



Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Domicilio FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/04/2021
17:02:42 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

EXPEDIENTE N° : 1721-2013
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de abril de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____¹, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 30 de noviembre de 2012 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo² que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2006 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, en cuanto al reparo al débito fiscal denominado “prestación de servicios declarados indebidamente como exportación de servicios”, que a fin de determinar si un servicio califica como exportación de servicios, debe identificarse, en primer lugar, si este se encuentra en el Apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas y luego verificar si se cumple los supuestos señalados en el reglamento de la anotada ley.

Que aduce que los servicios materia de reparo califican dentro del concepto de “consultoría”, dado que estos guardan un patrón común e involucran un asesoramiento a favor de empresas no domiciliadas vinculadas a ella en diversos ámbitos (asesoría en materia de recursos humanos y tecnología de la información, consultoría gerencial y de planificación) y que contrariamente a lo señalado por la Administración, proporcionó diversa documentación, tales como los comprobantes de pago y correos electrónicos en los cuales se aprecia la naturaleza de los servicios prestados a empresas en el exterior.

Que anota que discrepa de los argumentos utilizados por la Administración por cuanto se basa únicamente en el Estudio de Precios de Transferencia proporcionado; menciona que la denominación consignada en dicho documento no es determinante para establecer su naturaleza y que, a mayor abundamiento, aquella no efectuó un mayor análisis de la documentación presentada.

Que aduce que el valor impugnado adolece de nulidad y si bien en instancia de reclamación la Administración pretende sostener que se ha pronunciado respecto a la documentación presentada, no menciona por qué considera insuficientes los medios probatorios ofrecidos.

¹ Cabe precisar _____ a cuyo nombre se emitieron los valores impugnados, modificó su razón social a _____, v posteriormente a _____, por lo que la presente resolución se emite a nombre de _____.

² De autos se verifica que mediante la resolución apelada se declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (folios 2290 a 2292), emitidas por el Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2006, que contienen los reparos al valor de venta de activos inmuebles por debajo del valor determinado por la Administración y mermas no sustentadas, así como las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ asociadas a aquellas, extremo que no fue impugnado por la recurrente, por lo que no constituye materia de análisis en esta instancia.



Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/04/2021 15:28:30
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/04/2021
16:07:06 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/04/2021 16:12:04
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

Que respecto al reparo al crédito fiscal relativo a los desembolsos a clientes industriales () alega que, contrariamente a lo señalado por la Administración, la falta de previsión de una obligación pecuniaria expresa a favor de dicha empresa por concepto de cesión de posición contractual en los contratos de suministro y en el contrato marco, no constituye impedimento para sostener la existencia de la causalidad entre los desembolsos y la generación de rentas gravadas, pues en ejercicio de su autonomía privada, celebró acuerdos posteriores en virtud de los cuales se obligó a efectuar un desembolso con la finalidad de que accediera a la cesión de su posición contractual a favor de

Que alega que resulta errada la afirmación de la Administración en el sentido que dicha erogación constituye una liberalidad, toda vez que durante el procedimiento de fiscalización presentó las cartas cursadas entre () y la recurrente, las cuales no solo acreditan las tratativas llevadas a cabo sino que además constituyen un acuerdo contractual que evidencia la obligación a su cargo, logrando la cesión de su posición contractual, que procuró rentas a su favor, con lo que se verifica el cumplimiento del principio de causalidad.

Que adicionalmente, indica que el desembolso efectuado no califica como indemnización, penalidad u otra de naturaleza similar, por lo que tiene carácter contraprestativo e indica que a través de la resolución apelada, la Administración Tributaria ha excedido los alcances de la facultad de reexamen establecida en el artículo 127 del Código Tributario, al considerar como fundamento del reparo que el desembolso efectuado a favor de () no se encuentra vinculado al desarrollo de las operaciones afectas al Impuesto General a las Ventas, por lo que también solicita se declare la nulidad de los valores.

