



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente
por CHARCA HUASCUPE
Walter Tito FAU
20131370645 soft
Fecha: 12/04/2022
08:21:56 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

EXPEDIENTE N° : 16796-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 1 de abril de 2022

VISTA la apelación interpuesta por , con R.U.C. N° , contra la Resolución de Intendencia N° /SUNAT, emitida el 29 de mayo de 2013 por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a N° y Resoluciones de Multa N° a N° , giradas por Impuesto General a las Ventas de junio de 2011 a febrero de 2012 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial iniciada a la recurrente con Carta N° -SUNAT y Requerimiento N° (folios 2823 a 2825), respecto de los elementos del crédito fiscal de adquisiciones y compras del Impuesto General a las Ventas de agosto de 2011 a febrero de 2012, la Administración reparó el crédito fiscal del referido impuesto, por operaciones exoneradas de servicios de producción por encargo de banano, retribución por uso de sello Fairtrade por caja de banano orgánico fresco y aplicación de la prorrata¹, detectando además la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (folios 3074 a 3174).

Resoluciones de Determinación N° a N° - Impuesto General a las Ventas de junio de 2011 a febrero de 2012

Operaciones exoneradas de servicios de producción por encargo de banano

Que del Anexo N° 3 de los valores impugnados (folio 3161), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de junio de 2011 a febrero de 2012, consignado en comprobantes de pago emitidos bajo el concepto de "servicio de producción por encargo de banano" que acreditan adquisiciones de banano orgánico conjuntamente con los servicios de cosecha y empaque, al haber determinado que tales operaciones están exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

Que la recurrente sostiene que la operación principal pactada con los proveedores observados consistió en los servicios de cosecha y empaque, los cuales culminan con la entrega del bien que es la operación accesoria a dichos servicios y no a la inversa como pretende considerar la Administración, siendo que la fruta orgánica es un resultado esperado, y que se equivocaron al calificar los contratos de obra como una venta pura y simple, obviando el hecho de que lo relevante no es la transferencia del banano orgánico, pues ello es solo la consecuencia, y que es propio de los contratos de obra en los cuales prevalece la prestación de servicios de cosecha y embalaje que constituyen la obligación de hacer, sobre la transferencia de propiedad de la obra, es decir los bananos orgánicos que constituyen la obligación de dar.

Que indica que los contratos observados, revisten el carácter de contratos de obra, en la medida que proporcionó los materiales a la asociación para la ejecución de la obra, quién se obligó a hacer la obra en la forma y plazo convenidos en los contratos y que tuvo derecho a inspeccionar por cuenta propia la ejecución

¹ Adicionalmente, reparó el crédito fiscal de junio a diciembre de 2011 por errores en las sumas, reparo y multa vinculada que no fueron impugnados por la recurrente ni en la reclamación ni apelación, por tanto, no son materia de grado.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CASTANEDA ALTAMIRANO
Victor Eduardo FAU
20131370645 soft
Fecha: 12/04/2022 09:50:05
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TERRY RAMOS Carmen Ines
FAU 20131370645 soft
Fecha: 12/04/2022 10:43:33
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SARMIENTO DIAZ Jorge
Orlando FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/04/2022 13:38:55
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

de la obra y que por eso constituye una operación gravada. Precisa que en virtud de los contratos observados sus proveedores se obligaron a prestar los servicios de cosecha y empaque, bajo la asistencia técnica que presta su empresa, respecto de los bananos orgánicos que aquellos adquieren previamente de sus asociados.

Que anota que los contratos observados, se refieren a servicios que se prestan a favor de su empresa con los bienes sobre los cuales los productores tienen la propiedad o la posesión y que no se trató de una transmisión de dominio de un bien, por lo que es claro que la actividad principal es la prestación de servicios de cosecha y embalaje y lo accesorio es la prestación de tales servicios con bienes que son de propiedad o que están en posesión del prestador de los servicios, por lo que al aplicar el principio de accesoriedad se llega a la conclusión que el valor del bien debe integrarse al valor del servicio, siendo correcto que se gravara toda la operación. Añade que lo esencial en los contratos que suscribió no es la transferencia del bien sino la realización de determinados servicios que permitan llegar a la obtención de una fruta con especiales características que den lugar a su exportación.

Que menciona que proporcionó a la Administración, la Carta N° CEG/ emitida por la Asociación de Exportadores - ADEX, en la cual se aclara que los contratos que celebró no podían ser entendidos como una simple compra venta pues cumplían con todas las características de un contrato de obra, bajo la modalidad de producción por encargo, por lo que interpretar algo distinto sería desconocer la realidad económica de las operaciones ejecutadas dentro del marco de los contratos que celebró.

Que conforme lo dispuesto por los incisos a) y b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Legislativo N° 055-99-EF, el citado impuesto grava la venta de bienes muebles y la prestación o utilización de servicios en el país.

Que el numeral 1 del inciso a) de la citada ley señala que se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Que, asimismo, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establecía que para efectos de la aplicación del impuesto se entendía por servicios, a toda prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se considerara renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no estuviera afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que el Apéndice I de la mencionada ley establece como operación exonerada la venta en el país de bananos o plátanos frescos o secos.

Que el artículo 14° de la ley en referencia, modificado por el aludido decreto legislativo, dispone que se entiende por valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Agregándose que cuando con motivo de la venta de bienes o la prestación de servicios gravados se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de éstos formará parte de la base imponible, aun cuando se encuentren exonerados o inafectos, y cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de éstos estará también exonerado o inafecto.

Que de otro lado, es del caso indicar que el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, prescribe que en la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción, exonerados o inafectos, no se encuentra gravada la entrega de bienes o la prestación de servicios afectos siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para realizar la operación de venta del bien, servicio prestado o contrato de construcción.

Que mediante la Resolución N° este Tribunal ha señalado que la teoría de la unicidad, que justifica la idea de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, se encuentra expresamente regulada en el segundo párrafo del artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuando establece que



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

los bienes o servicios que se proporcionen con motivo de una venta, prestación de servicios o contrato de construcción, seguirán la suerte de éstas últimas (gravado, inafecto o exonerado, según el caso), pero además, también se encuentra recogida en el primer párrafo del citado artículo, al disponer que integran la base imponible los cargos que se efectúen por separado de aquél, y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gastos de financiación de la operación.

