



# Tribunal Fiscal

Nº 10700-2-2019

**EXPEDIENTE N°** : 8689-2011  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Cusco  
**FECHA** : Lima, 20 de noviembre de 2019

**VISTA** la apelación interpuesta por , con R.U.C. N° de 28 de junio de 2010, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°

y las Resoluciones de Multa N° giradas por Impuesto General a las Ventas mayo, octubre y noviembre de 2007, Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre de 2007, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de octubre de 2007 y la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo 940.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la interpretación que pretende realizar el auditor fue errada, puesto tomó como referencia para sustentar el reparo a las notas de crédito el numeral 3 del artículo 7° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuando correspondía el numeral 1 del citado artículo, que determina que el ajuste al crédito fiscal se efectúa en el mes en que se produzcan las anulaciones de las operaciones originales.

Que menciona que el servicio observado por no haberse realizado la detracción, nunca fue solicitado por su empresa, sino el mismo fue solicitado y ejecutado por el Banco de Crédito del Perú en el marco de garantizar su operación de crédito, al solicitar directamente el servicio de evaluación del proyecto inmobiliario , por lo que no correspondía que se observara el gasto y el crédito fiscal.

Que indica que la Administración reparó los ingresos del ejercicio 2007 por las ventas de los Departamentos N° sin embargo, precisa que aquellos provinieron de contratos de compraventa de bienes futuros y que de acuerdo con el artículo 1534° del Código Civil, dichos contratos se encontraron sujetos a condición suspensiva hasta la existencia de los bienes, por lo que en su caso el ingreso se devengó en el ejercicio 2008, en el que se transfirió el riesgo, asimismo, precisa que en el proceso de auditoría se tomaron declaraciones a otros propietarios que señalaron que sus departamentos les fueron entregados en el año 2008, siendo la obra realizada en forma conjunta.

Que menciona que el reparo al débito fiscal por la venta de una cochera debe ser dejado sin efecto, por cuanto la Administración no realizó la deducción del valor del terreno, no existiendo norma legal que ampare el no reconocimiento de dicha deducción, asimismo, indica que el supuesto ingreso que se le pretende atribuir no fue entregado o benefició a los accionistas de la empresa ni fue gasto particular de accionistas, por lo que no correspondía aplicar la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente, reparó como ingresos omitidos, para efectos de la determinación de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre de 2007 y de regularización del Impuesto a la Renta de 2007, las ventas realizadas por los Departamentos N° y una cochera, en también reparó la deducción indebida de notas de crédito con incidencia en el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2007 y el crédito fiscal por no acreditar las detracciones y la causalidad de gastos, así como la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por el reparo por ingresos omitidos por la venta del Departamento N° y una cochera de la



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

Que como resultado del citado procedimiento iniciado a la recurrente con Carta N° SUNAT y Requerimiento N° (folios 929, 930 y 941), realizó reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre y noviembre de 2007, por la venta de una cochera y por la restitución de las notas de crédito emitidas, al crédito fiscal del citado impuesto de mayo y octubre de 2007, por no acreditar la detracción efectuada y por causalidad de los gastos, asimismo, la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por la venta de los Departamentos N° y una cochera en la referida residencia, ubicados en , la base imponible del pago a cuenta de octubre de 2007 por la venta del Departamento N° A-102 y una cochera en la misma residencia, también procedió aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de octubre de 2007 sobre el reparo por la venta del Departamento N° y una cochera en la referida residencial, además detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo 940, lo que originó la emisión de los valores impugnados (folios 1039 a 1068).

**Resoluciones de Multa N° - Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo 940**

Que el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT, dispone que se extinguirán las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia de dicho decreto, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5°, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00.

Que el inciso c) artículo 12° del aludido decreto, precisa que la SUNAT, respecto de las deudas tributarias a que se refiere el artículo precedente, tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.