Que mediante escritos ampliatorios, solicita que se tenga en cuenta que las multas aplicadas sancionan una conducta que no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al no haberse verificado la existencia de dolo o intención, lo cual ha sido reconocido en las Sentencias de Casación N° 1731-2007 y 115-97; asimismo, refiere que las multas son nulas debido a que no se ha seguido el procedimiento administrativo sancionador previo previsto en el artículo 246 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General; y agrega que la previsión legal contenida en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferenciado en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, toda vez que pretende dispensar a la SUNAT, al Tribunal Fiscal y a otras Administraciones Tributarias, de la aplicación del procedimiento sancionador antes mencionado. Invoca la Sentencia de Casación N° 2448-2014, toda vez que las sanciones impuestas no se encontraban en trámite o en ejecución cuando se publicó el Decreto Legislativo N° 1311, lo cual se sustenta en el principio de retroactividad benigna.

Que solicita la inaplicación de la regla de capitalización de intereses e intereses generados por la demora en resolver su impugnación. Cita las Sentencias recaídas en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC y en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC.

Que a través de su último escrito ampliatorio, invoca la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° () a () e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017.

Que presentó escrito de alegatos en el que reitera sus argumentos contra los valores impugnados.

Que la Administración sostiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente, efectuó reparos al débito del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a setiembre de 2006, por operaciones declaradas indebidamente como exportación de servicios, así como observó el crédito fiscal del período setiembre de 2006 por desembolso a cliente que constituye acto de liberalidad; asimismo, indica que detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

Que en cuanto al reparo al débito por prestación de servicios en el país declarados como exportación de servicios, refiere que este se sustenta en la falta de acreditación por parte de la recurrente de la efectiva utilización o aprovechamiento del servicio de asesoría en el exterior; respecto al reparo al crédito fiscal señala que la suma de dinero entregada a _____ por concepto de cesión de posición contractual a _____ en el contrato de suministro de combustible, cumple con el principio de causalidad por lo que procedería el uso del crédito fiscal; sin embargo, menciona dado que se trataría de una adquisición no destinada a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, corresponde mantener el reparo.

Que mediante escrito de alegatos, con relación a la nulidad deducida por la recurrente referida al desembolso a cliente, indica que en las páginas 16/38, 18/38 y 24/38 de las resoluciones de determinación impugnadas, se señala que no se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos sustanciales y formales previstos en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; que la recurrente manifestó que las adquisiciones se encuentran destinadas a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas y que dado que luego del análisis efectuado en la resolución apelada se estableció que si bien tales desembolsos cumplían con el requisito establecido en el inciso a) del artículo 18 en mención, procedió a evaluar si cumplía con el requisito establecido en el inciso b) del citado artículo 18, referido a que las adquisiciones se destinen a operaciones por las que deba pagarse el impuesto, concluyendo que este requisito no se había cumplido.

Que en cuanto a la prescripción alegada por la recurrente, señala que al tratarse de obligaciones por el Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2006, de conformidad con el artículo 44 del Código Tributario, el plazo de prescripción se inició el 1 de enero de 2007 y de no producirse ningún acto de interrupción o suspensión, concluiría el primer día hábil del año 2011; no obstante, mediante la Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____ notificados el 18 de noviembre de 2010, se interrumpió el cómputo del aludido plazo de prescripción, el mismo que culminaría el 19 de noviembre de 2014, y toda vez que los valores fueron notificados el 14 de junio de 2012, la determinación de la deuda se realizó dentro del plazo de prescripción, por lo que no resulta aplicable al caso de autos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017.

Que de autos se tiene que, en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 619 a 623), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente con relación al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, como resultado del cual emitió, entre otras, las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, emitidas por dicho tributo y períodos enero a setiembre de 2006 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario³, respectivamente.

Que la controversia en el caso de autos consiste en determinar si los valores antes mencionados se encuentran arreglados a ley.

Reparo al débito fiscal por prestación de servicios declarados indebidamente como exportación de servicios

Que de los Anexos N° 2, 3 y 16 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (folios 793 a 798, 828 y 829), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2006, por ingresos declarados indebidamente como exportación de servicios, sustentándose en el Requerimiento N° _____ y su resultado.