Que, asimismo, la citada resolución expone que la obligación principal contiene el objetivo que se persigue obtener, pero su cumplimiento depende de que pueda también conseguirse una circunstancia externa, materializada en la obligación accesorio. Así, la obligación accesorio no tiene sustantividad por sí, sino que, en las circunstancias concretas, solamente sirve para dar total cumplimiento a la obligación principal, sin que su única realización satisfaga objetivo alguno independiente.

Que, en esa misma línea, este Tribunal, en la Resolución Nº _____ hace referencia a la teoría de la unidad, según la cual los actos son inseparables y salvo que la ley disponga algún tratamiento especial, debe aplicarse el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal.

Que adicionalmente, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº _____ y Nº _____, que el atributo de accesorio de un bien o servicio, está en el hecho de que necesariamente se tenga que dar o prestar con la realización de la operación principal.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº _____ (folios 2809 a 2812), la Administración comunicó a la recurrente que es una empresa dedicada a la compra de banano a los productores de la zona, con fines de exportación a empresas vinculadas con _____, ubicadas en Estados Unidos, Países Bajos, Bélgica y Japón, asimismo, indicó que celebró contratos con las _____ denominados "Contratos de Producción por Encargo", en los cuales se indicó que la asociación produciría y suministraría banano orgánico de primera calidad, que hubiera sido sembrado y cultivado de acuerdo a las características y especificaciones establecidas por la recurrente y como consecuencia de ello, la asociación prestaría los servicios de cosecha y empaque bajo la asistencia técnica que le prestaría la recurrente, quién se obligó a proporcionar a título gratuito insumos (fundas para racimos y cintas) y materiales para la cosecha y empaque (cajas de cartón, divisores, plástico de empaque, etiquetas, ligas, entre otros).

Que añadió que en las cláusulas de contraprestación, se indica que la recurrente pagaría una cantidad fija en dólares por cada caja de banano orgánico y que los precios no son iguales en todos los contratos, siendo que los precios de compra varían cuando la fruta va a ser enviada al mercado de comercio justo, tal como se esquematiza en el Cuadro Nº 1 (folio 2811), asimismo, precisó que uno de los párrafos de la cláusula del contrato estableció que la suma pactada cubre todos y cada uno de los gastos y/o costos en los que pudiera incurrir el proveedor para el cumplimiento de sus obligaciones incluyendo el banano orgánico, el servicio de cosecha y empaque, su utilidad y gastos generales, por lo que dicha retribución es a suma alzada.

Que mencionó que también exhibió un grupo de contratos denominados "Contrato de Producción por Encargo", firmados con las mismas asociaciones el año 2008, que en la cláusula del objeto social indicó que la asociación produciría y suministraría banano orgánico y en la cláusula séptima de contraprestación se indica que la recurrente pagaría una retribución por los servicios que le presten, como se esquematiza en el cuadro Nº 2 (folio 2811), siendo que en la misma cláusula de contraprestación se indica que la suma pactada cubre todos y cada uno de los gastos y/o costos en los que pudiera incurrir la asociación para el cumplimiento de sus obligaciones incluyendo el banano orgánico, el servicio de cosecha y empaque, su utilidad y gastos generales, por lo que es una retribución a suma alzada.

Que precisó que si bien la denominación de los contratos es de "contratos de producción por encargo", de ellos se desprende que los proveedores venden el banano orgánico a la recurrente incluyendo servicios de cosecha y empaque, asimismo indicó que al revisar las facturas emitidas por los proveedores que se detallan en los Anexos Nº 1 a Nº 9 (folios 2746 a 2806), consignan como descripción "servicio de producción por encargo de banano" con un costo unitario que comprende el valor del fruto en planta junto con los demás servicios de cosecha y empaque, como señalan los contratos, además señaló que los bananos exportables que adquirió la recurrente, son un producto exonerado del Impuesto General a las Ventas.

Que, por lo expuesto, concluyó que las adquisiciones de banano orgánico y servicio complementario (fabricación del bien por encargo del banano), constituyen operaciones exoneradas del Impuesto General a



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

las Ventas y consecuentemente no le corresponde, a la recurrente, hacer uso del crédito fiscal de las facturas detalladas en los citados anexos 1 a 9, por tanto, solicitó a esta que realice sus descargos correspondientes.

Que en respuesta, con escrito de 12 de diciembre de 2012 (folios 2732 a 2744), la recurrente señaló que participó en las diferentes actividades del proceso productivo del banano orgánico, tales como asesoría de riego, calificación y auditoría de labores, evaluación de la calidad del banano, inspección de seguridad alimentaria, verificación del cumplimiento de las directrices, elaboración de memorándums, control de abastecimiento, participación en el proceso de certificación y capacitación de los trabajadores, por lo que se podía concluir que no estaba únicamente frente a operaciones de compra de banano orgánico, en tanto que sus operaciones no se reducen a la adquisición de simples bananos, sino que, con la finalidad de exportar sus productos a mercados internacionales se obliga a cumplir con estándares de calidad, lo que se logra con la siembra, preparación del terreno, cosecha, clasificación, lavado, pesaje, verificación, embalaje, entre otros.

Que anotó que lo sustancial en sus operaciones no es la transferencia de propiedad del banano orgánico, sino más bien la realización del proceso productivo por parte de sus proveedores incluyendo los servicios de cosecha y empaque que proporcionan, los cuales culminan con la obtención de un producto final cuya propiedad termina siendo transferido a su empresa, por tanto los contratos que celebró reúnen las características de un “contrato de obra” y que la Administración no estaría tomando en cuenta que proporcionó los materiales a las diversas asociaciones de productores, quienes se obligaron a hacer la obra en la forma y plazo convenidos en el contrato y su empresa tuvo el derecho a inspeccionar la ejecución de la obra.

