



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

EXPEDIENTE N° : 13759-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de febrero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por (_____, con RUC N° _____), contra la Resolución de Intendencia N° (_____) de 3 de octubre de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012 y enero a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente, con relación al reparo por ingresos corrientes de los servicios prestados determinados por el valor referencial de inversión en infraestructura consignado en cada certificado de avance de obra de acuerdo con las facturas emitidas originalmente, refiere que el 31 de marzo de 2010 suscribió con el Seguro Social de Salud - ESSALUD un Contrato de Asociación Público Privada para la constitución del derecho de superficie, diseño, construcción de infraestructura, dotación de equipamiento, operación y mantenimiento del nuevo Hospital III Callao y su Centro de atención primaria de la Red Asistencial Sabogal, siendo que posteriormente con fechas 7 de abril de 2011 y 10 de febrero de 2012 se celebraron las Adendas N° 1 y 2; y que conforme con el referido contrato se obligó a: i) transferir la infraestructura hospitalaria que incluyó las prestaciones de diseño, construcción de la infraestructura de los Centros de Asistencia de Salud (CAS) y ii) operar los CAS que comprendió las prestaciones de operación y su mantenimiento.

Que refiere que para la Administración las obligaciones contenidas en el contrato califican como una prestación de servicios, sin efectuar distinción entre las obligaciones que se pactaron, ni considerar que el contrato contiene diversas obligaciones, una de las cuales es la transferencia de propiedad de la infraestructura de los CAS, que califica como primera venta de bien inmueble, y considerando ello, el nacimiento de la obligación no se generó en los periodos materia de fiscalización, por cuanto no se percibió la retribución.

Que señala que el contrato contiene prestaciones independientes claramente delimitadas, no resultando jurídicamente posible que la obligación de transferir la propiedad de la infraestructura de los CAS encaje en el tipo contractual de prestación de servicios, toda vez que: i) El Contrato de Asociación Público Privada es un contrato mixto, en la medida que se nutre de diversos tipos contractuales, como superficie, compraventa y prestación de servicios, correspondiendo que se aplique las normas a cada tipo contractual, habiendo tenido como obligaciones principales transferir la propiedad de la infraestructura a ESSALUD, dotar de equipamiento a los CAS, poner los CAS en operación, y mantener en buen estado de conservación la infraestructura y equipamiento, no teniendo ninguna de las obligaciones antes mencionadas prelación o accesoriedad sobre las otras; ii) Lo que ocurrió fue una compraventa que se materializó en la transferencia de la propiedad de la infraestructura de los CAS en favor de ESSALUD, lo que no puede subsumirse en el tipo contractual de prestación de servicios, toda vez que las prestaciones llevadas a cabo en favor de ESSALUD forman parte de la obligación principal de transferencia de propiedad de la infraestructura de los CAS; iii) La transferencia de propiedad de la infraestructura de los CAS califica como una primera venta de bien inmueble por parte del constructor, toda vez que es una venta sobre un bien inmueble, que tiene la condición de primera venta y que ostenta la posición de constructor.

✓ ✓ / 1 y



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que indica que conforme ha quedado acreditado se está ante una operación de primera venta de inmueble, en la que la obligación tributaria nace con la percepción de la retribución, conforme con el inciso f) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que no ocurrió en los periodos fiscalizados, por lo que el reparo debe dejarse sin efecto.

Que menciona que al no haberse generado el nacimiento de la obligación tributaria, el tratamiento tributario que se materializó en las declaraciones juradas rectificatorias presentadas resulta correcto, las que surtieron efecto previo al término del procedimiento de fiscalización, al transcurrir 45 días hábiles desde su presentación sin que la Administración se hubiera pronunciado respecto de su veracidad o exactitud conforme con el artículo 88 del Código Tributario.

Que agrega que la Administración no valoró debidamente el informe legal presentado, que sustenta su posición, por lo que al no haber desvirtuado lo afirmado en el referido informe, la resolución apelada no ha sido debidamente motivada.

Que en cuanto al reparo a los ingresos por capital o financiamiento consignados en el CR-RPI emitidos en forma conjunta con el CAO, originados por la prestación de servicios en virtud del Contrato de Asociación Público Privada suscrito con ESSALUD, sostiene que al no haberse configurado el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas por la operación de primera venta de bien inmueble por parte del constructor, no se configuró el nacimiento de la obligación tributaria por los ingresos por financiamiento, dado su carácter accesorio. Agrega que debido a que el componente financiero constituye un concepto complementario a la operación de primera venta de bien inmueble, reflejada por la transferencia de propiedad de la infraestructura de los CAS, es claro que la obligación tributaria no se generó en los periodos fiscalizados.

Que respecto del reparo por operaciones no reales, indica que cumplió con acreditar la efectiva prestación de los servicios observados, sin embargo la Administración realiza un análisis aislado de los medios probatorios presentados, habiendo cumplido con presentar un mínimo indispensable de medios probatorios que analizados de forma razonable e integrada corroboran la efectiva prestación de servicios.

Que anota que la Administración, con relación al proveedor _____, señala que los precios según contrato no se condicen con los importes de las facturas, por cuanto en él se pactó que los precios serían invariables, sin considerar que de acuerdo con el Sub Contrato de Obra suscrito con dicho proveedor se admite la posibilidad de variar el precio final al preliminarmente establecido, lo que se corrobora con las valorizaciones presentadas. Asimismo, se resta mérito probatorio al cuaderno de obra por consignarse la sigla "_____", y no _____.

Que refiere que debe considerarse que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06554-4-2019 y 05825-1-2019 se ha establecido que a fin de acreditar la efectiva prestación de los servicios es suficiente presentar un mínimo indispensable de elementos de prueba que evidencien indicios razonables de su efectiva prestación, lo que se cumple con la documentación presentada, y que la Administración no ha efectuado una valoración conjunta de los medios probatorios presentados, lo que hubiera permitido que concluya que los servicios observados fueron fehacientes, conforme con los criterios jurisprudenciales establecidos por este Tribunal en las Resoluciones N° 06368-1-2003, 03708-1-2004, 17950-1-2012 y 619-4-2013; anotando que la valoración conjunta de las pruebas obedece al cumplimiento del principio de verdad material y debida motivación de los actos administrativos, cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003 y señala que la Administración no ha cumplido con efectuar cruces de información con los proveedores a efecto de verificar la prestación efectiva de los servicios observados.

Que respecto de las resoluciones de multa impugnadas, refiere que debido a su carácter accesorio, solicita que este Tribunal al momento de resolver considere los argumentos expuestos y las deje sin

 2



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

efecto, y que en el supuesto negado que se confirmaran las resoluciones de determinación vinculadas con las referidas multas, se considere que su conducta no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, dado que si bien el artículo 165 del Código Tributario prevé que las infracciones serán determinadas en forma objetiva, ello solo constituye un principio general que se aplica a situaciones que no requieren específicamente de la intencionalidad para que se configure la infracción, como efectivamente ocurre en la mayoría de infracciones, caso distinto al referido en el numeral 1 del artículo 178 anotado, el que expresamente invoca la falsedad u omisión de circunstancias para que se configure la infracción, por lo que resulta claro que, por la gravedad de la sanción, necesariamente se requiere de la intencionalidad o dolo del contribuyente, que en su caso no se ha producido.

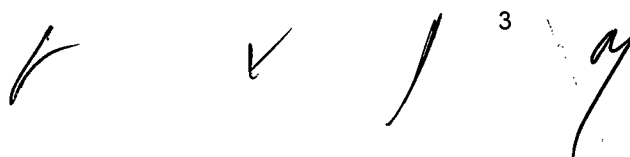
Que con relación al concepto de falsedad a que alude el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, menciona que debe tenerse presente que según el Diccionario de la Lengua Española "falso" es "lo engañoso, fingido, simulado, falso de ley, de realidad o veracidad" o "lo incierto y contrario a la verdad"; por lo que resulta claro que la referida infracción consiste en cambiar dolosamente las cifras o los datos al momento de elaborar la declaración jurada, con el fin de obtener indebidamente beneficios en perjuicio de la Administración, lo cual ha sido reconocido en la Sentencia de Casación N° .

Que refiere que el Poder Judicial ha establecido que para la aplicación de sanciones por la declaración de cifras o datos falsos, no solo es necesario que se haya incurrido en el hecho infractor, sino que es necesario que la autoridad tributaria acredite que el deudor ha tenido una intención de obtener una ventaja con dicha declaración, de lo contrario, deberá considerarse improcedente la aplicación de la sanción, sentido en el cual la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República se ha pronunciado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 115-97.

Que agrega que sin perjuicio de lo expuesto, las resoluciones de multa impugnadas fueron emitidas sin haberse seguido un procedimiento sancionador previo, de conformidad con lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, que conforme con la Constitución y el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional constituye una garantía mínima al debido procedimiento; y que 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 diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, por lo que corresponde declarar la nulidad de la actuación de la Administración al imponer las multas impugnadas.