Que según el segundo párrafo del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950⁴, aplicable al caso de autos, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los

³ En instancia de reclamación se declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y las multas vinculadas, como se ha indicado precedentemente.

⁴ Publicado el 3 de febrero de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que el inciso b) del artículo 1 de la citada ley, señala que dicho tributo grava la prestación o utilización de servicios en el país.

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

Que el artículo 33 de la referida ley, aplicable al presente procedimiento, dispone que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están sujetos al Impuesto General a las Ventas. Agrega que las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V y que el reglamento establecerá los requisitos que deben cumplir los servicios contenidos en el Apéndice V.

Que el numeral 1 del Apéndice V de la anotada ley consideró como exportación de servicios, a los servicios de consultoría y asistencia técnica.

Que el numeral 1 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF⁵, establece que los servicios incluidos en el Apéndice V de la ley se consideran exportados cuando cumplen concurrentemente con los siguientes requisitos: a) fueran prestados a título oneroso, lo que debía demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos, b) el exportador fuera una persona domiciliada en el país, c) el usuario o beneficiario del servicio fuera una persona no domiciliada en el país, d) el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tuviera lugar íntegramente en el extranjero, precisándose que no cumplían este último requisito, aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consuman al término de su prestación en el país.

Que en virtud de la modificación efectuada mediante Decreto Supremo N° 064-2000-EF, los servicios incluidos en el Apéndice V de la referida ley se consideran exportados cuando cumplen concurrentemente con los requisitos a), b) y c) antes glosados, siendo además que el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado debía tener lugar íntegramente en el extranjero, a la vez que precisó que no cumplen este último requisito, aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consuman al término de su prestación en el país.

Que en el presente caso, se verifica que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° que sustenta el valor bajo análisis (folios 519 a 528) y el Anexo N° 16 de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 793 a 798), la Administración señala respecto de servicios prestados por la recurrente a las empresas no domiciliadas

lo siguiente:

“(...) En ese sentido, habiendo señalado en sus escritos que las operaciones realizadas son exportaciones por “servicios de consultoría” **sin embargo no sustenta que se trate de un servicio de consultoría prestado a sus vinculadas del exterior, y por ende no sustenta las exportaciones de servicios realizadas**, la documentación proporcionada no ofrece sustento de la naturaleza del servicio prestado, no brinda explicación del concepto por cada facturación, valoración del mismo, personal que prestó el servicio, contratos firmados, condiciones del servicio, entre otros. **no demuestra que**

⁵ Publicado el 30 de junio de 2000.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

los servicios facturados correspondan a servicios de consultoría ni que fueron prestados en el exterior.

(...)

Cabe precisar, que el artículo 33º anterior a la vigencia de la Ley N° 29646, consideraba a la exportación de servicios a aquellos ejecutados en el exterior y a las operaciones contenidas en el Apéndice V.

Asimismo, la exportación de Servicios de consultoría de acuerdo con el apéndice V de la Ley de IGV, **no se pueden incluir a los servicios administrativos, los cuales no califican como "consultoría" o "asistencia técnica"** toda vez que en dichos servicios no se emite opinión sobre un tema consultado ni se brinda asesoramiento destinado al desarrollo o transformación de las actividades de una empresa, en tal sentido, no corresponde considerar a dichas operaciones de servicios o control administrativo, financieros y contables como exportaciones de servicios.

Por su parte, el inciso c) del Artículo 3 de la Ley del IGV al definir servicios señala que debe entenderse que el servicio es prestado en el país, cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución. Por tanto, **de acuerdo a lo señalado y la información proporcionada por las prestaciones por servicios facturados a sus vinculadas no son exportaciones, asimismo habiendo sido prestados los servicios por personal de ubicadas dentro del territorio nacional corresponden a operaciones gravadas con el impuesto de conformidad con el inciso b) del Artículo 1º de la Ley del IGV y segundo párrafo del inciso c) del Artículo 3º.** En ese sentido, se reparan los importes según los comprobantes de pagos emitidos de conformidad con el Anexo 2 adjunto (...)" (El énfasis es nuestro).