Que indicó que la referencia en los contratos de los “precios unitarios” de los bananos orgánicos, no desvirtúa el hecho de que estuvo frente a contratos de obra, ya que se están consignando los montos totales, las cantidades obtenidas, los impuestos a pagar, de modo que podía demostrar cuáles son los montos transferidos a sus proveedores por concepto de cada uno de los documentos registrados en su contabilidad. Agregó, que su principal giro de negocio es la exportación de bananos en cajas, debidamente calificados y supervisados desde la preparación de la tierra, certificación, hasta su clasificación y adecuación para su exportación, siendo que todas estas operaciones se traducían finalmente en la obtención de ingresos que generaron el pago de tributos.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2726 a 2731), la Administración señaló que los argumentos de la recurrente carecían de fundamento legal y contradecían el contenido de los contratos de “Producción de bienes por encargo”, que celebró con los productores agrícolas de banano orgánico y la realidad de las operaciones económicas, por las siguientes razones: Las actividades de asesoría en el cultivo de banano orgánico, tienen como objetivo principal orientar a los productores agrícolas en la producción de banano orgánico, producto que posteriormente es adquirido por la recurrente para su exportación, asimismo, se verificó que la actividad principal de la recurrente es la exportación de banano orgánico y que para ello realiza las adquisiciones del citado producto, siendo que los servicios de cosecha y empaque son servicios accesorios a la transferencia de la propiedad del banano orgánico con fines de exportación, porque los clientes del exterior exigen que los productos sean seleccionados, empacados y codificados.

Que añadió que según los contratos que exhibió la recurrente, el servicio de fabricación de bienes por encargo está subordinado a la transferencia del banano como producto final listo para su comercialización, ambas prestaciones son realizadas por un mismo proveedor, son valorizadas de manera conjunta y están contenidas en un mismo comprobante de pago emitido, lo que origina que ambas prestaciones sean interdependientes, teniendo como objetivo la transferencia de banano como producto final listo para su comercialización, por tanto las operaciones observadas han cumplido con la teoría de la unicidad (accesoriedad) regulado por la Ley del Impuesto General a las Ventas. Agregó que la obligación principal (adquisición del banano como producto final listo para su comercialización), corresponde al objetivo de lo que se quiere obtener, pero su cumplimiento depende de que pueda conseguirse con una obligación accesorio (la prestación del servicio de fabricación de bienes por encargo), así la prestación accesorio no tiene sustantividad por sí misma, sino que en las circunstancias concretas, solo sirve para dar cumplimiento a la obligación principal que es obtener el producto final del banano listo para su exportación.



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

Que precisó que en el proceso de fiscalización constató que la recurrente registró operaciones de compra de banano orgánico o convencional debidamente empacado en cajas de cartón puestas en los contenedores refrigerados que habilita los productos para ser exportados, y que en los contratos presentados por la recurrente consignaron en la cláusula del objeto del contrato, que la Asociación o la Cooperativa producirá y suministrará banano orgánico de primera calidad, prestando servicios de cosecha y empaque bajo la asistencia técnica que sería prestada por la recurrente, quién proporcionaría a título gratuito insumos (fundas para racimos y cintas) y materiales para la cosecha y empaque, y que tal cláusula indica que el servicio termina al entregarse el banano debidamente empacado y colocado dentro del contenedor.

Que añadió que realizó una inspección en las instalaciones de la empacadora de la _____, en las que constató que las plantaciones de plátano son de propiedad de los agricultores socios pertenecientes a la referida asociación; el plátano es cosechado por los trabajadores de la asociación, los cuales los cargan o arruman hasta la empacadora de propiedad de la asociación; al llegar a la empacadora califican los racimos cosechados, verificando la calidad exportable; se procede al desmane para seleccionarlos de acuerdo a las especificaciones de cada tipo de empaque; pasan a la tina de enjuague para la revisión de insectos; proceden a pesar en las bandejas donde van llenando acorde a los tipos de empaque; posteriormente, se le da tratamiento de post cosecha que incluye limpieza de latex de las coronas, colocando etiquetas, bolsa, dependiendo del mercado al cual será exportado; luego se empaca para ser llevado al centro de acopio; la recurrente provee todos los materiales de empaque y alambre, cada caja contiene 18,14 Kg. y 13 Kg.; el traslado desde la empacadora al centro de acopio de la recurrente es asumida por la Asociación; en el centro de acopio las asociaciones paletizan las cajas de fruta, para luego colocarlas en el contenedor, para lo cual los pallet, sunchos, grapas y demás necesarios para el acondicionamiento de cajas es proporcionado por la recurrente; la transferencia de propiedad del producto final se materializa cuando las cajas terminadas se colocan al contenedor refrigerado que habilita la recurrente y a partir de ahí asume los riesgos y beneficios del banano listo para la exportación.

Que por tanto, mencionó que lo que realmente la recurrente está comprando es un bien terminado (banano listo para exportación) exonerado, que tiene como parte integrante un servicio complementario (fabricación de bien por encargo de banano), configurándose la teoría de unicidad, regulado en el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en consecuencia determinó que del total de lo facturado en cada comprobante de pago emitido por un mismo sujeto y por concepto de producción por encargo, cuando por realidad de los hechos es una operación de transferencia del banano como producto final listo para exportación, no correspondía a la recurrente hacer uso del crédito fiscal que por su naturaleza nunca existió, por ende, procedió a reparar el Impuesto General a las Ventas, por las operaciones observadas.

Que de los Anexos 1 a 9 del Requerimiento Nº _____ (folios 2746 a 2806), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal correspondiente a los comprobantes de pago emitidos por concepto de "servicio de producción por encargo de banano orgánico", debido a que las operaciones consignadas en ellos se encontraron exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

Que obra en autos, copia de los contratos que suscribió la recurrente con algunos de los proveedores que emitieron los comprobantes de pago observados, (esto es, asociaciones sin fines de lucro que agrupan a pequeños productores de banano orgánico, según la cláusula segunda de los contratos), denominados "Contrato de Producción por Encargo" (folios 2504 a 2723), cuyo objeto fue el encargo por parte de la recurrente del servicio de producción, de acuerdo a lo siguiente: a) Los proveedores producirán y suministrarán banano orgánico de primera calidad, sembrado y cultivado de acuerdo a las características y especificaciones establecidas por la recurrente y/o las empresas contratadas por aquella para tales efectos, quienes darán la asistencia técnica, b) Como consecuencia del contrato de producción por encargo, los proveedores prestarán los servicios de cosecha y empaque bajo la asistencia técnica que sería prestada por la recurrente, quién proporcionará a título gratuito los insumos para el proceso de cosecha y empaque consistentes en cajas de cartón, plástico de empaque, entre otros.