Que añade que el 30 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Legislativo N° 1311, que modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la sanción correspondiente, en la que se indicó que a efecto de su configuración era necesario que la falta de declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos influyan no solo en la determinación de la obligación tributaria sino también en el pago de la misma; implicando dicha modificación que no se consideraran los casos en los que no se generase un tributo omitido. En ese sentido, en las resoluciones de multa impugnadas, notificadas el 9 de enero de 2019, la Administración imputó la infracción aplicando una sanción que regía previa a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311 (50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor), anotando que la irretroactividad contemplada en el artículo 168 del Código Tributario se limita a aquellas sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución, e invoca la aplicación del criterio establecido en la Sentencia de Casación N° , por lo que considerando que al 31 de diciembre de 2016, fecha que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1311, la imposición de las multas impugnadas no se encontraban en trámite ni en ejecución, al ser una disposición más favorable, le debió ser aplicable, conforme con el principio de retroactividad benigna.

Que finalmente indica que considerando que con fecha 21 de setiembre de 2018 presentó las declaraciones rectificatorias del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012 a diciembre de 2013 en las que determinó como base imponible S/ 0,00, las que conforme con el artículo 88 del Código Tributario, surtieron efectos debe disponerse la devolución de los pagos efectuados con ocasión de la presentación de las declaraciones originales por el tributo y periodos antes indicados.

 3



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 3621 a 3653, la recurrente reitera los argumentos expuestos en su escrito de apelación, y agrega, en cuanto al reparo por ingresos corrientes de los servicios prestados determinados por el valor referencial de inversión en infraestructura consignado en cada certificado de avance de obra de acuerdo a las facturas emitidas originalmente, que ninguna de las prestaciones pactadas predomina sobre las demás, por lo que la posición de la Administración de otorgar a la transferencia de la infraestructura de los CAS el tratamiento de una prestación de servicios no se ajusta a ley.

Que al respecto señala que la posición de la Administración carece de sustento, toda vez que las prestaciones a su cargo resultan independientes una de las otras, no existiendo una prestación que predomine; anotando que las prestaciones a las que se obligó fueron las siguientes: Transferencia de la infraestructura del centro de asistencia de salud (Prestación de Dar), Transferencia del equipamiento del centro de asistencia de salud (Prestación de Dar) y el Mantenimiento y operación del centro de asistencia de salud (Prestación de Hacer); por lo que resulta evidente que las prestaciones antes detalladas se encuentran claramente diferenciadas, siendo cada una de ellas independientes entre sí, no existiendo en ellas alguna cuya naturaleza sea que predomine sobre las otras.

Que asimismo, refiere que en el supuesto negado que se considere que existe una prestación predominante en el contrato, debe tenerse en cuenta que no existe norma para efectos del Impuesto General a las Ventas que establezca que el tratamiento tributario para las prestaciones deba ser la de la prestación predominante; por lo que mantener ello supone una vulneración al principio de legalidad, citando al respecto, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC. Anota que debe considerarse que la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal establece como regla general otorgar el tratamiento tributario a cada prestación de forma independiente, siendo que como excepción se debe otorgar el tratamiento tributario de la prestación predominante cuando no se haya establecido un precio diferenciado por cada prestación o no sea posible identificar las prestaciones, citando al respecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18177-1-2011 y 11992-4-2013.

Que finalmente señala que solicita se disponga que la Administración reconozca el saldo a favor consignado en sus declaraciones rectificatorias, a fin que sean trasladados a los periodos siguientes, y que se efectúe la devolución de los pagos efectuados con sus declaraciones originales.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012 a diciembre de 2013, efectuó reparos i) a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, marzo, mayo, julio a setiembre y noviembre de 2013, por ingresos por los servicios prestados determinados por el valor referencial de inversión en infraestructura consignado en cada Certificado de Avance de Obra (CAO) de acuerdo con las facturas emitidas originalmente y por ingresos por capital o financiamiento consignados en el CR-RPI emitidos en forma conjunta con el CAO, originados por la prestación de servicios en virtud del Contrato de Asociación Público Privada suscrito con ESSALUD; y ii) al crédito fiscal de diciembre de 2012, enero, febrero, mayo, julio, setiembre, octubre y diciembre de 2013 por operaciones no reales con los supuestos proveedores

Asimismo, señaló que detectó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, como consecuencia de los reparos efectuados.

Que mediante alegatos, de fojas 3655 a 3660 y 3662 a 3666 reitera los argumentos esgrimidos en la resolución apelada.

 4



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____, de fojas 3039 y 3228, notificadas el 30 de noviembre de 2017¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012 a diciembre de 2013, como consecuencia del cual emitió las Resoluciones de Determinación N° _____, de fojas 3417 a 3424, por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012 y enero a diciembre de 2013, al reparar la base imponible del Impuesto General a las Ventas por ingresos corrientes por servicios prestados, determinados por el valor referencial de inversión en infraestructura, y por ingresos por capital o financiamiento por la prestación de servicios en base al Contrato de Asociación Público Privada; y el crédito fiscal por operaciones no reales. Asimismo, emitió las Resoluciones de Multa N° _____ de fojas 3406 a 3416, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, enero a marzo, mayo y julio a diciembre de 2013.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los citados valores se encuentran conforme a ley.

Resoluciones de Determinación N°

- Base imponible

Ingresos corrientes de los servicios prestados determinados por el valor referencial de inversión en infraestructura consignado en cada Certificado de Avance de Obra (CAO) de acuerdo a las facturas emitidas originalmente

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° _____, a foja 3417, emitida por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, marzo, mayo, julio a setiembre y noviembre de 2013, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dichos periodos por ingresos corrientes de los servicios prestados determinados por el valor referencial de inversión en infraestructura consignado en cada Certificado de Avance de Obra (CAO) de acuerdo con las facturas emitidas originalmente, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y _____, así como sus resultados, señalando como base legal los artículos 1, 3 y 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el artículo 3 de su Reglamento.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ de fojas 2730 a 2732, la Administración advirtió que de la revisión al Registro de Ventas de diciembre de 2012 y enero a diciembre de 2013, la recurrente emitió las Facturas N° _____, que no fueron consideradas en las declaraciones rectificatorias de 21 de setiembre de 2018, presentadas en los citados periodos, solicitando a la recurrente que explique por escrito y citando la base legal respectiva el motivo de dicha exclusión indicando el tratamiento contable y tributario aplicado a tales operaciones.

¹ En el domicilio fiscal de la recurrente, de acuerdo con la información consignada en su Comprobante de Información Registrada, a foja 3448, mediante acuse de recibo, de fojas 3040 y 3229, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia en cada caso, conforme con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que establece que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

5



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que mediante escrito de 4 de octubre de 2018, de fojas 899 a 907, la recurrente señala que los ingresos consignados en las facturas observadas han sido emitidas a ESSALUD; explicando que el 31 de marzo de 2010 suscribió con dicha entidad un Contrato de Asociación Público Privada por el cual constituyó un derecho de superficie sobre los terrenos de ESSALUD a fin que edifique y posteriormente transfiera el Hospital III Callao y su Centro de Atención Primaria en favor de ESSALUD; por lo que considerando la naturaleza de la operación, esta corresponde a una primera venta de bien inmueble, debido a que transfirió una edificación ejecutada en un terrero de su propiedad como consecuencia del derecho de superficie, y por ende el nacimiento de la obligación tributaria se produjo en la oportunidad que ESSALUD realiza los pagos conforme con el inciso f) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; indicando que las declaraciones rectificatorias presentadas se dieron con motivo que las facturas observadas corresponden a operaciones que califican como primera venta de bien inmueble cuya obligación del Impuesto General a las Venta no se generó en los periodos fiscalizados.

Que del punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, a foja 2727, se aprecia que la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____, la Administración refiere que el 21 de setiembre de 2018 la recurrente presentó declaraciones rectificatorias por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012 a diciembre de 2013, en las que no se incluyó los importes de las Facturas N° _____

descriptas en su Anexo N° 02, a foja 2695, por el total de S/ 81 639 840,00, siendo que por ello se emitió el Requerimiento N° _____ a efecto que la recurrente explique el motivo por el que no incluyó dichas facturas de venta en tales declaraciones, dando cuenta del escrito de 4 de octubre de 2018 presentado por la recurrente.

Que agrega que de acuerdo con la documentación proporcionada en el procedimiento de fiscalización, el 31 de marzo de 2010 el Seguro Social de Salud (ESSALUD) y la recurrente suscribieron un Contrato de Asociación Público Privada para la Constitución del Derecho de Superficie, Diseño, Construcción de Infraestructura, Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento del Nuevo Hospital III Callao y su Centro de Atención Primaria de la Red Asistencial Sabogal, que fue modificado por las Adendas de 7 de abril de 2011 y 26 de marzo de 2012; en el que se define como servicio al conjunto de prestaciones a ser ejecutados por la recurrente, que comprende el Diseño, Construcción, Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento de los Centros Asistenciales de Salud (CAS).

Que señala que del objeto del Contrato de Asociación Público Privada se advierte que la recurrente se obligó a realizar un conjunto de prestaciones en favor de ESSALUD, que comprendió diversas obligaciones de dar y de hacer, en las que éstas últimas tuvieron relevancia sobre las obligaciones de dar, las cuales se realizaron con la finalidad de la edificación y puesta en funcionamiento de los Centros Asistenciales de Salud, por lo que se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas como una prestación de servicios, produciéndose la obligación tributaria para efecto del Impuesto General a las Ventas en la fecha en que se emitieron las Facturas N° _____

_____ ; en ese sentido, solicita a la recurrente explique por escrito y con la documentación respectiva el motivo por el que no incluyó en sus declaraciones rectificatorias presentadas el 21 de setiembre de 2018, los ingresos corrientes por los servicios prestados, caso contrario procedería a efectuar el reparo.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 22 de noviembre de 2018, de fojas 882 a 898, la recurrente señala que los Certificados de Avance de Obra (CAO) emitidos en el 2013, que sustentan las facturas observadas, corresponden a la primera venta de bien inmueble por el constructor, caso en el cual el nacimiento de la obligación tributaria ocurre con el pago, que no se realizó en el año 2013; anota que con la Adenda N° 1 se modificó los términos del Contrato de Asociación Público Privada,

 6



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

por el cual se le otorga a título gratuito el derecho de superficie de los terrenos de ESSALUD para que luego de realizar la edificación del Nuevo Hospital III Callao se transfiriera en propiedad a dicha entidad, y luego de producida dicha transferencia ejercería un derecho de uso sobre la edificación para prestar a ESSALUD el servicio de operación y mantenimiento.

