



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
MENDOZA MELGAR Cesar
Arturo FAU 20131370645
soft
Fecha: 18/12/2024
19:32:57 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

EXPEDIENTE N° : 1073-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de diciembre de 2024

VISTA la apelación parcial¹ interpuesta por con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de marzo de 2007², emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y a , emitidas por Impuesto General a las Ventas (IGV) de enero de 1999 a diciembre de 2000, Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 1998 a mayo de 1999 y de julio de 1999 a diciembre de 2000, y contra las Resoluciones de Multa N° a , giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 12330 a 12372, 12546 a 12560, 12563 a 12591 y 12666 a 12711), por IGV de enero de 1999 a diciembre de 2000, Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 1998 a mayo de 1999 y de julio de 1999 a diciembre de 2000, así como las Resoluciones de Multa N° a , giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 12327 a 12329, 12535 a 12545, 12561, 12562 y 12642 a 12665).

Que con fecha 30 de diciembre de 2003 (fojas 12297 a 12318, 12501 a 12515 y 12713 a 12723), la recurrente interpuso recursos de reclamación contra los citados valores, los cuales fueron acumulados a través de la Resolución de Intendencia N° de 30 de marzo de 2007 (fojas 12926 a 12964), declarando infundado los recursos presentados por la recurrente, siendo que contra esta última resolución se interpuso recurso de apelación el 17 de mayo de 2007 (fojas 12965 a 13002).

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 07118-1-2014 de 13 de junio de 2014 (fojas 13331 a 13333) se dispuso la suspensión del citado procedimiento contencioso tributario toda vez que los reparos formulados por la Administración se encontraban vinculados a la tramitación de un proceso penal seguido contra funcionarios y empleados de la recurrente por la comisión del delito de defraudación tributaria, por lo que se ordenó que la Administración devuelva los actuados una vez que culmine dicho proceso penal a fin que este Tribunal emita pronunciamiento definitivo.

¹ De la revisión del escrito de apelación (fojas 12965 a 13002), se aprecia que la recurrente no incluyó argumentos dirigidos a cuestionar los reparos denominados "Costo neto de enajenación y depreciación de activos fijos adquiridos y transferidos como liberalidad", "Depreciación y REI de activos fijos adquiridos por los cuales no se ha acreditado la necesidad del gasto" y "Gastos por intereses y gastos de préstamo por la adquisición de terrenos agrícolas", por lo que dichos extremos no serán analizados en la presente resolución.

² Cabe señalar que el recurso de apelación interpuesto contra la citada resolución fue inicialmente resuelto por la Resolución N° 07118-1-2014, la cual dispuso suspender el procedimiento de apelación.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

EZETA CARPIO Sergio Pío
Victor FAU 20131370645 soft
Fecha: 18/12/2024 17:49:55
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FUENTES BORDA Jesus
Edwin FAU 20131370645 soft
Fecha: 18/12/2024 17:50:38
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

DIAZ TENORIO Diego Arturo
FAU 20131370645 soft
Fecha: 18/12/2024 17:51:59
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 11542-11-2024

Que la Administración remitió el expediente de apelación materia de autos al haber concluido los procesos penales por el delito de defraudación tributaria referidos en el considerando precedente, adjuntando copia de la Resolución N° 706 de 24 de julio de 2018, emitida por la Sexta Sala Penal para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el Expediente N° , mediante la cual se declaró fundada la excepción de prescripción de la acción penal planteada por la defensa, entre otros, de , disponiéndose el archivo definitivo de los actuados, así como copia de la Resolución N° 897 de 28 de setiembre de 2018, emitida en el citado expediente judicial, la cual declaró consentida la resolución que declaró procedente la referida excepción (fojas 13347 a 13355).

Que estando a lo expuesto, procede continuar con el procedimiento contencioso tributario y, en consecuencia, emitir pronunciamiento en virtud de los reparos identificados en la resolución apelada que han sido impugnados por la recurrente (fojas 12955 a 12957/reverso), los cuales se detallan a continuación:

Impuesto a la Renta

Ejercicio 1998

1. Ingresos no declarados por:
 - a) Venta de terrenos agrícolas –
 - b) Venta de inmuebles recibidos como dación en pago por la obra
 - c) Cesión de posición contractual de los contratos de leasing a
 - d) Obra "Cerca perimétrica
 - e) Subvaluación en la venta de inmueble ubicado en N°
2. Operaciones no reales:
 - a) Inmobiliaria
 - b) Inmobiliaria y
3. Gastos por honorarios profesionales no sustentados.
4. Gastos por cuotas e intereses de leasing por vehículo robado.

Ejercicio 1999

1. Ingresos no declarados por:
 - a) Subvaluación en la venta de inmuebles ubicados en
 - b) Subvaluación en la venta del inmueble ubicado en N°
2. Gastos por honorarios profesionales no sustentados.
3. Operaciones no reales con el proveedor Corporación y Constructora Bayóvar S.A.C.
4. Operaciones gravadas y no gravadas con el IGV.