Que mediante Oficio N° (folios 1147 y 1148), la Administración comunicó que las deudas contenidas en los anotados valores (folios 1041 a 1046), se extinguieron con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1257, por lo que de acuerdo con las normas antes citadas, corresponde que este Tribunal revoque la apelada en este extremo, debiéndose considerar extinguidas dichas deudas.

**Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta del ejercicio 2007**

*Venta de los Departamentos N° y cochera ubicados en*

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, las rentas de la tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en que se devengaban, norma que también era de aplicación para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y N° 00467-5-2003, entre otras, ha establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en la Resolución N° 02812-2-2006, este Tribunal ha adoptado como criterio que el devengo supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

Que por su parte, de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005, entre otras, según el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un período determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que según la explicación contenida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengado, y en tal sentido, los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo, inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden (párrafo 22).

Que según Enrique Reig<sup>1</sup>, el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere; asimismo, considera que el concepto de devengado tiene como característica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido y que no requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N° (folios 901 y 902), la Administración comunicó a la recurrente que verificó ventas omitidas sobre la base de los contratos de compra y venta inscritos en los Registros Públicos, según el detalle del Anexo N° 5 (folio 888), por lo que de tener opinión en contrario, solicitó que sustentara con documentación fehaciente, caso contrario se haría la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, con escritos de 22 de julio y 27 de noviembre de 2009 (folios 679, 680, 683, 740, 741 y 782), la recurrente señaló que el documento que sustentó la acción física de la entrega del inmueble es el acta de recepción de obra, las que se emitieron en el ejercicio 2008, otra prueba de las entregas definitivas son las anotaciones de inscripción presentadas el 22 de enero de 2008 en SUNARP<sup>2</sup>, por tanto, en dicho momento es que se realizó la entrega y transferencia de los departamentos a sus clientes y que ninguno de sus clientes hubiera aceptado la recepción de departamentos sin que previamente se hubiera levantado la hipoteca que pesaba sobre ellos, por ende demostró que las entregas definitivas de los departamentos han sido realizados a partir del ejercicio 2008.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 873 a 879), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y a la vez indicó que el Municipio Distrital de San Sebastián otorgó el Certificado de Finalización de Obra y Zonificación el 17 de julio de 2007, dejando constancia que luego de la evaluación documentaria y la inspección técnica in situ, certificó que la edificación construida y ubicada en el predio del distrito de San Sebastián, provincia y departamento de Cusco, se encontraba concluida, observándose las áreas de construcción de los Bloques A y B que se encontraban aptos para el trámite de declaratoria de fábrica.

Que agregó que de la revisión a la documentación que exhibió la recurrente, existen comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras, observándose que en el mes de agosto de 2007, hizo pagos a por el trámite de instalación Nueva C 1, respecto de los 24 departamentos que construyó, trámites por los cuales dicha empresa emitió recibos independientes por departamento, asimismo, en el mes de julio, hizo pagos a por el trámite de instalación de "pista tierra 1 metro" respecto de 6 departamentos, en forma independiente, quedando con ello listo el inmueble para su transferencia.

<sup>1</sup> REIG, Enrique, Impuesto a las Ganancias, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.

<sup>2</sup> Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

Que indicó que en la manifestación obtenida del comprador , quién adquirió el Departamento N° A-102, se tiene que este señaló que reside en dicho inmueble desde el mes de noviembre de 2007, siendo que las llaves se las entregaron días después de la firma de los documentos de compra venta (año 2007), luego del cual presentó sus observaciones a la recurrente para que realizaran las correcciones sobre los acabados pactados y que la firma del acta de recepción de obra se dio en junio de 2008, cuando recibió el departamento a entera satisfacción.

Que añadió que comprador del Departamento N° manifestó que a finales del año 2007 empezó a residir en dicho inmueble y que el inmueble le fue entregado meses antes de la firma del acta de recepción de obra firmando este documento luego que la recurrente subsanó las observaciones y fallas encontradas.