Que no obstante lo expuesto, en la resolución apelada (folio 954/reverso), la Administración señala al respecto que:

"(...)

En mérito a lo expuesto, y teniendo en consideración que la carga de la prueba recaía en el recurrente⁴¹, esta Instancia determina que **no se encuentra acreditado que los servicios facturados materia de observación correspondan a "servicios de exportación"**, toda vez que no se encuentra sustentado el cumplimiento concurrente de todos los requisitos establecidos en el numeral 1) del artículo 9º del Reglamento de la LIGV, así pues en relación al requisito del uso, explotación o aprovechamiento del servicio en el exterior, no existe evidencia adicional más allá de las facturas, los correos electrónicos, los comprobantes por alojamiento en el exterior y el Informe de Precios de Transferencia, que demuestre que los servicios facturados hayan sido usados, explotados o aprovechados por parte del cliente no domiciliado íntegramente en el extranjero.

(...) el reparo de autos se sustenta en la falta del soporte documentario por parte del recurrente que acredite la efectiva utilización o aprovechamiento del servicio de asesoría facturado en el exterior" (El énfasis es nuestro).

Que así, fluye de autos que durante la fiscalización la Administración formuló el reparo bajo el entendido que la recurrente no acreditó que la naturaleza de las prestaciones ejecutadas a favor de las empresas no domiciliadas

correspondiera a la de los "servicios de consultoría", contemplados en el numeral 1 del Apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ni que estos hubieran sido ejecutados (prestados) en el exterior, remitiéndose a lo dispuesto en el artículo 33 de la referida norma, motivo por el cual concluyó que los servicios prestados por el personal de la recurrente, ubicado dentro del territorio nacional, correspondían a operaciones gravadas con el impuesto, en virtud de lo establecido en el inciso b) del artículo 1 y en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 3 de la referida ley.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

Que no obstante, en instancia de reclamación la Administración modificó el sustento del reparo y la base legal, toda vez que lo mantiene bajo el fundamento que no se acreditó el cumplimiento concurrente de todos los requisitos establecidos en el numeral 1 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues del análisis de la documentación proporcionada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, apreciaba que esta no otorga certeza ni es suficiente para acreditar por sí misma que la utilización económica o aprovechamiento de los servicios facturados a las empresas no domiciliadas antes mencionadas, se haya dado íntegramente en el exterior.

Que en consecuencia, se verifica que la Administración en la apelada ha efectuado un cambio sustancial del fundamento del reparo y de la base legal originalmente citada, pues de lo establecido en las resoluciones de determinación impugnadas se advierte que lo que se cuestionó en un inicio fue la naturaleza y calificación de los servicios prestados por la recurrente a las empresas no domiciliadas, al no poder determinar si estos correspondían efectivamente a los servicios de consultoría referidos en el numeral 1 del Apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas y si estos se prestaron en el exterior⁶; no obstante, en la resolución apelada la Administración deja de lado dicho cuestionamiento y centra la controversia en el cumplimiento de los requisitos previstos por la norma reglamentaria, lo cual solo correspondía verificar de tener certeza que los servicios prestados por la recurrente calificaban como servicios de consultoría comprendidos en el Apéndice V antes mencionado⁷.

Que al respecto, de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 109 precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que asimismo el último párrafo del artículo 150 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que sobre el particular, este Tribunal ha dejado establecido en diversas resoluciones, tales como la Resolución N° 8767-1-2016, que si bien de conformidad con lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos; con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada para modificar el fundamento del mencionado reparo, como ha ocurrido en el presente caso.

⁶ La Administración utiliza la fase "se ejecutaron en el exterior".