Que, asimismo, en la cláusula 3.3 de los mencionados contratos, se dejó establecido que el servicio de producción por encargo habrá culminado al producirse la entrega del banano orgánico, debidamente empacado en cajas, puesto sobre los contenedores refrigerados que para tales efectos habilitaría la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

Que en la cláusula 4.1 de los aludidos contratos, se indicó que con la finalidad de que el banano orgánico sea de primera calidad y cumpla con los parámetros de los mercados internacionales, este debía reunir las siguientes características: debe tratarse de bananos verdes limpios, con la edad y calibraciones requeridas, sin insectos, manchas, rasguños, cortes, manifestaciones de estropeo o látex, que dañaran la presentación o conservación del banano orgánico, entre otros, asimismo, en la cláusula 4.2, se estableció que el banano orgánico a ser suministrado debía provenir necesariamente de los predios del productor y debía estar certificado como orgánico por una Agencia Certificadora, siendo causa esencial que el banano que se suministre cuente con certificación y calidad de orgánico.

Que asimismo, en la cláusula 5.3 de los mencionados contratos, se estableció que para la ejecución de los servicios de cosecha y empaque, los proveedores se obligaron a realizar las siguientes actividades: recoger el banano orgánico de la planta; acarreo que consiste en el transporte del banano orgánico desde el predio del productor hasta el lugar donde se realizará el empaque y de dicho lugar al contenedor refrigerado ubicado en el lugar dispuesto por la recurrente; clasificación que consiste en separar el banano orgánico por edad y tamaño; lavado y limpieza que consiste en eliminar cualquier impureza en la superficie exterior; pesaje, verificación y empaque, así como todos aquellos otros requerimientos para los servicios de cosecha y empaque.

Que en la cláusula 7 de los mencionados contratos, se indicó que la recurrente pagaría a los proveedores como retribución por los servicios que prestan, las cantidades detalladas en dichos documentos, precisando que las partes convenían expresamente que la suma pactada cubría todos y cada uno de los gastos y/o costos en los que pudieran incurrir sus proveedores para el cumplimiento de sus obligaciones, incluyendo el banano orgánico, el servicio de cosecha y empaque, su utilidad y gastos generales, por lo que se entendía que tal retribución era a suma alzada, esto es, que no admite discriminación de cuentas ni costos reembolsables.

Que conforme se advierte de tales contratos, su objeto era producir banano orgánico de primera calidad en favor de la recurrente, de acuerdo a las características y especificaciones establecidas por esta, además debía estar certificado como orgánico por una Agencia Certificadora y que la recurrente entregaría a sus proveedores una serie de insumos y materiales necesarios para facilitar la prestación de los servicios del modo más eficiente posible, asegurando así que el producto resultante cumpla con las condiciones de calidad que exigen los mercados internacionales, asimismo, se estableció que como consecuencia de la celebración de los contratos, los proveedores prestarían los servicios de cosecha y empaque bajo la asistencia técnica que la recurrente le proporcionaría, precisándose que el servicio culminaría al producirse la entrega del banano orgánico, debidamente empacado en cajas.

Que en consecuencia, el objetivo principal que se persiguió en los contratos que suscribió la recurrente con sus proveedores, fue la adquisición de bananos orgánicos de primera calidad y que para su cumplimiento debían realizarse los servicios de cosecha y empaque, los que se llevarían a cabo conforme con la asistencia técnica que proporcionaría la recurrente, esto con la finalidad de obtener los productos bajo los parámetros de los mercados internacionales, esto es, bananos verdes limpios, edad y calibraciones requeridas, sin insecto, manchas, entre otras, características detalladas en la cláusula cuarta de los aludidos contratos.

Que, asimismo, según lo consignado en la cláusula 7 de los mencionados contratos, los importes que abonó la recurrente a sus proveedores por la contraprestación recibida incluían el banano orgánico, el servicio de cosecha y empaque, su utilidad y gastos generales, hecho que se materializó con la emisión de los comprobantes de pago materia de reparo (folios 1 a 2466).

Que en tal sentido, se encuentra acreditado en autos que las facturas observadas correspondían a la adquisición de banano orgánico, operación que se encuentra exonerada del Impuesto General a las Ventas, según el Apéndice I de la ley del citado impuesto, siendo que los servicios de cosecha y empaque que prestaron sus proveedores, fueron accesorios a la obligación principal, pues eran necesarios para el cumplimiento del suministro de los bananos orgánicos y formaron parte del valor consignado en los mencionados comprobantes de pago, por lo que tales servicios también estaban exonerados de dicho impuesto, al resultar accesorio a la operación principal, esto es, la adquisición de banano orgánico, en aplicación del artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y consecuentemente no otorgaron, a la recurrente, derecho a crédito fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

Que, por lo expuesto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que los contratos suscritos con sus proveedores son contratos de obra, cabe indicar que el artículo 1771° del Código Civil prevé que por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución, asimismo, según el artículo 1774° del referido código, el contratista está obligado a hacer la obra en la forma y plazos convenidos en el contrato o, en su defecto, en el que se acostumbre; a dar inmediato aviso al comitente de los defectos del suelo o de la mala calidad de los materiales proporcionados por este, si se descubren antes o en el curso de la obra y pueden comprometer su ejecución regular; y, a pagar los materiales que reciba, si estos, por negligencia o impericia del contratista, quedan en imposibilidad de ser utilizados para la realización de la obra.

Que este Tribunal, entre otros, en la Resolución N° , citando a y , que señalan en comentario al artículo 1771° del Código Civil que, *“Según esta definición legal el elemento esencial del contrato por parte del contratista es que se obliga a cierto resultado (que es precisamente la obra). Lo esencial es que este resultado tiene un contenido predeterminado. El contrato fija en forma precisa en qué consiste la obra que el contratista tiene que realizar. Y de otro lado, desde el punto de vista del comitente, su obligación principal consistirá en pagar el precio convenido como retribución por la obra contratada”*¹. Las referidas autoras agregan que *“Muchas de las obligaciones que asume el contratista de una obra constituyen obligaciones de hacer (...) Puede haber un elemento de prestación de servicios dentro de los alcances de la obra, como podría ser, por ejemplo, el entrenamiento del personal del comitente para que pueda en el futuro manejar y operar la obra, en especial si se trata de una obra compleja con tecnología de punta como un sistema de control y supervisión de una central hidroeléctrica. Pero, sin duda, lo anterior constituye una prestación accesorio al contrato principal de obra, que es entregar una obra determinada. Por ser accesorio, esta prestación no altera la naturaleza jurídica del contrato”*.

Que, por su parte, la Real Academia de la Lengua señala que “obra” es cosa hecha o producida por un agente; cualquier producto intelectual en ciencias, letras o artes, y con particularidad el que es de alguna importancia; labor que tiene que hacer un artesano; acción moral, y principalmente la que se encamina al provecho del alma, o la que le hace daño; entre otras definiciones referidas al ámbito de la construcción o albañilería².