Que por lo expuesto, concluyó que los cobros realizados por la venta de los Departamentos N° , que incluyeron el pago de una cochera, cumplen con las condiciones de la NIC 18 para ser considerados ingresos en el ejercicio 2007, además de haberse acreditado su existencia en el ejercicio 2007, por lo que procedió a efectuar el reparo por ingresos omitidos, reconociendo los gastos correspondientes por dichos ingresos, según el detalle del Anexo N° 4 (folio 870).

Que de lo expuesto, se tiene que la Administración constató mediante las manifestaciones de los compradores de los Departamentos N° y la cochera, ubicados en <sup>3</sup>, el Certificado de Finalización de Obra y Zonificación, así como de los recibos de luz y agua, que durante el ejercicio 2007 tales inmuebles existían y fueron entregados, a las personas que los compraron.

Que en efecto, conforme se aprecia en las manifestaciones tomadas a , compradores de los Departamentos y la cochera, respectivamente (folios 793 a 795, 797 y 798), estos indicaron que comenzaron a residir en dichos inmuebles en el ejercicio 2007, precisando que si bien suscribieron el acta de recepción de obra en el ejercicio 2008, en dicha fecha no recibieron sus inmuebles, sino en el ejercicio 2007, con lo que se acredita su existencia en dicho año.

Que lo indicado en las citadas manifestaciones se corrobora con los recibos de luz y agua (folios 240, 242, 253, 256, 267, 269, 281, 283, 476 a 479 y 486 a 489), donde se evidencia el consumo de energía eléctrica y agua potable en los Departamentos N° de la durante los periodos de setiembre a diciembre de 2007.

Que asimismo, en el Certificado de Finalización de Obra y Zonificación (folios 659 y 660), emitido por la Municipalidad Distrital de San Sebastián – Cusco, el 17 de julio de 2007 se dejó constancia que luego de la inspección técnica in situ, se verificó que la edificación construida y ubicada en el predio del distrito de San Sebastián, provincia y departamento de Cusco, se encontró concluida, describiéndose las características y especificaciones técnicas, así como el área de construcción.

Que en tal sentido, como se ha señalado previamente, de acuerdo con el principio contable de lo devengado, los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobran o se pagan, por tanto, dado que la entrega de los citados departamentos y la cochera se realizó en el ejercicio 2007, lo que implica que estos existían en dicho año, los ingresos vinculados a estos, debieron ser reconocidos en dicho ejercicio y no en el ejercicio 2008, por lo que resulta arreglado a ley que la Administración los considerara para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por consiguiente, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado respecto a que los ingresos que obtuvo estuvieron relacionados a la venta de bienes futuros, los que llegaron a existir en el ejercicio 2008, no resulta atendible, por cuanto conforme con lo

<sup>3</sup> Construidos en el terreno ubicado en la del distrito de San Sebastián, provincia y departamento de Cusco, conforme se advierte en los compromisos de pre-venta (folios 607, 608, 611 y 612).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

antes expuesto, los departamentos y la cochera enajenados ya existían en el ejercicio 2007, por lo que correspondía que en ese ejercicio se reconocieran sus ingresos, en atención al principio de lo devengado.

## **Resoluciones de Determinación N° Impuesto General a las Ventas de mayo, octubre y noviembre de 2007**

### *Venta de Cochera*

Que en el Anexo N° 4 de los citados valores (folio 1052) y el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° (folio 870), se aprecia que la Administración procedió a reparar el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2007, al no haberse considerado en la determinación los ingresos obtenidos por la venta de una cochera ubicada en

Que en efecto, conforme con el análisis realizado en el reparo al Impuesto a la Renta, la Administración constató que la recurrente en el periodo de octubre de 2007, recibió ingresos de dinero por la venta de una cochera, tal como se dejó constancia en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 874), por tanto, correspondía que se incluyera en la determinación de la citada obligación tributaria, por ende corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado respecto a que la Administración para determinar el reparo no realizó la deducción del valor del terreno, no resulta atendible por cuanto en la instancia de reclamación (folios 1102 y 1108), aquella procedió a realizar la deducción del valor de terreno, por ende, reliquidó la determinación del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2007.