⁷ Al respecto, en las Resoluciones N° 13677-1-2009 y 01274-1-2010, este Tribunal ha establecido que para que un servicio califique como exportación debe estar expresamente comprendido dentro de la relación que se enumera en el Apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que debe dilucidarse, en primer lugar, si los servicios prestados por la recurrente califican como tales, para luego analizar el cumplimiento de los requisitos previstos por la norma reglamentaria.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

Que según el acápite 76 del Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009 y modificado por Actas de Reunión de Sala Plena N° 2019-13, 2017-05, 2016-04, 2015-01, 2014-22, 2013-31 y 2010-06 señala lo siguientes: *“Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, corresponde declarar nula la apelada y dejar sin efecto el valor”.*

Que conforme con el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los Acuerdos de Sala Plena son vinculantes para todos los vocales de este Tribunal.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración, al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, no ha ejercido su facultad de reexamen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ha prescindido del procedimiento legal establecido y vulnerado el derecho de defensa de la recurrente, toda vez que esta no ha estado en la posibilidad de presentar sus descargos y los medios probatorios pertinentes para absolver el reparo de la Administración, en el sentido que no se sustentó que el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tuviera lugar íntegramente en el extranjero, requisito establecido en el numeral 1 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues al emitirse las resoluciones de determinación impugnadas, lo único que cuestionó la Administración fue que la documentación presentada no acreditaba que los servicios prestados a las empresas no domiciliadas correspondían a “servicios de consultoría” por lo que no se encontraban en el Apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas y que no podía determinarse si estos se ejecutaron en el exterior.

Que estando a lo expuesto, procede declarar la nulidad de la resolución apelada, en dicho extremo, y en aplicación del artículo 150 del Código Tributario, corresponde levantar el reparo y dejar sin efecto⁸ las Resoluciones de Determinación N° , en cuanto al mencionado reparo.

Reparo al crédito fiscal por gastos por desembolsos

Que de los Anexos N° 2, 3 y 16 de la Resolución de Determinación N° (folios 806 a 813, 828 y 829), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2006 vinculado al desembolso efectuado a favor de , por la suma de S/ 247 076,00, al considerar que constituyen actos de liberalidad, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Requerimiento N° (folio 561), la Administración comunicó a la recurrente que de la información proporcionada, observó que los importes pagados por los gastos registrados en la Cuenta 6591 - Cargas Diversas de Gestión, entre ellos, el pago efectuado a la empresa no cumplía con el principio de causalidad del gasto por corresponder a desembolsos entregados como actos de liberalidad, y en tal sentido, le requirió que explique la utilización del crédito fiscal por operaciones que no cumplían con el principio de causalidad; citando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el Punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 539 a 542 y 547 a 550) y en el rubro “Motivos determinantes del reparo” consignado en el Anexo N° 16 de los valores impugnados (folios 807 y 813), la Administración señala lo siguiente:

no exhibió información sustentatoria a su escrito del 07/10/2001, asimismo no adjunto información adicional a lo proporcionado durante la auditoría realizada al Impuesto a la Renta 2006 con Orden de Fiscalización No. manteniendo los argumentos respecto a la causalidad del gasto señalados en los escritos de respuesta a los Requerimientos No. y No.

⁸ En similar sentido se han emitido las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08990-8-2017 y 05638-4-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

En relación a los importes del IGV pagado de gastos registrados en la cuenta 6591 Cargas Diversas de Gestión, por S/. 1 '004,996, se requirió el sustento de la causalidad por corresponder a desembolsos entregados por _____ como actos de liberalidad (...)

En atención a lo señalado, los desembolsos efectuados a las empresas (...) no corresponden a pagos por indemnizaciones, penalidades ni sumas de igual naturaleza obligados a cancelar, asimismo dichos pagos no fueron por prestaciones realizadas a _____ sino de pagos unilaterales que ofreció éste. A fin de obtener la autorización de la cesión, pero que no era la única forma de obtención, puesto que no se había obligado contractualmente a realizar aportes pecuniarios, por tanto, carecen de la causalidad en el gasto para _____ (...)

Por tanto, en atención a lo señalado, los pagos realizados no corresponde la deducibilidad del gasto para por ser desembolsos efectuados a títulos de liberalidad (...)