Que conforme con el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas “obra” es cosa hecha o producida por un sujeto o agente. Producción intelectual. Trabajo material. Edificio en construcción. Reparación o reforma del mismo. Medio o poder. Libro, en uno o más volúmenes, con unidad de tema. Labor de artesano. Acción moral³.

Que en tal sentido, el banano orgánico no constituye una obra conforme con las definiciones por lo que no puede concluirse que los contratos de producción por encargo constituyan contratos de obra, siendo que si bien tales contratos hacen referencia a características que debe alcanzar dicha fruta para cumplir con los estándares de los mercados internacionales, ellos son inherentes a la propia naturaleza del bien, como por ejemplo, su edad, dimensiones, entre otras, que se encuentran detalladas en la cláusula cuarta de los contratos presentados por la recurrente, asimismo, si bien en los citados contratos la recurrente se comprometió a proporcionar insumos y materiales, tales como cajas de cartón, divisor, plástico de empaque, etiquetas, entre otros, ello está relacionado a los procesos de cosecha y empaque a que se refieren tales contratos, por ende no acreditan que se esté frente a contratos de obra⁴.

Que la Carta N° GEG/ (folio 3029), emitida por la Asociación de Exportadores - ADEX, que señala que los contratos que suscribió la recurrente son prestaciones de servicios que constituyeron una modalidad de contrato de obra, no es vinculante para este Tribunal, más aún cuando conforme con lo antes expuesto, se concluyó que los citados contratos no constituían contratos de obra.

² <https://dle.rae.es/?id=QnrhaT6>

³ <https://es.slideshare.net/YuhryGndara/diccionario-juridicoelementalquillermocabanellas>

⁴ Criterio similar ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° , entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

Reparo a la retribución por uso de sello

por caja de banano orgánico fresco

Que del Anexo N° 3 de los valores impugnados (folio 3161), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de junio de 2011 a febrero de 2012, consignado en comprobantes de pago emitidos bajo el concepto de “retribución por uso de sello por caja de banano orgánico fresco” que acreditó el pago de la “prima de precio justo” a los productores agrarios según los criterios de “”, al determinar que dicho pago no es costo ni gasto de la recurrente.

Que la recurrente sostiene que la Administración considera que al “sello de comercio justo” como una prima inafecta al Impuesto General a las Ventas, por entender que es un concepto adicional al precio de venta del banano orgánico. Añade que aquella considera que el es un dinero adicional que se suma al precio que se acuerda por pagar, no obstante, no existe equivalencia alguna entre el mayor valor que pagan los clientes del exterior por adquirir bananos orgánicos que exporta con el “sello de comercio justo – ” y el importe que paga a las asociaciones que contrata, los cuales posteriormente entregan a los productores agrícolas lo que le corresponde por concepto de esa prima adicional.

Que menciona que el error de interpretación de la Administración es mayor cuando considera que no presta servicio alguno sino que transfiere al productor el dinero adicional, precisando que los comprobantes de pago que son objeto de cuestionamiento son los que emiten y otorgan sus proveedores (asociaciones de productores que contrata), de modo que es evidente que no hay prestación alguna que sea brindada por su empresa y que por el contrario fueron quienes retribuyen por el servicio que es prestado por las asociaciones, dado que el hecho de que los bananos orgánicos que exporta tenga incluido el “sello de comercio justo” permite aumentar el volumen de sus ventas, siendo que tal incremento redundaría en mayores ganancias para su empresa que tiene correlación equitativa con un mayor valor del precio del producto que paga a las asociaciones.

Que indica que el “sello de comercio justo” constituye una etiqueta comercial internacional que tiene por objeto garantizar al consumidor final que si bien el producto que adquiere proviene de países en desarrollo, tales productores no han sido víctimas de prácticas desventajosas por parte de las empresas distribuidoras y comercializadoras, así quienes adquieren productos que lo lleven, tienen la seguridad de estar contribuyendo a mejorar el acceso al mercado de productores de tercer mundo, garantizando estabilidad en sus ingresos, por lo que dicho valor agregado origina que tales productos tengan una mayor demanda en los mercados internacionales y que coadyuven a incrementar los ingresos de las empresas exportadoras, sin embargo para obtener el sello, la asociación de productores se ve en la necesidad de incurrir en una serie de costos, por lo que su empresa consideró conveniente retribuir tal esfuerzo que realizan para mantener sus instalaciones y el personal calificado para que su fruta sea mejor calificada en los mercados que se comercializa, en tal sentido, el pago observado representa una retribución a la calidad del producto y se calcula en función a los costos incurridos por los productores para obtener tal calificación.

Que afirma que el pago por la prima adicional representa un gasto necesario en tanto que ayuda al incremento del volumen de sus operaciones de exportación por producirse una mayor demanda en el mercado internacional, precisando que es su empresa la que paga tal prima a las asociaciones, quienes tienen la calidad de transmisores pues ellos se encargan de entregar el importe de dicha prima a favor de los productores agrícolas que las integran. Añade que tal pago que realiza se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, por lo que podía usar el crédito fiscal, más aún cuando este no constituye un reembolso que obtiene de los clientes del exterior a favor de los proveedores, sino más bien es una retribución al esfuerzo para obtener la certificación que garantiza un mayor volumen de ventas de sus productos a mejores precios en el mercado internacional.

Que el artículo 1° de 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, señala que dicho impuesto grava las siguientes operaciones: a) La venta en el país de bienes muebles; b) La prestación o utilización de servicios en el país; c) Los contratos de construcción; d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos; y, e) La importación de bienes.