### *Restitución de las Notas de Crédito*

Que el inciso a) del artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el periodo que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido.

Que el último párrafo de la citada norma señala que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que asimismo, el numeral 1 del artículo 7° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, establece que los ajustes a los que se refería el artículo 26° de la ley, se efectuarían en el mes en que se producían las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que el numeral 3.1 del artículo 10° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, indicaba que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen. Por su parte, el numeral 4 del citado artículo 10°, prescribía que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones, siendo que para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, por las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago (inciso a).

2

11

9



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

Que por su parte, el numeral 1.1 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, establece que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº (folio 903), la Administración comunicó a la recurrente que en el periodo octubre de 2007 consignó notas de crédito en el Registro de Ventas, por la devolución de pagos recibidos por la venta de un bien inmueble en , a su cliente por lo que solicitó que presentara los contratos o modificaciones que sustentaran la anulación de los compromisos de pre-venta firmados con aquél y por los cuales emitió las boletas de venta por los pagos parciales recibidos.

Que en respuesta, con escritos de 22 de julio y 26 de agosto de 2009 (folios 721 a 724, 777, 778 y 782), la recurrente señaló que emitió las notas de crédito por la devolución del dinero por los pagos que realizaron sus clientes por los compromisos de compra y venta que realizaron, los que finalmente no se llegaron a concretar por discrepancias de los acabados de obra y por acuerdo de las partes, para lo cual adjuntó los compromisos de pre-venta, cartas de rescisión y addenda de rescisión de compromiso de pre-venta.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 883 y 884), la Administración señaló que las restituciones efectuadas al cliente se realizaron en el mes de noviembre de 2007<sup>4</sup>, por lo que la deducción para efectos de la determinación del Impuesto General a las Ventas corresponde a dicho mes y no al mes de emisión de las citadas notas ocurrida en octubre de 2007, por lo que procedió a repararlos, según el detalle del Anexo Nº 2 (folio 872).

Que en el Anexo Nº 2 al Resultado del Requerimiento Nº (folio 872), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2007, dado que las notas de crédito emitidas el 31 de octubre de 2007 debieron ser anotadas en el Registros de Ventas durante el periodo noviembre de 2007, fecha en que se realizó la restitución del dinero que le dio a su cliente por la rescisión de los contratos de compra y venta del inmueble ubicado en

Que en efecto, conforme con las normas expuestas, el ajuste de una operación debe realizarse en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales, por lo que las notas de crédito observadas debieron ser deducidas del Impuesto Bruto en noviembre de 2007, fecha en que se realizó la devolución del dinero a su cliente por lo que el reparo realizado se encuentra arreglado a ley, por consiguiente corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo indicado respecto a que el reparo analizado fue errado al haberse sustentado en el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no resulta atendible, por cuanto no se aprecia a autos que la Administración se hubiera sustentado en dicha base legal, siendo que por el contrario, según se aprecia del Anexo Nº 4 de los valores impugnados (folio 1052) y lo indicado en la apelada (folio 1107 y 1108), el reparo materia de análisis se sustentó en el numeral 1 del artículo 7º del citado reglamento, el que según se ha expuesto, se encuentra arreglado a ley.

## *No acreditar la detracción efectuada*

Que según el numeral 2.2 del artículo 2º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 940, aprobado por Decreto Supremo Nº 155-2004-EF, aplicable al caso de autos, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de La Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8º de la indicada norma.

<sup>4</sup> La devolución se efectuó con Cheques Nº

del 5, 6 y 7 de noviembre de 2007 (folio 884)



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

Que el inciso a) del artículo 3° de la citada norma, establece que se entenderá por operaciones sujetas al SPOT, entre otros, la venta de bienes muebles y la prestación de servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° de la referida norma, señala que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el citado inciso a) del artículo 3° y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, asimismo señala que cuando el prestador del servicio reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo a lo establecido en la presente norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al usuario del servicio, y que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el prestador del servicio será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

Que el artículo 7° de la mencionada norma, prescribe que el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos, de acuerdo con lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores económicos, bienes o servicios involucrados en las operaciones sujetas al SPOT; siendo que el inciso b) del numeral 7.1 dispone que en el caso de la prestación de servicios, el depósito se realizará: b.1) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT, b.2) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT y b.4) Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre.