Que asimismo, indica que la emisión del CAO tiene como finalidad certificar la ejecución y transferir en propiedad en favor de ESSALUD el hito constructivo, por lo que la naturaleza del CAO no está vinculada a la realización o culminación de una parte de la obra o de la prestación de un servicio, sino que tiene por finalidad acreditar que se ha efectuado una transferencia de propiedad en favor de ESSALUD por el término de la etapa constructiva y que por ello se le pagará un precio determinado; lo que refleja que la intención de las partes nunca fue prestar un servicio en dicha etapa, sino efectuar la venta de una edificación, que califica como primera venta de bien inmueble a efectos del Impuesto General a las Ventas, por lo que el nacimiento de la obligación tributaria se da cuando percibe el ingreso o retribución, lo que no se efectuó en el año 2013.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 2641 a 2686, la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente, e indicó que no presentó documentación adicional a la ya proporcionada, señalando que en el caso de contratos de servicios de prestaciones mixtas debe evaluarse la relevancia de las prestaciones de hacer sobre las de dar, y que en la operación realizada entre la recurrente y ESSALUD involucró la entrega de la construcción de los CAS, de los bienes muebles corporales, así como la prestación de servicios necesarios para la puesta en funcionamiento del Hospital así como el Centro Asistencial Sabogal, por lo que las prestaciones a cargo de la recurrente no se limitaron a la entrega del inmueble construido y de los equipos que lo componen, sino que resultaba indispensable la realización de trabajos adicionales para el funcionamiento de los Centros de Salud. En ese sentido, dado que las prestaciones efectivamente realizadas por la recurrente fueron tanto de dar como de hacer, de acuerdo a los términos contractuales, la naturaleza de la operación, el fin y objetivo, la relevancia de las prestaciones de hacer predominó sobre las de dar, por lo que constituye una prestación mixta que demanda principalmente la realización de actividades de carácter técnico, así como la entrega de bienes muebles (equipos médicos) a satisfacción de ESSALUD. Por lo que los ingresos obtenidos por la recurrente en virtud a dicha operación se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas dada su naturaleza de prestación de servicios, y no como una primera venta de bien inmueble.

Que posteriormente, mediante el ítem 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° _____, de foja 2637, la Administración solicitó a la recurrente, que al amparo del artículo 75 del Código Tributario, presentara sus descargos respecto de la observación a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por ingresos por servicios corrientes, efectuado en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____.

Que en el escrito de 10 de diciembre de 2018, de fojas 854 a 877, la recurrente reitera que tuvo un derecho de superficie respecto de los terrenos donde realizó la construcción de la infraestructura del Hospital para su posterior traspaso a ESSALUD, operación que califica como una primera venta de bienes inmuebles a efecto del Impuesto General a las Ventas, habiéndose incorporado en la Adenda N° 1, como parte de las prestaciones, a la "transferencia de la infraestructura", hecho que ratifica su posición en el sentido que se le otorgó el derecho de superficie a título gratuito para que luego de realizar la edificación del Hospital la transfiriera en propiedad.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 2558 a 2610, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que no proporcionó documentación adicional, por lo que mantuvo la observación efectuada.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que al respecto, el inciso c) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el Impuesto General a las Ventas grava, entre otras operaciones, los contratos de construcción.

Que el inciso d) del artículo 3 de la citada ley, señala que para los efectos de la aplicación del anotado impuesto se entiende por construcción, a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

Que la Sección F de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas - Tercera revisión, comprende las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y obras de ingeniería civil, asimismo, la División 4.1 comprende la construcción corriente de edificios de todo tipo y en ella se incluyen obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter provisional, además comprende la construcción de edificios completos residenciales o no residenciales, por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrata pudiendo subcontratarse una parte o incluso la totalidad del proceso de construcción.

Que el inciso e) del citado artículo 3 dispone que califica como constructor cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella; y el inciso f) del mismo artículo 3, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, prevé que se entiende por contrato de construcción a aquel por el que se acuerda la realización de las actividades señaladas en el inciso d).

Que el inciso e) del artículo 4 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, indica que en los contratos de construcción la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.

Que el numeral 6 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, dispone que en los contratos de construcción, los comprobantes de pago deberán ser otorgados y emitidos en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial y por el monto efectivamente percibido.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____, a foja 2640, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, marzo, mayo, julio a setiembre y noviembre de 2013, toda vez que la recurrente no consideró a los ingresos provenientes de las Facturas N° _____

_____, de fojas 1230, 1232, 1234, 1236, 1238, 1240 a 1243, emitidas por la facturación relativa a los Certificados de Avance de Obra (CAO) N° 1 a 9 del Contrato de Asociación Público Privada para la Constitución de Derecho de Superficie, Diseño, Construcción de Infraestructura, Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento del Nuevo Hospital III Callao y su Centro de Atención Primaria de la Red Asistencial Sabogal de ESSALUD; siendo que dichas facturas fueron emitidas por los importes que se describen en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1

Factura	Fecha	US\$			Tipo de Cambio	S/		
		Base Imponible	IGV	Total		Base Imponible	IGV	Total
-----	24/12/2012	2 861 143,00	515 006,00	3 376 149,00	2,564	7 335 972,00	1 320 475,00	8 656 447,00
-----	24/12/2012	3 659 382,00	658 689,00	4 318 071,00	2,564	9 382 655,00	1 688 878,00	11 071 533,00
-----	24/12/2012	2 749 622,00	494 932,00	3 244 554,00	2,564	7 050 032,00	1 269 006,00	8 319 037,00
-----	26/03/2013	3 169 002,00	570 420,00	3 739 422,00	2,588	8 201 377,00	1 476 248,00	9 677 625,00
-----	10/05/2013	2 660 985,00	478 977,00	3 139 963,00	2,609	6 492 510,00	1 249 652,00	8 192 162,00



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

	02/07/2013	3 717 838,00	669 211,00	4 387 049,00	2,782	10 343 027,00	1 861 745,00	12 204 771,00
	09/08/2013	3 159 515,00	568 713,00	3 728 228,00	2,793	8 824 525,00	1 588 415,00	10 412 940,00
	11/09/2013	3 154 952,00	567 891,00	3 722 843,00	2,797	8 824 400,00	1 588 392,00	10 412 792,00
	12/11/2013	5 258 866,00	946 596,00	6 205 461,00	2,802	14 735 341,00	2 652 361,00	17 387 703,00
		30 391 306,00	5 470 435,00	35 861 741,00		81 639 840,00	14 695 171,00	96 335 011,00

Que en el presente caso se advierte que la Administración ha efectuado el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas, por ingresos omitidos con relación a las facturas antes mencionadas, en la consideración que se encontraban gravadas con el referido impuesto como prestación de servicios, y por ende había nacido en los períodos observados, debido a que las prestaciones de hacer predominaron respecto de las prestaciones de dar.

Que de acuerdo con el Testimonio de la Escritura Pública de Constitución Social, de fojas 370 a 393, la recurrente es una persona jurídica cuyo objeto principal es dedicarse al diseño, financiamiento, construcción, equipamiento, gerencia y prestación de servicios de salud del Nuevo Hospital III Callao y su Centro de Atención Primaria, conforme a lo establecido en el Contrato de Asociación Público Privada.

Que según se aprecia de fojas 1289 a 1441, el 31 de marzo de 2010 ESSALUD otorgó en favor de la recurrente² el Contrato de Asociación Público Privada para la Constitución de Derecho de Superficie, Diseño, Construcción de Infraestructura, Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento del Nuevo Hospital III Callao y su Centro de Atención Primaria de la Red Asistencial Sabogal de ESSALUD.


Que en la Cláusula 3.1 de la Sección III del referido contrato, en relación al Objeto y Modalidad del Contrato, a foja 1429, se estableció que ESSALUD otorgaría a título oneroso a la recurrente el Derecho de Superficie sobre los Terrenos con la finalidad exclusiva que realice el Diseño, Construcción, Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento de los CAS³, para lo cual la recurrente se encargaría de realizar la Construcción y demás actividades que resulten necesarias con la finalidad de cumplir con las prestaciones previstas en el contrato; añade que la recurrente se obliga a destinar los Terrenos respecto de los cuales se le otorga el Derecho de Superficie al fin exclusivo de Construcción, Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento de los CAS, obteniendo para ello todas las autorizaciones necesarias para el desarrollo de sus actividades.