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 Ley N° 29646, disponía que el crédito fiscal estaba constituido por este impuesto consignado separadamente en el comprobante de pago, que respaldaba la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto y se destinaban a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que por otro lado, la página web de la organización que regula el precio justo,⁵ señala que el cambia la forma en que funciona el comercio a través de mejores precios, condiciones de trabajo decentes y un trato más justo para los agricultores y trabajadores en los países en desarrollo y que al elegir productos Fairtrade, las personas pueden generar cambios a través de sus acciones diarias, y las comunidades agrícolas pueden mejorar sus vidas e invertir en su futuro. Agrega, que la prima de es una suma adicional de dinero (que se paga además del precio de venta) que los agricultores o trabajadores invierten en proyectos de su elección y que deciden juntos cómo gastar la para alcanzar sus objetivos, como mejorar su agricultura, negocios o la salud y educación en su comunidad.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento Nº (folios 2807 a 2809), la Administración comunicó a la recurrente que exportó banano orgánico a distintos destinos y que cuando la fruta es enviada a mercados de comercio justo recibiría el pago de la “ ” en adición al precio de exportación, siendo que según los criterios de l – , la prima de comercio justo, es una cantidad que se le paga a la organización de productores además del pago por el precio de sus productos, por lo que se trataba de un pago adicional que una organización de productores recibe de manera automática cuando vende un producto de comercio justo . Los niveles de los pagos de la prima de comercio justo son establecidos por y la cantidad a pagar no es negociable y se le paga a la organización de productores (no a los miembros individuales), por medio del pagador de comercio justo (generalmente del exportador).

Que añadió que la prima es un pago adicional dentro del sistema de etiquetado de comercio justo con la intención de ser una herramienta para el desarrollo socioeconómico y para el empoderamiento, y que se trata de una oportunidad para que los productores inviertan en el desarrollo económico, social o ambiental de su organización, en sus miembros y en los trabajadores y sus familias y en sus comunidades. Precisó que al revisar los contratos o adendas al contrato que firmó la recurrente con alguno de sus proveedores, en una cláusula señalan que el contrato estaba sujeto a los criterios de comercio justo por el cual la recurrente pagaría a la asociación por concepto de prima de comercio justo US\$ 1,00 por caja de 18,14 Kg. y US\$ 0,7166 por caja de 13 Kg., siendo que la recurrente anotó en el Registro de Compras las facturas recibidas de las asociaciones de productores agrarios quienes emitieron una factura por la prima adicional, con la descripción de “Retribución por uso del sello de comercio justo por caja de banano orgánico” por US\$ 1,00 por caja de 18,14 Kg., y de US\$ 0,7166 por caja de 13 Kg., más el Impuesto General a las Ventas.

Que mencionó que al ser este concepto una prima, es una operación que no se encuentra dentro del ámbito de la aplicación del artículo 1º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que no se encuentra afecta a tal impuesto, en tal sentido, procedió a observar el crédito fiscal de las facturas detalladas en los Anexos Nº 1 a Nº 9 (folios 2746 a 2806).

Que en respuesta, con escrito de 12 de diciembre de 2012 (folios 2732 a 2744), la recurrente señaló que el pago de la prima adicional no lo asumen los consumidores finales, más aún cuando no recibió de sus clientes del exterior ningún pago ni reembolso por este concepto, por lo que lo afirmado por la Administración es incorrecto, pues no existe equivalencia entre el mayor valor que pagan los clientes del exterior por adquirir los bananos orgánicos que exportan con el “sello de comercio justo – ” y el importe que abona a favor de las asociaciones que contrata, las cuales posteriormente entregan a los productores agrícolas lo que les corresponde por concepto de dicha prima adicional.

Que afirmó que los comprobantes de pago que son objeto de cuestionamiento son los que emiten y otorgan sus proveedores (asociaciones de productores), de modo que es evidente que no hay prestación alguna que brinde su empresa, sino que son los que retribuyen por el servicio que prestan las asociaciones, dado que el hecho de que los bananos orgánicos que exportan tengan incluido el “sello de comercio justo” le permite aumentar el volumen de sus ventas, lo que redundará en mayores ganancias para su empresa que no tiene

⁵ <https://www. .net/>



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

correlación equitativa con el mayor valor del precio del producto que pagó a las asociaciones. Preciso que según los criterios de _____, el denominado “Sello de Comercio Justo” que algunos de sus proveedores colocan a los bananos orgánicos, constituye una etiqueta comercial internacional que tiene por objeto garantizar al consumidor final que los productos que adquiere no provinieron de prácticas desventajosas a los productores por parte de las empresas distribuidoras y comercializadoras.

Que mencionó que no es un transmisor de la prima adicional a favor de los productores agrícolas, pues su empresa es quién paga tal prima a las asociaciones, quienes si tienen la calidad de transmisores pues ellos posteriormente entregan el importe de la prima a favor de los productores agrícolas que la integran, siendo que el pago que efectuó a determinados proveedores por lograr la colocación del “sello de comercio justo” en los bananos orgánicos que son comercializados al exterior, no constituye un reembolso que obtiene de sus clientes del exterior a favor de tales proveedores, sino más bien es una retribución al esfuerzo por obtener la certificación antes aludida, lo que garantiza un mayor volumen de ventas de sus productos y a mejores precios en el mercado internacional. Añade que no podía afirmarse que los clientes del exterior son los “pagadores” de la prima, pues lo que ellos pagan es el precio de venta del banano orgánico que exporta, al margen que en dicho precio se hubiera considerado una porción correspondiente al valor agregado derivado del “sello de comercio justo”, concepto que no factura de manera independiente a sus clientes del exterior, como si lo hacen los productores a su empresa, en tal sentido, considera que la prima que paga genera derecho al crédito fiscal.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 2724 y 2725), la Administración señaló que la recurrente no presentó documentos probatorios que demuestren que la prima de comercio justo Fairtrade que reciben los productores a través de la recurrente sea un gasto propio, por tanto, al ser este concepto una prima que se le paga finalmente al productor agrario establecido por la _____, siendo la recurrente un transmisor que canaliza la prima del cliente del exterior al productor agrario, es una operación que no se enmarca dentro del ámbito de aplicación del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que al no estar afecta a tal impuesto se debe reparar el crédito fiscal de las facturas observadas.

Que de los Anexos 1 a 9 del Requerimiento N° _____ (folios 2746 a 2806), se aprecia que la Administración reparó los comprobantes de pago emitidos por la _____ y _____, por concepto de “Retribución del uso del sello _____ por cada caja de banano orgánico fresco”.

Que obra en autos, copia del documento denominado “Contrato de Producción por Encargo” (folio 2703 a 2723), suscrito el 26 de enero de 2008, por la recurrente y _____, a través del cual esta última se obligó a producir y suministrar banano orgánico de primera calidad que se hubiera sembrado y cultivado de acuerdo a las características y especificaciones establecidas por la recurrente, estipulándose en la cláusula 7.1, que la recurrente pagaría como retribución por los servicios que recibió, la cantidad de US\$ 5,85 más el Impuesto General a las Ventas, por cada caja de banano orgánico y que se entendía por caja aquella que contenga 18,14 y/o 13 kilogramos de peso neto de banano orgánico en el puerto de destino.