Que conforme con el numeral 1 de la Primera Disposición Final del anotado Texto Único Ordenado, modificado por Ley Nº 28605, en las operaciones sujetas al SPOT, los adquirentes de bienes o usuarios de servicios obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18°, 19°, 23°, 34° y 35° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución de dicho impuesto, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el citado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7°, en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Que el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia Nº 183-2004/SUNAT, que establece las normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo Nº 940, aplicable al caso de autos, prescribe que estarán sujetos al SPOT los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo Nº 3, comprendiendo el numeral 5 de dicho anexo, a las actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.

Que a través del Anexo Nº 3 al Requerimiento Nº (folio 890), la Administración observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2007, sustentado en la Factura emitida por , emitido por el servicio de evaluación del proyecto inmobiliario debido a que la recurrente no adjuntó la detracción correspondiente.

Que en respuesta, con escrito de 22 de julio de 2009 (folios 762), la recurrente señaló que solicitó al Banco de Crédito del Perú, un crédito inmobiliario para la ejecución de la obra, siendo que la entidad bancaria, como requisito para su desembolso, ordenó una evaluación a una empresa de proyectos que trabajaba con dicha entidad, quién realizó directamente el cobro mediante débitos bancarios directos y



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

por la totalidad del importe de sus servicios enviando posteriormente la factura correspondiente, por lo que entiende que el prestador del servicio fue quién efectuó el depósito respectivo de la detracción.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 882 y 883), la Administración señaló que la recurrente no acreditó haber efectuado el depósito de la detracción respectiva, por lo que mantenía la observación detallada en el Anexo N° 3 (folio 871).

Que la factura observada y detallada en el citado Anexo N° 3 (folio 871), estaba referida al servicio de evaluación del proyecto inmobiliario que involucraban operaciones comprendidas en el Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Que en consecuencia, la recurrente, en su calidad de usuario, se encontraba obligada a efectuar el depósito de las detracciones correspondientes a la operación sustentada en la factura observada, la cual fue anotada en su Registro de Compras en el periodo materia de acotación, sin embargo, no acreditó con la constancia respectiva que lo hubiera hecho, a efecto de ejercer su derecho al crédito fiscal, por lo que no correspondía que lo ejerciera, de conformidad con el numeral 1 de la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, por tanto, procede mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en tal extremo.

Que lo señalado respecto a que el servicio observado fue solicitado y ejecutado por el Banco de Crédito del Perú, por lo que no correspondía observar el crédito fiscal, carece de sustento por cuanto conforme con lo antes expuesto, la usuaria del servicio fue la recurrente quién anotó la factura observada en su Registro de Compras y utilizó el crédito fiscal correspondiente, debiendo precisarse que si el servicio hubiera sido solicitado y ejecutado por la citada entidad bancaria, la recurrente tampoco tendría derecho de utilizar el crédito fiscal, por cuanto este correspondería a un tercero.

## *Causalidad de Gastos*

Que en el Anexo N° 4 de los valores impugnados (folio 1052) y del Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° (folio 871), se aprecia que la Administración procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2007, al no haber la recurrente acreditado la causalidad de los gastos, respecto del cual no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo, por lo que al estar arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resolución de Determinación N° octubre de 2007**

### **– Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de**

Que según el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta y; b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

α

4

Y





# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

Que el mencionado artículo 85° agrega que para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 55° de la ley.