Que además, la Cláusula 3.2, a foja 1429, señala que de manera enunciativa, mas no limitativa, el contrato autoriza a la recurrente a: a) Construir, operar y mantener los CAS, de acuerdo con las características y condiciones establecidas en el presente CONTRATO; b) Gestionar y obtener todas las licencias y permisos necesarios para la implementación del CAS, incluidas las licencias de construcción, remodelación, entre otras; c) Efectuar todos los gastos referidos a inscripciones registrales que se requieran para el cumplimiento del presente contrato, incluidas las independizaciones, declaraciones de fábrica, entre otras; y d) En general, realizar todas las gestiones, trámites y contratos necesarios para la implementación y financiamiento de los CAS, constituyendo el presente documento la autorización respectiva que como propietario de los Terrenos otorga ESSALUD.

Que cabe resaltar que las mencionadas Cláusulas 3.1 y 3.2 fueron modificadas mediante la Addenda N° 01, de fojas 1286 y 1287 vuelta. En cuanto a la Cláusula 3.1 se indicó que el derecho de superficie otorgado a la recurrente sería a título gratuito, incluyéndose además a la transferencia de la infraestructura por parte de la recurrente a favor de ESSALUD como una obligación adicional a las

² En calidad de Sociedad Operadora.

³ De acuerdo a la Sección II: Definiciones, los "CAS" (Centros de asistenciales de Salud), son las edificaciones a ser construidas sobre y/o por debajo de los terrenos cuya operación está a cargo de la recurrente, y para efectos del Contrato se entiende referido conjuntamente al Hospital III y al Centro de Atención Primaria, a foja 1434 vuelta; indicando que Centro de Atención Primaria es uno de los CAS que deberá construir la recurrente, a foja 1434 vuelta, y que Hospital III es el centro hospitalario que deberá construir la recurrente, a foja 1432.





Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

inicialmente pactadas⁴; además con la referida Addenda se incorpora a dicha cláusula que produzca la transferencia, con la emisión y entrega de cada CR-RPI, de la Infraestructura o el Equipamiento correspondiente al respectivo CAO o CAO-E, la recurrente ejercería el Derecho de Uso sobre los bienes afectados⁵ al Contrato, incluyendo los Terrenos, la Infraestructura y del Equipamiento, a fin de ejecutar las obligaciones relacionadas con la Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento de los CAS hasta la resolución o terminación del Contrato; indicándose expresamente que la transferencia en propiedad de la Infraestructura y el Equipamiento a favor de ESSALUD no afectaría la vigencia, exigibilidad y contenido de las demás obligaciones asumidas por la recurrente respecto a los bienes del Contrato. Y respecto a la modificación a la Cláusula 3.2, se incluyó en el inciso a) de dicha cláusula que con el contrato se autorizaba a la recurrente a transferir los CAS.

Que considerando las cláusulas antes mencionadas, se aprecia que ESSALUD otorgó a la recurrente el derecho de superficie sobre sus terrenos para que, en principio, efectuara el diseño, construcción, dotación de equipamiento, operación y mantenimiento de los Centros Asistenciales de Salud, siendo que a tales obligaciones, mediante la Addenda N° 01, se agregó la transferencia de la infraestructura en favor de ESSALUD.

Que asimismo, resulta pertinente anotar las obligaciones que estuvieron a cargo de la recurrente, que se encuentran descritas en la Cláusula 4.4, agrupadas en función al tipo de obligación; habiéndose establecido, entre otras, las siguientes obligaciones:

- a) *Respecto a la Construcción*⁶: Realizar la construcción en la calidad, forma y plazos establecidos y al término de la infraestructura, restablecer las servidumbres que hubiere modificado durante su **construcción**, debiendo transferir en propiedad a ESSALUD la infraestructura asociada a cada CAO, a la emisión y entrega del CR-RPI correspondiente, a foja 1286.
- b) *Respecto de la obligación de Dotación de Equipamiento*⁷: Adquirir, instalar, transferir (a la emisión y entrega del CR-RPI correspondiente), actualizar y dar mantenimiento al Equipamiento necesario para la **prestación de los Servicios** conforme a lo señalado en el presente contrato.
- c) *Respecto de la Operación*: **Ejecutar los Servicios** de acuerdo a los términos y condiciones previstos en la Oferta, las Bases y el Contrato. Así como **prestar los servicios** en forma ininterrumpida, observando todos los estándares previstos en el contrato, a foja 1427 vuelta.
- d) *Respecto de la obligación de Mantenimiento*: realizar el **mantenimiento de la infraestructura y equipamiento**, conservándolas en el estado idóneo para asegurar su correcto funcionamiento, a foja 1426.

Que asimismo se advierte que el mencionado contrato conceptualiza a la "Construcción", como todas las actividades necesarias para la realización y la puesta en servicio de los CAS, que incluyen, la ejecución

⁴ Al respecto la Addenda N° 01 señala lo siguiente: 3.1 Por el presente CONTRATO, ESSALUD otorga a título gratuito a la Sociedad Operadora, el Derecho de Superficie sobre los Terrenos con la finalidad exclusiva que ésta realice el Diseño, Construcción y transferencia de la infraestructura, la Dotación de Equipamiento y la Operación y Mantenimiento de los CAS.

⁵ De acuerdo a la Sección II: Definiciones, modificada por la Addenda N° 01, de fojas 1287 y vuelta, "Bienes Afectados al Contrato" son los bienes muebles o inmuebles que de una u otra forma se encuentran incorporados al Contrato, está afectados a éste o constituyen bienes inseparables del objeto del mismo. Son i) los Terrenos; ii) la Infraestructura, incluyendo cualquier bien que se hubiera integrado a la Construcción y no pueda ser separado sin afectar el adecuado funcionamiento de las mismas, así como la Infraestructura Nueva y iii) el Equipamiento, independientemente que hayan sido entregados y/o transferidos por, o a ESSALUD al inicio o durante la ejecución del Contrato; y/o los adquiridos, construidos y/o transferidos en propiedad a ESSALUD por la recurrente conforme a lo establecido en el Contrato. Sin embargo, los bienes muebles (léase Equipamiento) vinculados exclusivamente a la prestación de Servicios Opcionales, así como aquellos que no forman parte de los compromisos asumidos por la recurrente con ESSALUD, no deberán ser devueltos a ESSALUD, encontrándose ésta en la posibilidad de adquirirlos conforme a lo establecido en este Contrato.

⁶ Modificada por Addenda N° 01.

⁷ Modificada por Addenda N° 01.





Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

de la infraestructura y todas aquellas actividades vinculadas a la puesta en operación de los CAS, las cuales serán de responsabilidad exclusiva de la recurrente, indicando entre dichas actividades a la realización de obras civiles de diversa naturaleza, a la construcción de instalaciones de equipos o sistemas eléctricos, mecánicos o electrónicos (exceptuando el equipo médico) y a la implementación de tecnología de la información.

Que al respecto cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 02661-9-2019, al analizar un contrato similar al previamente descrito, ha indicado lo siguiente:

“... la recurrente presentó como medios probatorios ... contrato de asociación público privada para la constitución del derecho de superficie, diseño, construcción de infraestructura, dotación de equipamiento, operación y mantenimiento del nuevo hospital III Villa María del Triunfo de la red asistencial Rebagliati de ESSALUD, ...

... el contrato de asociación público privada para la constitución del derecho de superficie, diseño, construcción de infraestructura, dotación de equipamiento, operación y mantenimiento del nuevo Hospital III Villa María del Triunfo de la red asistencial Rebagliati de ESSALUD, que otorga ESSALUD en favor de la recurrente...

... del análisis de lo expuesto se constata que ... mediante el referido contrato tenía a su cargo la construcción de infraestructura del Nuevo Hospital III Villa María del Triunfo en la Red Asistencial Rebagliati de Essalud, según las características señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de todas las Actividades Económicas de las Naciones Unidas, la actividad que desarrolló son propias de actividades de construcción⁸.

Que ... los desembolsos fueron efectuados a la recurrente ... como anticipos por la ejecución de la referida obra, por lo que de acuerdo con el inciso e) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en dichos meses acaeció el nacimiento de la obligación tributaria respecto de los mencionados desembolsos; en este sentido, el reparo materia de análisis formulado en dichos períodos se encuentra arreglado a ley...”

Que de lo expuesto, se aprecia que este Tribunal en la Resolución N° 02661-9-2019 ha dejado establecido respecto de un contrato similar al de autos, esto es, un contrato de asociación público privada para la constitución del derecho de superficie, diseño, construcción de infraestructura, dotación de equipamiento, operación y mantenimiento de un hospital III de la red asistencial Rebagliati de ESSALUD, que dicha actividad corresponde a aquellas propias de actividades de construcción y por ende califican como contratos de construcción y el nacimiento de la obligación tributaria respecto del Impuesto General a las Ventas nace de conformidad con lo establecido en el inciso e) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en ese sentido, y considerando que el contrato que sustenta el presente reparo es similar al que fuera materia del referido pronunciamiento, esto es, un Contrato de Asociación Público Privada para la Constitución de Derecho de Superficie, Diseño, Construcción de Infraestructura, Dotación de Equipamiento, Operación y Mantenimiento del Nuevo Hospital III Callao y su Centro de Atención Primaria de la Red Asistencial Sabogal de ESSALUD, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido, y por ende, a efecto del nacimiento de la obligación trituaría respecto del Impuesto General a las Ventas resulta de aplicación lo establecido en el inciso e) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en este extremo.

Ingresos por capital o financiamiento consignados en el CR-RPI emitidos en forma conjunta con el CAO, originados por la prestación de servicios en virtud del Contrato de Asociación Público Privada suscrito con ESSALUD

⁸ La Negrita es nuestra.





Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° _____, a foja 3417, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, marzo, mayo, julio a setiembre y noviembre de 2013, se advierte que la Administración reparó la base imponible por ingresos por capital o financiamiento consignados en el CR-RPI emitidos en forma conjunta a cada CAO, originados por la prestación de servicios en virtud del Contrato de Asociación Público Privada suscrito con ESSALUD, sustentándose en los Requerimientos N° _____, así como sus resultados, señalando como base legal los artículos 4 y 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 1 del Requerimiento N° _____, de fojas 2701 a 2707, la Administración indica que las facturas emitidas de diciembre de 2012 a diciembre de 2013 corresponden a la emisión de cada Certificado de Avance de Obra (CAO), los cuales no consideraron los costos de financiamiento incluidos en los Certificados de Reconocimiento de Derechos Irrevocables de la Retribución por Inversiones (CR-RPI), no obstante que en este último ESSALUD se obligó en forma incondicional e irrevocable a pagar al titular de dicho certificado el importe que allí consigna, que incluye los intereses compensatorios establecidos en las Cláusulas 12.5 y 12.23 del Contrato de Asociación Público Privada suscrito con ESSALUD, determinados y calculados conforme a las Secciones XII y XIII de dicho contrato; por lo que de acuerdo al artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas correspondía incluirlos en la base imponible de dicho impuesto.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 22 de noviembre de 2018, de fojas 882 a 898, la recurrente señala que los Certificados de Avance de Obra (CAO) emitidos en el 2013 corresponden a la primera venta de bien inmueble por el constructor, donde el nacimiento de la obligación tributaria ocurre con el pago, que no se realizó en el año 2013.

Que según señala la Administración en el numeral 4.3.2 del punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 2659 y 2660, en la facturación realizada por la recurrente no se consideró los ingresos de financiamiento incluidos en el CR-RPI, siendo que este último incluye la obligación de ESSALUD en forma incondicional e irrevocablemente a pagar al titular de dicho certificado, que incluye los intereses compensatorios establecidos según contrato; en ese sentido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas así como el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05905-1-2002, correspondía que el componente financiero forme parte de la base imponible de la emisión en cada comprobante de pago.

Que posteriormente, en el ítem 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° _____, de foja 2637, la Administración solicitó a la recurrente, que al amparo del artículo 75 del Código Tributario, presentara sus descargos respecto del reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por ingresos por capital o financiamiento, efectuado en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____.

Que mediante escrito de 10 de diciembre de 2018, a fojas 856, la recurrente señala que en la medida que el nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bien inmueble se produce con la percepción de la retribución, no puede sostenerse que existe omisión en el valor de la operación gravada.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 2558 a 2610, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que no proporcionó documentación adicional, por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____, a foja 2640, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, marzo, mayo, julio a setiembre y noviembre de 2013, toda vez que la recurrente no consideró en



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

las Facturas N°

, los ingresos por financiamiento consignados en los CR-RPI; de acuerdo a los importes que se describen en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 2

Factura	CAO asociado a factura	Monto factura US\$	Monto CR-RPI asociado a CAO US\$	Diferencia (B) - (A)
		Total (A)	Total (B)	
	CAO N° 1	3 376 149,00	7 350 745,00	3 974 595,00
	CAO N° 2	4 318 071,00	9 265 795,00	4 947 724,00
	CAO N° 3	3 244 554,00	6 860 088,00	3 615 534,00
	CAO N° 4	3 739 422,00	7 794 063,00	4 054 641,00
	CAO N° 5	3 139 963,00	6 454 652,00	3 314 690,00
	CAO N° 6	4 387 049,00	8 825 668,00	4 438 619,00
	CAO N° 7	3 728 228,00	7 447 680,00	3 719 452,00
	CAO N° 8	3 722 843,00	7 383 035,00	3 660 192,00
	CAO N° 9	6 205 461,00	12 131 636,00	5 926 175,00

Que de acuerdo con las Cláusulas 12.1 y 12.2 del Contrato de Asociación Público Privada mencionado precedentemente, a foja 1410, la recurrente percibiría una retribución mensual denominada *Retribución por el Servicio (RPS)*, que incluye la *Retribución por Inversiones (RPI)* y la *Retribución por Operaciones (RPO)*. Se indica asimismo, que los RPI comprende los costos de inversión en infraestructura que equivale a la *Retribución por Inversión en Infraestructura (RPI-I Total)* y los costos de inversión en equipamiento que equivale a la *Retribución por Inversión en Equipamiento (RPI-E Total)*; y que los RPO involucra los costos de operación asistencial que equivale a la *Retribución por Operación Asistencial (RPOA)* y los costos de operación y mantenimiento administrativos que equivale a la *Retribución por Mantenimiento y Operación (RPMO)*.

Que a su vez, la Cláusula 13.19, a foja 1401, del Contrato de Asociación Público Privada mencionado precedentemente, establece que los *Certificados de Avances de Obra (CAO)* y los *Certificados de Avances de Equipamiento (CAO-E)* respaldan la emisión de *Certificados de Reconocimiento de Derechos Irrevocables del RPI (CR-RPI)*.

Que de los *Certificados de Reconocimiento de Derechos Irrevocables de la Retribución por Inversiones (CR-RPI)*⁹, se aprecia que éstos se encuentran asociados a los CAO N° 1 a 9¹⁰, por los cuales la recurrente emitió las Facturas N°

,¹¹ siendo que en el numeral 1 de cada uno de los CR-RPI se indica que por dicho documento ESSALUD se obliga incondicional e irrevocablemente, tomando en consideración lo señalado en su numeral 2 denominado "*Intereses Compensatorios o TASA*", a pagar los importes del Cuadro N° 2 detallados precedentemente, en las cuotas y en las fechas establecidas en los Apéndices 2 del Anexo B de cada uno de ellos.

Que de lo expuesto se aprecia que los *Certificados de Reconocimiento de Derechos Irrevocables de la Retribución por Inversiones (CR-RPI)*, que sustentan los ingresos por capital o financiamiento materia del presente reparo, se encuentran asociados y su emisión está respaldada por los CAO así como por los *Certificados de Avances de Equipamiento (CAO-E)*, y que este Tribunal ha señalado que los CAO califican como contrato de construcción y no como prestación de servicios, y siendo que el reparo de la

⁹ De fojas 248 a 254 vuelta, 255 a 261 vuelta, 262 a 268 vuelta, 269 a 275 vuelta, 276 a 282 vuelta, 283 a 289 vuelta, 290 a 296 vuelta, 297 a 303 vuelta y 304 a 310 vuelta.

¹⁰ De fojas 254, 261, 268, 275, 282, 289, 296, 303 y 310.

¹¹ De fojas 1230, 1232, 1234, 1236, 1238, 1240 a 1243.



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Administración se sustenta únicamente en que por la vinculación entre los referidos conceptos, los Certificados de Reconocimiento de Derechos Irrevocables de la Retribución por Inversiones (CR-RPI al igual que las CAO constituían servicios, lo que no es correcto, conforme con lo señalado en el acápite anterior, corresponde levantar el mencionado reparo, toda vez que el nacimiento de la obligación triturraría respecto del mencionado impuesto se determina de conformidad con lo establecido en el inciso e) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en ese sentido se revoca la resolución apelada en este extremo.

• Crédito fiscal

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° _____,

_____ a foja 3417 vuelta, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, enero, febrero, mayo, julio, setiembre, octubre y diciembre de 2013, se advierte que la Administración reparó el crédito fiscal de tales periodos por operaciones no reales, sustentándose en los Requerimientos N° _____, así como sus resultados, señalando como base legal el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____, de fojas 3019 y 3020, la Administración solicitó a la recurrente que sustente con documentación fehaciente el cumplimiento de los requisitos sustanciales contenidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en relación a las siguientes facturas: Factura N° _____ emitida por _____, Facturas N° _____ emitidas por _____, y la Factura N° _____ emitida por _____; para lo cual debía adjuntar contratos, medios de pago, constancia de trabajos realizados, informes, proyectos, actas, entre otros.

Que con escrito de 29 de enero de 2018, de fojas 2494 y 2497, la recurrente señala que las facturas del proveedor _____ corresponden a los pagos por avances de obras; en relación al proveedor _____ señala que corresponde a la adquisición de zócalos, pisos y revestimiento de paredes; y finalmente en cuanto a _____ señala que la facturación vinculada a tal proveedor es por la adquisición de combustible Diesel, anotando que cumplió con proporcionar en cada caso las facturas y los medios de pago.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 3001 a 3003, la Administración dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente.

Que posteriormente, de acuerdo al punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____, de fojas 2979 a 2983, la Administración señaló que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente en atención al Requerimiento N° _____ concluyó que no cumplió con presentar documentación que acredite fehacientemente las operaciones descritas en las Facturas N° _____, antes mencionadas, emitidas por _____ por lo que no corresponde la utilización del crédito fiscal vinculado con tales comprobantes de pago, al constituir operaciones no reales, reparando el crédito fiscal originado en tales facturas.