Que, mediante la adenda de contrato del 21 de agosto de 2008, ambas partes acordaron modificar la cláusula 7.1 del contrato antes mencionado, estableciéndose que la recurrente pagaría como retribución por los servicios de producción la cantidad de US\$ 7,3 más Impuesto General a las Ventas por cada caja de banano orgánico, que correspondía a US\$ 4,30 por el valor de la fruta y US\$ 3,00 por el costo del proceso de cosecha y empaque, siendo que se entendía por caja aquella que contenía 18,14 Kg. Asimismo, se estableció que en el caso de las cajas de 13 Kg., la retribución sería de US\$ 5,63 más el Impuesto General a las Ventas, que correspondería a US\$ 3,08 por el valor de la fruta y US\$ 2,55 por el costo del proceso de cosecha y empaque, y que, en el caso de las cajas de 17 Kg, la retribución sería de US\$ 5,28 más el citado impuesto, que correspondía a US\$ 2,34 por el valor de la fruta y US\$ 2,94 por el costo de proceso de cosecha y empaque.

Que además en la referida adenda, se estableció una tercera cláusula, en la cual ambas partes reconocieron que el contrato que suscribieron estaba sujeto a los criterios y políticas comerciales _____, siendo que la recurrente pagaría a la asociación por concepto de prima de comercio justo US\$ 1,00 por cada caja de



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

banano orgánico de 18,14 Kg., que vendiera como banano orgánico de comercio justo y US\$ 0,7166 por cada caja de banano orgánico de 13 Kg.

Que es de precisar que no obra en autos, el contrato que suscribió la recurrente con _____, no obstante, según lo señalado por la Administración en el Requerimiento N° _____, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente, las operaciones comerciales realizadas con aquella también se encontraron dentro de los criterios de comercio justo _____.

Que se aprecia de autos, que los comprobantes de pago observados (folios 1 a 2272), fueron girados por US\$ 1,00 por cada caja de banano orgánico de 18 Kg. y US\$ 0,72 por cada caja de banano orgánico de 13 Kg., hecho que coincide con lo establecido en la tercera cláusula de la adenda del contrato antes mencionado.

Que en tal sentido, conforme con la documentación que obra en autos, se tiene que los importes que abonó la recurrente a sus proveedores, correspondían a las políticas comerciales _____, que según lo señalado en la citada página web de la organización que regula el precio justo, es una suma adicional de dinero (que se paga además del precio de venta) que los agricultores reciben para que lo inviertan en proyectos de su elección para alcanzar sus objetivos, lo que es concordante con lo señalado por la recurrente, que indica que dichos pagos se realizan como una retribución al esfuerzo de los agricultores por obtener la certificación de "sello de comercio justo".

Que en consecuencia, habida cuenta que los importes consignados en las facturas observadas, corresponden a una retribución al esfuerzo de los agricultores por obtener la certificación de "sello de comercio justo", ello no corresponde a una operación realizada por los proveedores de la recurrente (quienes emitieron los comprobantes de pago reparados) que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al no estar comprendida en ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 1° de dicha ley, pues tal retribución al esfuerzo de los agricultores no constituye, por su naturaleza, la contraprestación por la venta en el país de bienes muebles, ni por prestación o utilización de servicios en el país, contratos de construcción, primera venta de inmuebles o la importación de bienes, por lo que tales comprobantes de pago no han sido girados por operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, y en tal sentido, en aplicación del artículo 18° de la citada ley, la recurrente no tenía derecho a utilizar el crédito fiscal sustentado en estos.

Que, en todo caso, incluso si se considerasen los importes consignados en las facturas observadas, como parte del precio de venta del banano orgánico adquirido, estas corresponderían a operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas, según el Apéndice I de la ley del citado impuesto, tal como se ha explicado en el análisis del reparo precedente y, consecuentemente tampoco otorgarían, a la recurrente, derecho a crédito fiscal.

Que, por ende, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado que los comprobantes observados correspondían a la retribución por el servicio que le prestaron las asociaciones, pues para obtener el "sello de comercio justo", incurren en una serie de costos, de modo que considero retribuir tal esfuerzo para mantener sus instalaciones y el personal calificado, se debe precisar que tal como se ha señalado, el motivo por el que se realizaron los pagos observados, no corresponde a alguna operación que se encuentre dentro de las actividades gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que lo señalado al respecto no resulta atendible.

Aplicación de la prorrata

Que el artículo 23° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, disponía que, para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realizase conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, debería seguirse el procedimiento que señalase el reglamento.

Que conforme con el numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establecía el procedimiento que deberían utilizar los sujetos que efectuasen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, a efecto de determinar su crédito fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

Que el numeral 6.1 del artículo 6° en mención señalaba que se contabilizarían separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinados exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquellas destinadas a operaciones no gravadas. Solo podían utilizar como crédito fiscal el impuesto que hubiese gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinados a operaciones gravadas y de exportación. Al monto que resultase de la aplicación del procedimiento señalado en los párrafos anteriores, se le adicionaría el crédito fiscal resultante del procedimiento establecido en el punto 6.2. del mismo artículo. Agregaba que los contribuyentes deberían contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en: i) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación; ii) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones; y iii) Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Que el numeral 6.2 del artículo 6° del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, precisa que cuando el sujeto no pudiese determinar las adquisiciones que hubieran sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, el crédito fiscal se calcularía proporcionalmente con el siguiente procedimiento: a) Se determinaría el monto de las operaciones gravadas con el impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que correspondía el crédito; b) Se determinaría el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones; c) El monto obtenido en: a) se dividiría entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicaría por 100. El porcentaje resultante se expresaría hasta con dos decimales; y d) Este porcentaje se aplicaría sobre el monto del impuesto que hubiera gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgaban derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Que el aludido numeral agrega que la proporción se aplicaría siempre que, en un periodo de 12 meses, incluyendo el mes al que correspondiese el crédito fiscal, el contribuyente hubiera realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que en la Resolución N° _____, entre otras, este Tribunal ha señalado que el procedimiento de prorrateo para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y sólo procede en los casos en los que el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones; en ese sentido, procederá aplicar el procedimiento de prorrateo para el cálculo del crédito fiscal cuando no sea posible discriminar el destino de las adquisiciones, es decir, si se utilizaron en operaciones gravadas y no gravadas.