Ejercicio 2000

1. Ingresos no declarados por la subvaluación de ventas de materias primas y auxiliares.
2. Gastos por honorarios profesionales no sustentados.
3. Gastos e intereses por cuotas de leasing por vehículo robado.
4. Depreciación de activos fijos no utilizados en la generación de rentas.
5. Operaciones gravadas y no gravadas con el IGV.

IGV

Enero a diciembre de 1999

1. Subvaluación en la venta de los inmuebles ubicados en
2. Operaciones gravadas y no gravadas.
3. Facturas emitidas a por operaciones no reales.
4. Ingresos por venta de inmueble ubicado en N° - Santiago de Surco.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Enero a diciembre de 2000

1. Ingresos no declarados por la subvaluación de ventas de materias primas y auxiliares.
2. Operaciones gravadas y no gravadas.

Que ahora bien, siguiendo el orden metodológico expuesto en la resolución apelada (fojas 12951 y 12952/reverso) y tomando en cuenta los argumentos expuestos por la recurrente en su escrito de apelación, se tiene que los aspectos impugnados por la recurrente se pueden agrupar conforme al siguiente detalle:

1. Operaciones no reales.
2. Ingresos no declarados.
3. Subvaluación de ventas.
4. Gastos por honorarios profesionales no sustentados.
5. Depreciación de activos fijos no utilizados en la generación de rentas.
6. Gastos e intereses por cuotas de leasing por vehículo robado.
7. Operaciones gravadas y no gravadas con el IGV.
8. Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
9. Infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en ese orden de ideas, a continuación se emitirá pronunciamiento respecto a cada uno de los reparos impugnados por la recurrente, siendo que previamente se analizará el pedido de nulidad deducido en esta instancia.

Nulidad

Que la recurrente sostiene que las pruebas evaluadas por la Administración han sido obtenidas de forma ilegal debido a que corresponden a documentación emitida en un proceso penal que se encontraba en trámite, el cual tenía carácter reservado.

Que al respecto, cabe señalar que conforme lo establece el artículo 59 del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816, por el acto de determinación de la obligación tributaria, la Administración verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que el artículo 60 del citado dispositivo legal establece que cuando el acto de la determinación de la obligación tributaria se inicia por la Administración Tributaria, ésta puede ser por propia iniciativa o denuncia de terceros, para cuyo efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Que a fin de llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, lo que implica la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, la Administración puede ejercer las facultades discrecionales previstas en el artículo 62 del Código Tributario, siendo que el último párrafo de dicho artículo señala que ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

Que aunado a ello, en cumplimiento del artículo 96 del citado código, los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los servidores públicos, notarios y fedatarios, están obligados a comunicar y proporcionar a la Administración las informaciones relativas a hechos generadores de obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

Que en igual sentido, el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, dispone que la Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial, cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos.

Que en el caso de autos, la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente a efectos de corroborar si había declarado correctamente sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000 así como en lo referido al IGV de enero de 1999 a diciembre de 2000.

Que en dicho contexto, la Administración acudió a todas las fuentes que tuvo a su alcance a efectos de obtener información respecto a la realización del hecho generador de la obligación tributaria, a la identidad del deudor tributario y al monto de la base imponible, emitiendo diversos requerimientos a la recurrente y realizando cruces de información con personas naturales y jurídicas vinculadas a ella, obteniendo diversa documentación sobre los hechos gravados, la cual fue complementada con la información obtenida de entidades públicas y privadas, ejerciendo así las facultades expresamente reguladas en el artículo 62 del Código Tributario.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración determinó la obligación tributaria en base a la documentación obtenida durante el procedimiento de fiscalización, así como de diversas personas y entidades, siendo una de éstas, pero no la única, el Poder Judicial, advirtiéndose así que dicho procedimiento se llevó a cabo de conformidad con el principio del debido procedimiento y dentro del marco previsto por el artículo 62 del Código Tributario, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo³, por lo que corresponde desestimar el pedido de nulidad que ha formulado.

1. Operaciones no reales

Que al respecto, se observa que la Administración observó las operaciones celebradas con los proveedores e (Impuesto a la Renta del ejercicio 1998), (Impuesto a la Renta del ejercicio 1999) y (IGV de enero de 1999).

Que con relación a las facturas emitidas por la recurrente indica que sus adquisiciones se sustentan en los comprobantes de pago emitidos por su proveedor y el registro contable de dichas operaciones, precisando que no era necesario emitir guías de remisión debido a que el domicilio fiscal y el almacén de ambas empresas se ubicaba en la misma dirección.

Que por los comprobantes emitidos por , refiere que adjuntó diversa documentación que acredita los servicios de construcción que recibió, tales como un contrato, vouchers contables, constancias de pago, movimientos bancarios, planos y declaratoria de fábrica que acreditan las labores efectuadas por el anotado proveedor.

Que respecto a los servicios prestados por , indica que la demora en la tramitación de una licencia de construcción no es impedimento para que se vaya avanzando con el desarrollo de las obras, siendo que al 31 de diciembre de 1998 sí era propietaria del inmueble ubicado en Calle Roma N° 589 - Miraflores, por lo que se encontraba habilitada a contratar a dicho proveedor para la ejecución del referido servicio de construcción.