Que en el Anexo N° 1 del citado valor (folio 1064) el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° (folio 870), se aprecia que la Administración procedió a reparar la base de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre de 2007, al no haberse considerado en su liquidación, los ingresos que se obtuvieron por la venta del Departamento N° A-102 y una cochera ubicados en

Que en efecto, conforme con el análisis realizado en el reparo al Impuesto a la Renta, la Administración constató que en el periodo de octubre de 2007, devengaron los ingresos por la venta de los citados inmuebles, tal como se dejó constancia en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 873 a 879), por tanto, correspondía que se incluyera en la determinación de la citada obligación, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resolución de Determinación N° octubre de 2007**

## **– Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de**

Que de conformidad con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley de Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señalaba que para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, e incluye las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en su artículo 55°.

Que el artículo 55° de la citada ley, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

Que el artículo 13°-B del reglamento de la citada norma, aprobado Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF y vigente desde el 5 de julio de 2004, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado, en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y N° 4873-1-2012, entre otras, que la Tasa Adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente, se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que el aludido valor (folios 1067 y 1068) fue emitido por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de octubre de 2007, sobre la base del reparo a la base imponible del citado impuesto y ejercicio, referido al devengo de los ingresos por la venta del Departamento N° A-102 y cochera, ubicados en



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10700-2-2019

Que si bien en esta instancia se ha mantenido el mencionado reparo, cabe indicar que no resulta aplicable al presente caso la Tasa Adicional de 4.1%, por cuanto no estamos frente a un caso en el cual el destino de los ingresos no se hubieran acreditado fehacientemente que pudiera calificar como una disposición indirecta de una renta no susceptible de control tributario, sino es el resultado de una incorrecta práctica en la determinación del Impuesto a la Renta como consecuencia del correcto reconocimiento de un ingreso devengado, en tal sentido, corresponde levantar dicho reparo, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto el mencionado valor.

## **Resolución de Multa N°**

### **– Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario**

Que según el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados, 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, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del saldo, crédito y otro concepto similar determinado indebidamente, según las Tablas 1 de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aprobada por Decreto Legislativo N° 981.

Que la anotada resolución de multa (folio 1039), se encuentra vinculada a la Resolución de Determinación N° (folio 1062), cuyo reparo en que se sustenta ha sido mantenido en esta instancia, por lo que corresponde igualmente mantener tal resolución de multa y confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola presencia del representante de la Administración, según Constancia del Informe Oral N°

Con los vocales Castañeda Altamirano y Velásquez López Raygada con su voto discrepante en parte, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

## **RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N°  
extremo de las Resoluciones de Multa N°  
Determinación N°  
demás que contiene.

de 28 de junio de 2010 en el  
y la Resolución de

**DEJAR SIN EFECTO** este último valor y **CONFIRMARLA** en lo

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

**CASTAÑEDA ALTAMIRANO**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**TERRY RAMOS**  
**VOCAL**

**Charca Huasupe**  
**Secretario Relator**  
TR/CH/njt.



# *Tribunal Fiscal*

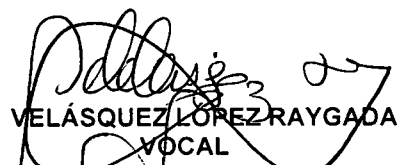
Nº 10700-2-2019

## **VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:**

Que en el caso de autos, se aprecia que la recurrente no cuestionó ni en la instancia de reclamación ni apelación, el reparo de la causalidad de los gastos que tuvo incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2007<sup>5</sup>, contenida en la Resolución de Determinación N° ..... (folio 1050).

Que en tal sentido y en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, que señala que son nulos los actos dictados prescindiéndose totalmente del procedimiento legal establecido, soy de opinión que se declare nula la apelada en tal extremo y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a ellos.

Que en los demás extremos, estoy de acuerdo con el voto en mayoría.

  
VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA  
VOCAL

  
Charca Huascope  
Secretario Relator  
VLR/CH/njt.

<sup>5</sup> Reparó que no determinó la existencia de sumas a pagar sino solo una modificación en el saldo a favor del citado período.