Que adicionalmente, en el punto 6 del mismo Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ de fojas 2970 a 2972, la Administración requirió a la recurrente que explique por escrito la naturaleza, vinculación con la generación de renta, así como sustentar contable, legal y documentariamente el uso del crédito fiscal de las siguientes facturas: Factura N° _____ emitida por _____ Facturas N° _____

emitidas por _____



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Perú S.A.C., y la Factura N° 0116-021677 emitida por Zeta Gas Andino S.A.; debiendo por cada operación a) Exhibir los originales de los comprobantes de pago compra USUARIO; b) Exhibir los originales de las guías de remisión (remite o del transportista) relacionados a los comprobantes de pago de compra; c) Exhibir las Notas de Débito y/o Crédito recibidas, relacionadas a los comprobantes de pago de compra; d) Exhibir proformas, presupuestos y otros, de ser el caso; e) Exhibir las órdenes de compra, órdenes de trabajo (servicios), u otros que lo sustituyan de corresponder; f) Exhibir los informes de trabajo por los servicios recibidos, indicando los trabajos realizados, el área o personas beneficiadas, entre otros; g) Exhibir los documentos y/o comprobantes de egreso de Caja y Banco, transferencia bancaria, cheques, estado de cuenta corriente y otros documentos que sustenten el pago establecidos en la Ley N° 28194; h) Exhibir los comprobantes y/o constancias por operaciones comprendidas en el Régimen de Deducciones, Percepciones y Retenciones del Impuesto General a las Ventas, según corresponda; i) Exhibir los contratos en idioma español vigentes a la fecha de emisión del comprobantes de pago y las adendas correspondientes; j) Exhibir la documentación sustentatoria a fin de acreditar la causalidad, fehaciencia y realidad de las operaciones de compra de bienes y/o servicios, tales como informes, memorandos, reportes, actas de entrega u otros, Libro Kardex u otros libros o documentos de control de los bienes ingresados a almacén, libro de Activo Fijo, Planilla de Remuneraciones, boletas de pago a trabajadores, según sea el caso, entre otros.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 20 de marzo de 2018, de fojas 1787, 1788 y 1792 a 1795, indicando lo siguiente: i) En cuanto a f . . . señala que prestó sus servicios en el marco del Sub Contrato de Obra para el suministro de piso vinílico flexible en rollo, alto tránsito Tarkett, contra zócalo de vinílico, zócalo de vinílico, entre otros, habiéndose obligado a pagar una contraprestación ascendente a S/ 586 541,00, los cuales fueron necesarios para la construcción del Hospital y del Centro de Atención Primario de acuerdo al Contrato de Asociación Público Privada; ii) respecto al proveedor . . . refiere que los servicios prestados por dicha empresa también se prestaron en cumplimiento de un Sub Contrato de Obra, para el suministro e instalación de fachadas, andamios, cortasol de aluzinc, entre otros, habiéndose obligado a pagar una contraprestación por US\$ 1 109 606,00, los cuales fueron necesarios para la construcción del Hospital y del Centro de Atención Primario de acuerdo al Contrato de Asociación Público Privada; iii) sobre el proveedor . . . señala que la adquisición de combustible Diesel se efectuó para poner a prueba el sistema de vapor y condensado así como los grupos electrógenos del Hospital; y iv) respecto a . . . indica que corresponde a la adquisición de combustible para el funcionamiento de las calderas y cocinas del Hospital.

Que mediante los puntos 3 y 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° . . . de fojas 2935 a 2953, la Administración, en relación al proveedor . . . señala que si bien la recurrente presentó el Sub Contrato de Obra, así como los comprobantes de pago y los pagos efectuados, no presentó documentación adicional que sustente el servicio prestado; respecto al proveedor . . . refiere que no presentó documentación adicional a la ya proporcionada en atención al Requerimiento N° . . . ; en cuanto al proveedor . . . señala que si bien proporcionó el Sub Contrato de Obra, comprobantes de pago, medios de pago, no ha presentado documentación sobre el servicio efectuado por el avance de obra, ni informes sobre los trabajos realizados; y finalmente respecto al proveedor . . . sostuvo que la recurrente solo presentó copia de la factura, el comprobante de percepción venta interna y el medio de pago, los cuales no permiten acreditar la realidad de dicha operación; en ese sentido, procedió a reparar el crédito fiscal originado en dichas adquisiciones al corresponder a operaciones no reales, conforme al artículo 18 e inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que posteriormente, mediante los ítems 1 y 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° . . . de foja 2637, la Administración solicitó a la recurrente, que al amparo del artículo 75 del Código Tributario, presentara sus descargos respecto del reparo efectuado mediante los puntos 3 y 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° . . . , por operaciones no reales.

15



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que en atención a dicho requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de diciembre de 2018, de fojas 877 a 881, indica que a efecto de acreditar la realidad de las operaciones observadas presenta, en relación al proveedor _____, valorizaciones y guías de remisión, respecto a una carta fianza y hojas de cuaderno de obra, y en cuanto a _____ guías de remisión y correos electrónicos.

Que mediante los puntos 1 y 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 2610 a 2634, la Administración dio cuenta de la documentación adicional proporcionada por la recurrente a efecto de acreditar la realidad de las operaciones observadas, señalando al respecto lo siguiente: i) sobre _____, que las valorizaciones proporcionadas por sí solas no evidencian que se encuentre relacionadas con las facturas reparadas y que las guías de remisión presentadas no identifican a las personas que recibieron los materiales, sin sello de recepción de la recurrente sino de otra empresa, y no existe documentación que acredite el ingreso al almacén o control de las adquisiciones; ii) respecto al proveedor _____, señala que el correo presentado obedece a coordinaciones de otra empresa y que la guía de remisión proporcionada no identifica al conductor; y iii) en cuanto a _____ señala que la carta fianza solo expresa la voluntad de garantizar las obligaciones pactadas en el contrato mas no acredita la realidad de las operaciones, y en cuanto a las hojas de cuaderno de obra no se aprecia la relación con las facturas observadas; señalando además que las fotografías presentadas no acreditan la relación con la prestación del servicio efectuado por el proveedor. Asimismo, dejó constancia que en relación al proveedor _____ la recurrente no se pronunció ni presentó documentación adicional.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que por su parte, el artículo 44 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone que el comprobante de pago o nota de crédito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en estos, por el responsable de su emisión, siendo que el que recibe el comprobante de pago o nota de crédito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Que el inciso a) del citado artículo, señala que se considera operación no real aquélla en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción, y que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que ahora bien, en relación con las operaciones no reales, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, este Tribunal ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones. Adicionalmente, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que a efecto de demostrar la hipótesis que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que en la Resolución N° 09072-1-2012 se señala que en los casos de reparos por operaciones no reales es necesario demostrar todo el circuito de las operaciones de adquisición de los bienes y/o servicios materia de reparo, así uno de los aspectos que deben ser constatados, es la entrega efectiva de los bienes y/o la prestación efectiva de los servicios por parte de los proveedores que emitieron los comprobantes de pago al comprador o usuario del servicio, en cuyo primer supuesto, es necesaria la verificación de documentos como reportes de control de ingresos o registros de inventarios de los bienes al almacén del comprador o de su entrega al mismo o a quien este haya designado, así como el pago por la adquisición de dichos bienes o servicios.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha indicado que las operaciones pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que especifique la recepción de los bienes, su ingreso a almacén, el traslado de los mismos -a través de guías de remisión- tratándose de operaciones de compra de bienes.

Que conforme señala el Informe General de Fiscalización, a foja 3235, la recurrente es una empresa dedicada a brindar servicios de asistencia médica a empresas públicas y privadas, y también desarrolla actividades de construcción y equipamiento de hospitales.

Que de acuerdo al Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , a foja 2634, el reparo por operaciones no reales se encuentra relacionado con las facturas que se describen en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 3

Periodo	Proveedor	Factura N°	Base Imponible S/	IGV S/
2012-12			1 415 302,00	254 754,00
2013-01			11 528,00	2 075,00

17



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

2013-02			234 617,00	42 231,00
2013-05			227 723,00	40 990,00
2013-07			134 481,00	24 207,00
2013-09			15 313,00	2 756,00
			3 485,00	627,00
			2 305,00	415,00
			24 499,00	4 410,00
2013-10			70 074,00	12 613,00
			1 387,00	250,00
			27 532,00	4 956,00
			9 552,00	1 719,00
			856,00	154,00
			5 165,00	930,00
			108,00	19,00
			5 190,00	934,00
2013-12			67 576,00	12 164,00
			4 316,00	777,00

Que de autos se aprecia que la recurrente con la finalidad de sustentar la realidad de las operaciones observadas con , adjuntó diversa documentación, tales como: copia de los comprobantes de pago, Sub Contrato de Obra, valorizaciones, guías de remisión remitente, copias de consulta pagos realizados, estados de cuenta y comprobantes de percepción venta interna.

Que de las copias de las Facturas N°

, de fojas 1515, 1519, 1521, 1523, 2289, 2292, 2295, 2299, 2302, 2304, 2307, 2309, 2315, 2320 y 2322, se aprecia que fueron emitidas por los conceptos de Adelanto por compra de materiales, Zócalos de 4", Piso rollo, rev pared, Accesorio tira cobre, Ultrabond eco, Formipega, Perfil angular, Perfil zócalo y Cor. Sold.

Que es preciso indicar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial anteriormente glosado, establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago observado ni que este se encuentre registrado, sino que es necesario que la recurrente acredite que tales operaciones en efecto se realizaron con documentación suficiente que sustente su dicho, por lo que las copias de las citadas facturas, así como las copias de los comprobantes de percepción venta interna, de fojas 1518, 1520, 1522, 2287, 2290, 2293, 2297, 2305, 2308, 2311 y 2317, no sustentan la realidad de las operaciones consignadas en las facturas reparadas.