Por las razones expuestas, se determina reparos al crédito fiscal por no cumplir con los requisitos señalados en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas."

Que resulta pertinente mencionar que la Administración señala en el valor (folio 812) que repara el crédito fiscal de acuerdo a lo consignado en la auditoría del Impuesto a la Renta en la que se determinó que tal desembolso (a favor de _____) corresponde a un acto de liberalidad realizado por la recurrente.

Que sobre el particular, de la revisión de la resolución apelada, se tiene que la Administración luego de hacer un análisis del marco legal aplicable (citando el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta) y del análisis de la documentación actuada durante la fiscalización, concluye en las páginas 48 a 50 (folios 2267 y 2268), lo siguiente:

"✓ Respecto al primer requisito: Que las adquisiciones constituyan gasto o costo según la legislación del Impuesto a la Renta

(...)

Sin embargo, si bien las sumas de dinero otorgadas, cuya realidad no ha sido cuestionada por la Administración, exceden los alcances del CONTRATO MARCO, debe indicarse que dicho desembolso no estaría prohibido por las normas civiles ni tributarias, resultando además, razonable el proceder de entregar sumas de dinero a la _____ con el objetivo de que ésta otorgue su consentimiento por el cambio de la posición contractual, circunstancia que se habría cumplido.

De otro lado, corresponde indicar que esta Instancia no comparte la opinión del recurrente respecto a que las Cartas presentadas constituyen acuerdos contractuales, no obstante dichas cartas reflejan el ofrecimiento de una suma de dinero para conseguir a cambio de este, la autorización para la cesión de los contratos a favor de _____, ofrecimiento que habría sido aceptado toda vez que recibió la suma ofrecida y concedió la autorización.

Por lo tanto, la suma de dinero entregada a _____ fue destinada a un fin específico de lograr el asentimiento en el cambio de posición contractual con lo cual de ninguna manera puede constituir una ventaja patrimonial sin recibir nada a cambio, y dicho razonamiento queda excluido del concepto de liberalidad.

Resulta relevante indicar que los derechos de cesión de posición contractual se encuentran dentro del paquete de transferencia comercial del negocio de combustible de _____ a favor de _____, en esa línea, el citado desembolso se encontraría vinculado con la generación de rentas gravadas, y por tanto cumplido el principio de causalidad dejando con ello abierto la procedencia al uso del crédito fiscal.

Habiéndose desvirtuado el tema del incumplimiento del principio de causalidad, resulta innecesario evaluar los argumentos esgrimidos por el recurrente en dicho extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

Por lo expuesto, esta Instancia es de la opinión que los desembolsos efectuados cumplen con el requisito establecido en el inciso a) del artículo 18º de la LIGV.

✓ Respecto al segundo requisito: Que las adquisiciones se destinen a operaciones por las que deba pagar el impuesto

(...)

Al respecto, el recurrente sostiene que los desembolsos efectuados coadyuvan a la realización de su actividad gravada, mas no explica de qué forma tales desembolsos se encuentran destinados a su actividad gravada con el IGV.

Cabe recordar que las sumas de dinero que el recurrente otorgó a _____ se efectuó con el objetivo de lograr el consentimiento para la cesión de la posición contractual dentro de la plataforma de la transferencia del negocio de combustible de _____ a _____.

En tal sentido, dada la naturaleza del desembolso materia de reparo, se advierte que el mismo no fue destinado a las operaciones por las cuales el recurrente debe pagar el IGV, toda vez que al transferirse el negocio de combustible no habría una etapa posterior de ciclo productivo y/o de comercialización, en consecuencia no se cumple con el requisito dispuesto en el inciso b) del artículo 18º de la LIGV.

Por lo expuesto y en atención a lo señalado, se concluye que el pago vinculado a las facturas de N° _____ no cumplen con el requisito dispuesto en el inciso b) del artículo 18º del IGV, por lo que queda desvirtuado lo argumentado por el recurrente en sentido contrario.” (El énfasis es nuestro).