Que en las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de los meses de junio de 2011 a febrero de 2012 (folio 2871), se aprecia que la recurrente aplicó el procedimiento de prorrateo para el cálculo del crédito fiscal, al haber realizado operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto.

Que en los Anexos 1 a 4 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a N° _____ (folios 3160 a 3163), se aprecia que la Administración reliquidó la citada prorrateo del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los referidos periodos como consecuencia de los reparos efectuados al crédito fiscal, los cuales han sido analizados y mantenidos por esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en este extremo y confirmar la apelada en este extremo.

Determinación del Saldo a Favor del Exportador

Que el artículo 36° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, prescribe que tratándose de saldos a favor cuya devolución hubiese sido efectuada en exceso, indebidamente o que se torne en indebida, su cobro se efectuará mediante compensación, orden de pago o resolución de determinación, según corresponda; siendo de aplicación la tasa de interés moratorio y el procedimiento previsto en el artículo 33° del Código Tributario, a partir de la fecha en que se puso a disposición del solicitante la devolución efectuada.

Que según consta en el Anexo N° 5 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a N° _____ (folio 3154), la Administración reparó la determinación del Saldo a Favor Materia del Beneficio de junio de 2011 a febrero de 2012, como consecuencia de la incidencia que tuvieron los reparos efectuados al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas antes analizados, procediendo a



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

emitir la Resolución de Determinación N° (folios 3173 y 3174), por la devolución indebida otorgada a la recurrente respecto del mencionado saldo del periodo julio de 2011.

Que, dado que los reparos antes analizados han sido mantenidos en esta instancia, se encuentra acreditado que a la recurrente le correspondía un menor Saldo a Favor Materia del Beneficio de junio de 2011, lo que acredita la devolución indebida por dicho concepto, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Resoluciones de Multa N° a N° - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

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, prescribe que constituye infracción 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; la que se encuentra sancionada con el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, conforme con lo establecido en la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias de dicho código, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría.

Que toda vez que en el presente caso, las Resoluciones de Multa N° , N° a N° (folios 3074, 3075, 3077 a 3083), han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de los reparos antes analizados contenidos en las Resoluciones de Determinación N° , N° a N° (folios 3164, 3166 a 3172), emitidos por el Impuesto General a las Ventas de junio, agosto a diciembre de 2011, enero y febrero de 2012, que han sido mantenidos en esta instancia, por lo que corresponde emitir igual pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que la Resolución de Multa N° (folio 3076), fue emitida por el 100% del importe devuelto indebidamente determinado en la Resolución de Determinación N° (folio 3174), girada por la devolución en exceso por el Saldo a Favor Materia de Beneficio de julio de 2011, la que ha sido mantenida en esta instancia, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Nulidad invocada por la recurrente

Que la recurrente sostiene que, tanto en el procedimiento de fiscalización como al momento de resolver su recurso de reclamación, la Administración no se pronunció sobre las razones que justifican la improcedencia de sus alegaciones, por lo que la falta de motivación del acto de la Administración determina su nulidad. Agrega, que en su caso tanto los valores emitidos y la apelada, al no expresar con claridad los motivos por los cuales sustentan el desconocimiento de sus alegaciones, deben ser declaradas nulas.

Que al respecto, de la revisión de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, así como de sus anexos, se aprecia que consignan, entre otros, los motivos determinantes del reparo, los fundamentos y disposiciones en que se amparan, así como las infracciones cometidas y monto de las multas, en este sentido, al verificarse que los valores impugnados contienen los motivos determinantes del reparo e infracción, así como los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentan, carecen de sustento los planteamientos formulados por la recurrente en el sentido que estas son nulas al no encontrarse debidamente motivadas.

Que, asimismo, lo aducido por la recurrente en el sentido que la resolución apelada no se pronunció sobre todos los argumentos expuestos en su reclamo, carece de sustento, toda vez que no es obligación de la Administración pronunciarse sobre todos los argumentos o alegatos planteados por los administrados, ya que su obligación se limita a resolver la controversia y fundamentar su posición, lo que en ningún caso la obliga a responder cada una de las alegaciones que las partes pudieran hacer, criterio que ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° y N° , entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 02440-2-2022

Que el citado criterio ha sido compartido por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, entre ellas las emitidas en los Expedientes N° -PHC/TC, N° -AA/TC y N° -PA/TC y por el Poder Judicial en la sentencias de casación laboral emitida en los Expedientes N° , N° y N° , en las que se precisa que el derecho a la debida motivación de resoluciones judiciales no garantiza que todas las alegaciones de las partes, de manera pormenorizada, tengan que ser objeto de un pronunciamiento expreso y detallado, sino que exige a los jueces emplear un razonamiento que guarde relación con el problema que debe resolver.

Que adicionalmente, cabe precisar que cualquier entidad de la Administración solo se encuentra obligada a pronunciarse sobre los aspectos en controversia planteados por los contribuyentes, así como a fundamentar sus pronunciamientos.

Que, en ese sentido, la pretensión en un procedimiento contencioso tributario, entendida como el pedido concreto a la Administración, puede estar dirigida a que se anule, revoque o modifique total o parcialmente el acto impugnado, debiendo precisarse que los argumentos y/o fundamentos que se presentan para sustentar la viabilidad de una pretensión, son diferentes a la pretensión en sí misma.

Que, de esta manera, al haberse emitido pronunciamiento en torno a la pretensión del contribuyente, habiéndose sustentado adecuadamente dicho pronunciamiento, no existe obligación de la Administración de pronunciarse sobre la pertinencia de cada uno de los argumentos y/o fundamentos de la pretensión del contribuyente, sino solo a fundamentar el fallo que se emita, fundamento que puede o no coincidir con lo expuesto por cualquiera de las partes.

Que en ese sentido el artículo 129º del Código Tributario señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, como ha sucedido en el caso de autos, en que se ha emitido pronunciamiento sobre todas las pretensiones planteadas por el contribuyente, por lo que lo alegado en contrario carece de sustento.

Que el informe oral se realizó con la sola asistencia del representante de la interesada según la Constancia del Informe Oral N° -EF/TF.

Con los vocales Terry Ramos y Sarmiento Díaz a quien se llamó para completar Sala e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° /SUNAT de 29 de mayo de 2013.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

TERRY RAMOS
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

Charca Huasupe
Secretario Relator
CA/CH/WR/njt.

NOTA: Documento firmado digitalmente