Que asimismo, obra en autos el Sub Contrato de Obra CALLAO-034/2012 de 31 de enero de 2013, celebrado entre la recurrente y , de fojas 2262 a 2286, en cuya Cláusula 2.1 se indica que . fue contratada bajo la modalidad de precios unitarios a fin que ejecute los servicios descritos en su Anexo N° 1, para la ejecución de la obra "

Que del Anexo N° 1, de fojas 2268 y 2269, se aprecia que los servicios que abarcó el mencionado contrato fue la de suministro de materiales para la instalación de "Piso Vinílico flexible en rollo alto tránsito tarkett (Standard Plus 2 MM y Vylon Plus 2 MM)", "Piso Vinílico flexible en rollo alto tránsito para ambientes húmedos antideslizante tarkett (Óptima Multisafe 2 MM)", "Piso Vinílico conductivo flexible en



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

rollo alto tránsito tarkett (IQ Toro SC 2 MM)", "Contrazócalo de vinílico flexible tarkett o similar", "Contrazócalo sanitario cover former" y "Zócalo de Vinílico flexible en rollo (Standard Plus 2 MM y Vylon Plus 2 MM)".

Que en la Cláusula 4.2 se señaló que quincenalmente y una vez ejecutado como mínimo el 40% de la obra, el Jefe de Obra de la recurrente y la persona autorizada por [redacted] medirán de común acuerdo las unidades de obra realmente ejecutadas y aprobadas por el supervisor de obra, y en el supuesto en que no hubiera acuerdo, únicamente se abonará las unidades en las que ambas partes estén de acuerdo; y en la Cláusula 4.3 se indica que del resultado de la medición conjunta,

[redacted] emitiría una factura semanal, siendo el único documento válido a efectos de la facturación, anotando que en la factura deberá aparecer el número y el título de la obra, así como el número del contrato.

Que a su vez, en las Cláusulas 5.1 y 5.2 se señala que el contrato entraría en vigencia el 31 de enero de 2013, teniendo [redacted] que ejecutar las obras de acuerdo al programa de trabajo aprobado por el gerente de la obra y conforme a los plazos establecidos en el Anexo N° 2, habiéndose indicado en el referido anexo, a foja 2265, que [redacted] quedaba obligado a presentar un plan de obra de acuerdo con el programa de trabajos de la obra principal en el plazo de dos semanas a partir de la firma del contrato.

Que en relación al contrato, cabe señalar que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, esto es, con los contratos solo se evidencia un acuerdo de voluntades de las partes contratantes, mas no acredita indubitablemente que los servicios contratados se efectuaron en la realidad, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realización de los servicios observados; debiendo anotarse que la recurrente no ha proporcionado la documentación que en el mencionado contrato se describe.

Que asimismo la recurrente adjuntó las Valorizaciones que obran de fojas 1010 a 1015, de cuya revisión se aprecia que consigna como descripción a los servicios descritos en el Anexo N° 1 al Sub Contrato de Obra CALLAO-034/2012 de 31 de enero de 2013, a foja 2269, no obstante en ellos solo se encuentra una firma de un gerente de obra, del cual no se ha acreditado que tenga relación con la recurrente, debiendo indicarse al respecto que de acuerdo a la Cláusula 4.2 del mencionado contrato, la medición de las unidades de obra realmente ejecutadas serían aprobadas de común acuerdo por el jefe de obras de la recurrente y la persona autorizada por [redacted], y en caso no exista acuerdo únicamente se abonaría las unidades en las que existiera acuerdo; por lo que las referidas valorizaciones no permiten establecer la realidad de las operaciones observadas.

Que obra en autos también las Guías de Remisión Remitente N° [redacted] de fojas 1024, 1032, 1034, 2298, 2300, 2312 y 2319, vinculadas a las Facturas N° [redacted]

[redacted], no obstante en ellos no se ha consignado los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, ni el número de licencia de conducir de quien habría efectuado el transporte de los bienes, de conformidad con lo previsto por el artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago¹², por lo que no podrían considerarse como documentos idóneos

¹² El numeral 19.2 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, establece que se considerará que un documento no reúne los requisitos y características para ser considerado como guía de remisión remitente emitida por el propietario, poseedor de los bienes, entre otros, independientemente de que el transporte se realice bajo la modalidad de transporte privado o público, si incumple con señalar los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor.



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

para acreditar el traslado de los bienes que describe, debiendo anotarse que la recurrente no ha presentado las guías de remisión transportista. Asimismo, en relación a las Facturas N°

presentó las Guías de Remisión Remitente N° , de fojas 1026, 1028, 1030 y 1036, de cuya revisión no se aprecia que haya sido recepcionada por la recurrente, toda vez que la recepción la realiza otra empresa, no habiendo proporcionado la recurrente ningún documento de control interno en el que se aprecie el ingreso de la mercadería adquirida, las partes de ingreso o boletas de recepción a almacén u otro similar que sustente el ingreso, recepción y conformidad de los bienes adquiridos, por lo que las guías de remisión presentadas no permiten acreditar fehacientemente el traslado de los bienes y por ende la realidad de las operaciones con el supuesto proveedor.

Que finalmente, en cuanto a los documentos "consulta de pagos realizados" y los estados de cuenta presentados, de fojas 1516, 1517, 1526, 2288, 2291, 2294, 2296, 2301, 2303, 2306, 2310, 2316, 2318 y 2321, que acreditarían la cancelación de las facturas observadas, es preciso indicar que tales documentos no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no ha presentado elementos de prueba que permitan acreditar la efectiva realización de las operaciones objeto de reparo, no obstante haber sido requerida para ello, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente en el que señala que según la Administración los precios según contrato no se condicen con los importes facturados, debe señalarse que conforme al análisis realizado en esta instancia, la recurrente no cumplió con proporcionar documentación que de manera razonable permita establecer la realidad de las operaciones, no habiéndose sustentado el reparo en la discrepancia de los importes consignados en las facturas con los establecidos según contrato, sino en la falta de elementos que acrediten las operaciones descritas en dichos comprobantes de pago, por lo que el argumento expuesto por la recurrente no resulta pertinente.

Que de autos se aprecia que la recurrente con la finalidad de sustentar la realidad de las operaciones observadas emitidas por , adjuntó diversa documentación, tales como: copia de los comprobantes de pago, Sub Contrato de Obra, Contrato de Cesión de Posición Contractual, carta dirigida al banco y estado de cuenta, constancia de detracción, hojas de cuaderno de obra y carta fianza.

Que las Facturas N° fueron emitidas por el adelanto y cancelación de la parte final de la Valorización N° 1 de la obra de Callao , según Contrato N° (, de fojas 2408 y 2409, los cuales, conforme al criterio jurisprudencial citado anteriormente, no resultan suficientes a efecto de acreditar la realidad de las operaciones.

Que asimismo, obra en autos el Sub Contrato de Obra CALLAO-031/2012 de 18 de diciembre de 2012, celebrado entre la recurrente y , de fojas 2361 a 2381, en cuya Cláusula 2.1 se indica que , fue contratada bajo la modalidad de precios unitarios a fin que ejecute los servicios descritos en el Anexo N° 1, para la ejecución de la obra "1

Que del aludido Anexo N° 1, a foja 2366, se aprecia que los servicios que abarcó el mencionado contrato fue la de "Suministro e instalación de fachada de Aluzinc esp 0,9 mm, modulación 400-500 mm según especificaciones técnicas y planos del proyecto", "Suministro e instalación de fachada de Aluzinc microperforado esp 0,9 mm, modulación 400-500 mm según especificaciones técnicas y planos del



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

proyecto", "Suministro e instalación de aluminio compuesto en fachadas según especificaciones técnicas y planos del proyecto", y por "Andamios colgantes eléctricos de 6 mts que incluye el transporte, armado, movimiento, etc".

Que en la Cláusula 3.1 se indica que la contraprestación sería abonada de acuerdo al avance de los servicios; asimismo, en la Cláusula 4.2 se señaló que semanalmente el Jefe de Obra de la recurrente y la persona autorizada por [redacted] medirán de común acuerdo las unidades de obra realmente ejecutadas y aprobadas por el supervisor de obra, y en el supuesto en que no hubiera acuerdo, únicamente se abonará las unidades en las que ambas partes estén de acuerdo.

Que en las Cláusulas 5.1 y 5.2 se señala que el contrato entraría en vigencia el 18 de diciembre de 2012, teniendo [redacted] que ejecutar las obras de acuerdo a los plazos establecidos en el Anexo N° 2, y en el referido anexo, a foja 2365, se señala que [redacted] quedaba obligado a presentar un plan de obra de acuerdo con el programa de trabajos de la obra principal en el plazo de dos semanas a partir de la firma del contrato.

Que conforme ya se ha indicado, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que estos se efectuaron en la realidad, no habiendo proporcionado la recurrente la documentación que en el mencionado contrato se describe, ni la Valorización N° 01 al que alude la descripción de las facturas reparadas.

Que si bien la recurrente presenta hojas del cuaderno de obra, de fojas 1041 y 1042, estos no permiten establecer relación con los servicios materia de reparo, toda vez que dan cuenta de los trabajos de instalación del "Panel multipanel F", a cargo de "ARTCO", el cual no se encuentra dentro de los servicios descritos en el Anexo N° 1 del Sub Contrato de Obra CALLAO-031/2012 de 18 de diciembre de 2012, a foja 2366, cuya ejecución se obligó [redacted]; debiendo indicarse además que en dichas hojas de cuaderno de obra se indica que el trabajo fue recepcionado con la Carta N° [redacted] y además se alude a la Carta N° [redacted], las cuales no han sido proporcionados por la recurrente a efecto de establecer la vinculación con las operaciones reparadas.