Que de lo expuesto, se aprecia que la Administración efectuó originalmente el reparo considerando únicamente que el desembolso efectuado a favor de _____ constituyía un acto de liberalidad, en la medida que no se encontraba obligada contractualmente a efectuarlo para obtener la autorización de la cesión de posición contractual, citando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que en instancia de reclamación modificó el sustento del reparo, al señalar que no correspondía el uso del crédito fiscal debido a que dicho desembolso fue destinado a una operación que si bien era causal, no se encontraba gravada con el Impuesto General a las Ventas, según lo previsto en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de lo expuesto por la Administración no solo resulta evidente el cambio sustancial del motivo determinante del reparo, sino que además se aprecia un análisis inconsistente, toda vez que por un lado afirma que el desembolso observado sí se encontraría vinculado con la generación de rentas gravadas dado que los derechos de cesión de posición contractual se encuentran dentro del paquete de transferencia comercial del negocio de combustible de la recurrente a favor de _____ y por tanto se habría cumplido el principio de causalidad, dejando con ello establecida la procedencia al uso del crédito fiscal; y, de otro lado, concluye que la operación materia de reparo no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, sin haber explicado cual sería la naturaleza de tal operación, limitándose a señalar que al transferirse el negocio de combustible no habría una etapa posterior de ciclo productivo y/o de comercialización.

Que tal como se puede apreciar del artículo 127 del Código Tributario antes citado, si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la faculta a modificar o cambiar el fundamento o sustento del reparo.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración, al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, no ha ejercido su facultad de reexamen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ha prescindido del procedimiento legal establecido y vulnerado el derecho de defensa de la recurrente, debiendo tenerse en cuenta que la recurrente no pudo presentar sus descargos y los medios probatorios pertinentes para desvirtuar el reparo de la Administración, en el sentido que la



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

operación que dio lugar al desembolso en favor de no se encontraba gravada con el Impuesto General a las Ventas, pues durante la fiscalización y al emitirse la resolución de determinación impugnada, lo único que cuestionó fue su causalidad y el cumplimiento del requisito establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que estando a lo expuesto, procede declarar la nulidad de la resolución apelada, en dicho extremo, y en aplicación del artículo 150 del Código Tributario, corresponde levantar el reparo analizado, por los motivos antes expuestos, y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° en cuanto al mencionado reparo.

Multas

Que conforme se ha mencionado, la recurrente invoca en esta instancia la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° a

Que en ese sentido, previamente al análisis de la procedencia de las multas impugnadas, resulta pertinente analizar la prescripción invocada por la recurrente.

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953⁹, disponía que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que de acuerdo con el numeral 4 del artículo 44 del citado código, el término prescriptorio se computaría desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Que asimismo, según lo previsto por el numeral 2 del artículo 45 del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981¹⁰, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpía: Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa (inciso a); Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria (inciso b); Por el pago parcial de la deuda (inciso c); Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago (inciso d); Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento (inciso e); Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del procedimiento de cobranza coactiva (inciso f).

Que el numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, establecía que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspendía: Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario (inciso a); Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial (inciso b); Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido (inciso c); Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria (inciso d) y; Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal (inciso e).

⁹ Vigente a partir del 6 de febrero de 2004.

¹⁰ Vigente desde el 1 de abril de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización se emitieron las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ (folios 769 a 792), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sanciones que se sustentan en los reparos efectuados al Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2006, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____.

Que en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas contenidas en las multas mencionadas -según la normatividad aplicable al presente caso- en los fundamentos del Acuerdo de Sala Plena N° 2017-17 de 27 de octubre de 2017, recogido en la Resolución N° 09789-4-2017, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de noviembre de 2017, como precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha señalado que no obstante la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 981 mediante la que se separó las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción según la acción (determinar, sancionar y exigir el pago), la redacción del artículo 44 del Código Tributario no fue modificada sino hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113¹¹, toda vez que antes de dicha modificación, no se hizo distinción alguna entre, por un lado, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y sancionar y, de otro lado, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago.

