídico celebrado por las partes. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que según el inciso b) del artículo 25 de la referida Resolución N° 087-2004-SUNARP-SN, se presume, para efectos registrales, que una vez otorgada el acta notarial de transferencia vehicular, se ha hecho la tradición del vehículo, salvo que se desprenda del mismo instrumento lo contrario⁶¹.

Que de otro lado, y contrariamente a lo sostenido por la recurrente, a la Administración no le compete analizar las motivaciones económicas sobre las actividades empresariales que ejecuta la recurrente ni tiene que sustentar las razones para considerar incoherente la devolución de 40 vehículos cuando en el año 2012 vendió 3322 vehículos, más aun cuando los vehículos supuestamente devueltos fueron previamente vendidos no solo en el año 2012, sino en los años 2009, 2010 y 2011, por lo que tales alegatos no resultan atendibles. Asimismo, carece de sustento los argumentos esbozados por la recurrente respecto al fraude a la ley, pues el caso bajo análisis no trata sobre ello, sino respecto a la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por la recurrente (anulaciones de ventas de vehículos, o adquisición de vehículos usados).

Que respecto a la garantía implícita a la que alude la recurrente, cabe señalar que carece de sustento, pues en el caso de autos, existían cláusulas de garantía explícitas⁶², en las que no se contemplaba la devolución del vehículo si este presentaba fallas, sino solo su reparación, y como se señaló, la recurrente tampoco acreditó que independientemente de las cláusulas de garantía otorgadas, se vio obligada a anular la venta, a excepción de la operación por la que se emitió la Nota de Crédito N° 001-9161.

⁶⁰ Vigente en el período bajo análisis.

⁶¹ Dicha norma establece lo siguiente:

Artículo 25.- INSCRIPCIÓN DE TRANSFERENCIA DE PROPIEDAD

"Toda transferencia de propiedad de vehículos por acto entre vivos se inscribirá en mérito al acta notarial de transferencia de propiedad vehicular, con las siguientes reglas:

(...)

b) Se presumirá, para efectos registrales, que una vez otorgada el acta respectiva, se ha hecho la tradición del vehículo, salvo que se desprenda del mismo instrumento lo contrario. En este último caso no podrá inscribirse el título y el registrador deberá observarlo a fin que mediante otro instrumento notarial ambas partes declaren que se ha hecho tradición del vehículo. No obstante, si del contrato se desprende que el vehículo se encuentra en Posesión del adquirente o de un tercero, la tradición se considerará efectuada, en aplicación del Artículo 902 del Código Civil (...)."

⁶² Al respecto, debe tenerse en consideración que según el artículo 20 de la Ley N° 29571, Código de Protección y Defensa del Consumidor, las garantías pueden ser legales, explícitas o implícitas, siendo que una garantía es explícita cuando se deriva de los términos y condiciones expresamente ofrecidos por el proveedor al consumidor, y una garantía es implícita cuando, ante el silencio del proveedor o del contrato, se entiende que el producto o servicio cumplen con los fines y usos previsibles para los que han sido adquiridos por el consumidor considerando, entre otros aspectos, los usos y costumbres del mercado; precisándose que "Una garantía explícita no puede ser desplazada por una garantía implícita".

Cl. A α γ -



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

Que sobre lo alegado por la recurrente respecto a que no hay una norma legal que establezca cuál es el plazo para la emisión de las notas de crédito, cabe señalar que de conformidad con las normas antes glosadas, las notas de crédito corresponden que se emitan cuando se da el hecho que lo sustente, no obstante, en el caso de autos, si bien la recurrente alega que emitió las notas de crédito para anular las ventas (por devolución de vehículos defectuosos), ello no fue acreditado.

Que en cuanto a la Resolución de Intendencia N° (folios 6283 a 6301 del Expediente N° 17155-2016), relacionada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, cabe señalar que la Administración dejó sin efecto el reparo vinculado a la Nota de Crédito N° 001-010034, por cuanto el reparo no estaba sustentado, pues el área acotadora no había cumplido con señalar las circunstancias que la habilitarían a recalificar la operación realizada por la recurrente, al haberse limitado a cuestionar la falta de documentación que acreditara la emisión de dicha nota de crédito. Como se advierte, el caso de la referida nota de crédito dista del caso de las notas de crédito materia de autos, por lo que es inexacto que sea el mismo caso como sostiene la recurrente.

Que carece de sustento lo argumentado por la recurrente respecto a que la Administración vulnera lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario cuando señala que las devoluciones de vehículos no serían congruentes con los hechos y documentos meritados en la fiscalización, y que agrega definiciones y análisis sobre el contrato de compraventa según el Código Civil y doctrina no citados en los valores impugnados; toda vez que en las resoluciones apeladas la Administración no ha cambiado el fundamento del reparo ni ha agregado nuevos fundamentos, pues mantuvo el reparo en el sentido que la verdadera naturaleza de las operaciones era una adquisición (compra-venta) de vehículos usados, sino que se ha limitado a contestar los argumentos esbozados por la recurrente en instancia de reclamación, sin apartarse de los motivos considerados en las resoluciones de determinación impugnadas, las cuales han sido debidamente fundamentadas en atención a lo actuado en los procedimientos de fiscalización y a las normas legales aplicables, de modo tal que tampoco resultan amparables los alegatos de la recurrente referidos a que en instancia de reclamación se ha pretendido subsanar la indebida motivación de dichos valores.

3. Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 13188 y 13189 del Expediente N° 7007-2018 y folios 5882 a 5897, 5900 y 5901 del Expediente N° 17155-2016), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se sustentan en los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y al Impuesto General a las Ventas de enero y abril a noviembre de 2012, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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 influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° y que estos valores deberán ser reliquidados por la Administración, de acuerdo a lo señalado por este Tribunal precedentemente, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de dichas resoluciones de multa; por tanto, corresponde



Tribunal Fiscal

N° 01886-9-2020

revocar las resoluciones apeladas en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de las sanciones.


Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia de Informe Oral N° _____ que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 17155-2016 y 7007-2018.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 18 de abril de 2018, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 6 de setiembre de 2016, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución, en el extremo impugnado.

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


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE


VILLANUEVA ARIAS
VOCAL


BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL


Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
VA/DT/GP/mpe.