Que asimismo, en relación a la Carta Fianza N° [redacted], de fojas 1006 y 1007, debe indicarse que la emisión del referido documento obedece a la voluntad de garantizar el servicio que prestaría [redacted] en favor de la recurrente, mas no que dichos servicios hayan sido realizados en la realidad.

Que además la recurrente presentó el Contrato de Cesión de Posición Contractual de 25 de marzo de 2013, de fojas 2359 y 2360, en el cual cede su posición en el Sub Contrato de Obra CALLAO-031/2012 de 18 de diciembre de 2012, en favor de [redacted], no obstante debe anotarse al respecto que las Facturas N° [redacted], materia de reparo, de fojas 2408 y 2409, fueron emitidas el 28 de diciembre de 2012 y 11 de enero de 2013, esto es, con anterioridad a la celebración de dicha cesión, por lo que la recurrente se encontraba obligada a acreditar la realidad de las operaciones materia de reparo.

Que obra en autos también la carta de 14 de enero de 2013 en el que la recurrente solicita al Banco Interbank que transfiera a favor de [redacted], la suma de US\$ 627 000,00, así también el estado de cuenta en relación a dicha transferencia y la constancia de detracción, de fojas 2410, 2411 y 2382, los cuales solo dan cuenta de los pagos que se habrían efectuado, mas no resultan suficientes a efecto de acreditar la realización de la operación materia de reparo.

Que finalmente, en cuanto a las fotografías que obran a fojas 1038 a 1040, cabe mencionar que si bien de su revisión se aprecia que corresponde al [redacted] de ESSALUD,

 21



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

de estas no se evidencia que correspondan a los servicios materia de reparo, por lo que no acreditan la realidad de las operaciones.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no ha presentado elementos de prueba que permitan acreditar la efectiva realización de las operaciones objeto de reparo, no obstante haber sido requerida para ello, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

•
Que la Factura N° fue emitida por "6000 galones Diesel B5 S-50", a foja 1510, el que conforme se ha señalado anteriormente, no resulta suficiente a efecto de sustentar la realidad de la operación que en ella describe.

Que en cuanto al documento consulta de pagos realizados, a foja 1511, que acreditaría la cancelación de la factura observada, es preciso indicar que dicho documento no resulta suficiente para acreditar la efectiva realización de la operación observada.

Que a foja 1509 presenta la Guía de Remisión N° por el traslado de 6000 galones Diesel B5 S-50, sin embargo en él no se consigna los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, ni el número de licencia de conducir de quien habría efectuado el transporte de los bienes, de conformidad con lo previsto por el artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que no podría considerarse como documento idóneo para acreditar el traslado de los bienes que describe.

Que presenta además un correo electrónico, de fojas 1002 y 1003, en el que se indica el despacho de 6000 galones de petróleo en Villa María del Triunfo y Callao, sin embargo, tal información es remitida por un proveedor distinto a , pues se alude a la , por lo que tal comunicación tampoco permite establecer la realidad de la operación.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no ha presentado elementos de prueba que permitan acreditar la efectiva realización de las operaciones objeto de reparo, no obstante haber sido requerida para ello, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

•
Que en relación a la Factura N° , emitida por "830 galones de GLP", la recurrente solo presentó copia de la referida factura, el Comprobante de Percepción Interna N° y la consulta de pagos realizados, de fojas 2355, 2357 y 2358, los cuales no establecen la realidad de la operación; en ese sentido corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación al argumento de la recurrente en el que indica que la Administración no cumplió con realizar cruces de información con sus proveedores a efecto de verificar la realidad de sus operaciones, cabe indicar que según lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, y como ha sido señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 02796-4-2016, entre otras, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que en el caso de autos, la carga de la prueba correspondía a la recurrente, encontrándose ésta en mejor situación de probar o acreditar con la documentación correspondiente la realidad de sus operaciones, lo que no sucedió en el caso de autos, habiendo, por su parte, la Administración cumplido con valorar los documentos que obra en el expediente, y luego de una



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

apreciación razonada concluyó que los mismos no acreditaban la realidad de las operaciones observadas, lo que se ajusta a ley; asimismo, cabe señalar que este Tribunal en las Resoluciones N° 07223-3-2003, 00567-6-2006 y 00791-4-2006, ha señalado que la facultad de fiscalización de la Administración es discrecional y que si bien esta debe realizar las actuaciones necesarias a efectos de realizar una correcta determinación de la obligación tributaria, esto ocurre sobre la base de la información que los mismos contribuyentes deben presentar, siendo que en el presente caso la recurrente no cumplió en la etapa de fiscalización con presentar documentación que sustente la realidad de las operaciones acotadas, debiendo anotarse además que realizar cruces de información es una facultad y no una obligación de la Administración.

Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° _____, de fojas 3421 y 3422, fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de abril y junio de 2013, giradas por los saldos a favor de S/ 1 631 640,00 y S/ 1 150 046,00 respectivamente.

Que los artículos 60 y 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establecen que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario; o, 2. Por la Administración Tributaria sea por propia iniciativa o por denuncia de terceros; siendo que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 75 del mismo código, prevé que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

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

Que de la revisión del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° _____, a foja 3418 vuelta, se advierte que la Administración no efectuó reparos al Impuesto General a las Ventas de abril y junio de 2013, siendo que de la revisión del anexo mencionado se observa que en él se recogen los importes declarados por la propia recurrente en sus declaraciones juradas presentadas mediante Formularios PDT _____, a foja 3044.

Que teniendo en consideración que la Administración no efectuó reparos al Impuesto General a las Ventas de abril y junio de 2013, conforme se ha expuesto, y que las Resoluciones de Determinación N° _____ fueron emitidas a fin de concluir con el procedimiento de fiscalización, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° _____ de fojas 3406 a 3416, han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, enero a marzo, mayo y julio a diciembre de 2013, contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____





Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, 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 de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que 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 citadas resoluciones de multa han sido emitidas como consecuencia de los reparos al Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, enero a marzo, mayo y julio a diciembre de 2013, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

, los cuales han sido mantenidos en un extremo y levantados en otro extremo, corresponde emitir similar pronunciamiento debiendo en ese sentido reliquidar las referidas sanciones de multa, por lo que se revoca la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el que señala que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva, corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva¹³, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que con relación a la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, la cual refiere que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, debe reiterarse que conforme al artículo 165 del Código Tributario las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo que además conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia de Casación N° también invocada por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que las resoluciones de multas fueron emitidas sin seguir el procedimiento administrativo sancionador de acuerdo con lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones

¹³ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07322-8-2012.



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras.

Que además, la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272¹⁴; y en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido que la referida disposición carece de validez constitucional, es necesario precisar que el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que no resulta atendible lo argumentado sobre el particular en esta instancia.

Que respecto a los alegatos de la recurrente en el sentido que se debe aplicar el principio de retroactividad benigna y dejar sin efecto la resoluciones de multa impugnadas, dado que el Decreto Legislativo N° 1311 suprimió la conducta infractora por las que no se generase un tributo omitido, y que la irretroactividad contemplada en el artículo 168 del Código Tributario se limita a aquellas sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución, e invoca la aplicación del criterio establecido en la Sentencia de Casación N° ; corresponde indicar que tales alegatos no resultan amparables debido a que el artículo 168 del citado código establece que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, y que al respecto en la Resolución N° 2000-4-96 este Tribunal ha señalado que el término "en trámite" o "en ejecución", tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas, como es el caso de autos, siendo oportuno precisar que el criterio contenido en la invocada sentencia solo es aplicable a las partes del proceso judicial en el que fue emitida¹⁵.

Que debe indicarse también que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, las declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 21 de setiembre de 2018 no surtieron efectos, de lo cual la Administración dejó constancia en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° , de fojas 2699 a 2701.

Que asimismo, del escrito de apelación, de fojas 3489 y 3490, se advierte que la recurrente solicita la devolución de pagos indebidos vinculados al Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012 a diciembre de 2013; al respecto, en aplicación del artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, corresponde dar trámite de solicitud de devolución a dicho extremo del recurso de apelación, debiendo remitirse los actuados en tal extremo y proceder de acuerdo a ley, siendo que de existir una en trámite, los actuados le sean acumulados.

Que finalmente, el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° - EF/TF, de foja 3585.

¹⁴ Ahora recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la mencionada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

¹⁵ En similar sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00819-1-2019.

 25



Tribunal Fiscal

N° 01322-4-2021

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° () de 3 de octubre de 2019, en cuanto al reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2012, marzo, mayo, julio a setiembre y noviembre de 2013, por ingresos corrientes de los servicios prestados determinados por el valor referencial de inversión en infraestructura consignado en cada Certificado de Avance de Obra (CAO) de acuerdo a las facturas emitidas originalmente, e ingresos por capital o financiamiento consignados en el CR-RPI emitidos en forma conjunta con el CAO, originados por la prestación de servicios en virtud del Contrato de Asociación Público Privada suscrito con ESSALUD, así como las sanciones de multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo del recurso de apelación en que la recurrente formula dicha pretensión, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator (e)
FT/CHP/mgp