Que en dichos fundamentos también se precisa que es a partir del 28 de setiembre de 2012, cuando entró en vigencia la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1113 al artículo 44 del citado código, que se agregó el numeral 7 al anotado artículo 44, según el cual, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se computaría desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa que contienen la deuda tributaria.

Que de acuerdo con los fundamentos antes mencionados, el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en resoluciones de determinación o de multa, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, se computaba a partir del 1 de enero que correspondía conforme con los numerales 1 a 4 del artículo 44 del Código Tributario, de forma simultánea a la acción para determinar la obligación tributaria y la acción para aplicar sanciones.

Que es oportuno precisar que en el caso de autos no resulta de aplicación lo dispuesto por el numeral 7 del referido artículo 44 introducido por el Decreto Legislativo N° 1113 –conforme al cual el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de multa, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en ellas- dado que, tal como se mencionó, dicha norma recién entró en vigencia el 28 de setiembre de 2012, esto es, con posterioridad a la notificación de los mencionados valores, que se produjo el 14 de junio de 2012 (folios 1001 a 1006), fecha reconocida tanto por la recurrente como por la Administración.

Que atendiendo a las normas y criterios anteriormente glosados, y teniendo en cuenta que el plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas contenidas en las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ es de 4 años, el inicio del cómputo del plazo y su vencimiento, en caso de no mediar causales de interrupción y/o suspensión, sería el siguiente:

¹¹ A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113 (28 de setiembre de 2012), se modificó la causal prevista en el inciso a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario señalándose lo siguiente: "a) Por la notificación de la orden de pago". En tal sentido, a partir de dicho momento, la notificación de una resolución de determinación o de multa no es causal de interrupción del cómputo de plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, puesto que conforme con el numeral 7 del artículo 44, introducido por el mencionado decreto legislativo, dicha notificación está relacionada con el inicio del cómputo del plazo de prescripción de dicha acción.



Tribunal Fiscal

Nº 03655-3-2021

Deuda	Folio	Fecha de comisión de la infracción	Plazo de prescripción	Inicio del cómputo	Vencimiento del plazo
Resolución de Multa N°	792	22/02/2006	4 años	01/01/2007	1º día hábil de 2011
Resolución de Multa N°	790	09/03/2006			
Resolución de Multa N°	788	11/04/2006			
Resolución de Multa N°	786	12/05/2006			
Resolución de Multa N°	784	14/06/2006			
Resolución de Multa N°	782	14/07/2006			
Resolución de Multa N°	780	16/08/2006			
Resolución de Multa N°	778	19/09/2006			
Resolución de Multa N°	776	19/10/2006			

Que de autos, se aprecia que las Resoluciones de Multa N° (folios 1001 a 1006), fueron notificadas el 14 de junio de 2012, es decir, con posterioridad al término del cómputo de los plazos de prescripción, los cuales vencieron el primer día hábil de 2011, por lo que no pueden considerarse como actos de interrupción del cómputo de los plazos prescriptorios de las deudas contenidas en los mencionados valores, según lo previsto por el inciso a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981.

Que por lo expuesto, a la fecha de la diligencia de notificación de las resoluciones de multa ya había transcurrido el plazo de prescripción respecto del citado concepto y períodos; en consecuencia, al encontrarse prescrita la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas contenidas en dichos valores, corresponde declarar fundada la apelación en este extremo.

Que estando a la conclusión arribada, no resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Que el informe oral se realizó el 14 de abril de 2021 con la participación de los representantes de ambas partes, como se verifica de la Constancia de Informe Oral N° que obra en autos.

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2012, en el extremo que modificó el sustento de los reparos vinculados al desembolso efectuado a favor de y a la prestación de servicios declarados indebidamente como exportación de servicios; y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° a
2. Declarar **FUNDADA** la apelación, en el extremo referido a la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas contenidas en las Resoluciones de Multa N° a

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
GC/FC/MR/ra.

NOTA: Documento firmado digitalmente