Que con relación a las facturas emitidas a señala que vendió maquinarias y repuestos a dicha empresa debido a que ya no continuaría ejecutando obras en un proyecto de Yanacocha, precisando que el detalle de tales bienes se encontraba registrado en su Libro de Inventarios y Balances.

Que el artículo 18 de la Ley del IGV, Decreto Legislativo N° 821⁴, dispone que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siendo que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el referido IGV.

³ Criterio similar fue expuesto en la Resolución N° 00175-2-2004.

⁴ Publicado el 23 de abril de 1996.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que conforme con el artículo 44 de la referida ley, el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real obliga al pago del impuesto consignado en ella al responsable de su emisión, siendo que quien recibe el comprobante de pago no tiene derecho al crédito fiscal.

Que a su vez, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774⁵, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha Ley.

Que según el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, una operación es no real o inexistente cuando se presenta alguno de los supuestos siguientes: (i) no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente la operación, (ii) ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, (iii) no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado o, (iv) por la combinación de tales supuestos.

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

Que en la Resolución N° 03618-1-2007 se ha señalado que la existencia del bien o de la prestación del servicio materia del comprobante de pago reparado no es suficiente para probar la realidad de dicha operación, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio y el que emite dicho comprobante de pago.

Que en la Resolución N° 09072-1-2012 se ha indicado que en los casos de reparos por operaciones no fehacientes es necesario demostrar todo el circuito de las operaciones de adquisición de los bienes y/o servicios materia de reparo, debiendo constatar la entrega efectiva de los bienes y/o la prestación efectiva de los servicios por parte de los proveedores que emitieron los comprobantes de pago, así, en el primer supuesto, es necesaria la verificación de documentos tales como reportes de control de ingresos o registros de inventario de los bienes al almacén del comprador o de su entrega al mismo o a quien éste haya designado.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004 se ha señalado que los contribuyentes deben mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones fehacientes, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de dichas operaciones.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 03708-1-2004 se ha establecido que para demostrar la hipótesis de que no existió operación fehaciente, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario.

Que de las normas citadas y criterios expuestos se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal y otorgar derecho a la deducción de gastos debe corresponder a una operación fehaciente, siendo que para determinar la veracidad de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración

⁵ Publicado el 31 de diciembre de 1993.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del IGV no son reales y tampoco otorgan derecho a deducir gastos a efectos de determinar la renta neta, con la actuación de una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión.

a) Inmobiliaria (Impuesto a la Renta 1998)

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (foja 11825), se solicitó a la recurrente que sustente contable y documentariamente mediante facturas, guías de remisión, cancelación de las facturas, facturas del transportista y demás documentos que acrediten el ingreso a su almacén de la mercadería detallada en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento (foja 11821), las cuales corresponden al proveedor Inmobiliaria

Que con escrito de 27 de noviembre de 2002 (fojas 11817 a 11820), la recurrente indicó que adjuntaba diversa documentación para sustentar las operaciones celebradas con dicho proveedor, como sus comprobantes de pago, folios correspondientes a su Libro Mayor, vouchers de cancelación de facturas y 2 guías de remisión, precisando que ella misma se encargó de efectuar el traslado de los bienes adquiridos a dicho proveedor.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11825/reverso), se dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, la cual no resultaba suficiente a efectos de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas por la Administración.

Que al respecto, se advierte que las operaciones observadas por la Administración son las siguientes:

| Factura | Foja | Concepto | Importe S/ |
|---------|-------|---|------------|
| | 11757 | 100 toneladas métricas de fierro | 129 800,00 |
| | 11753 | 5000 bolsas de cemento | 44 250,00 |
| | 11753 | Piso pared y piso imperial | 13 732,84 |
| | 11752 | Rollos de cable | 64 075,36 |
| | 11751 | Materiales de construcción | 237 591,82 |
| | 11750 | 8900 metros cúbicos de piedra chancada, 8850 metros cúbicos de arena fina y 6500 metros cúbicos de arena gruesa | 627 994,23 |
| | 11749 | 1850 artefactos modelo RTA 2x40W | 938 600,00 |
| | 11748 | 4150 tableros térmicos de 12 polos | 784 700,00 |
| | 11747 | 1830 cajas de pase 17x15x15 | 272 084,00 |
| | 11744 | 1450 metros cuadrados de mayólica | 136 880,00 |
| | 11743 | 12 lavatorios tulipán rosa pastel | 708,00 |

Que si bien resulta razonable que en atención al giro de negocio declarado por la recurrente⁶ hubiese adquirido materiales de construcción y artículos de ferretería, ello no la exime de la obligación de adjuntar documentación de sustento que razonablemente acredite dichas adquisiciones, demostrando de forma razonable el traslado, entrega y puesta a disposición de los bienes que aduce haber comprado a su proveedor.

Que de la revisión del expediente se aprecia que la recurrente adjuntó copia de los comprobantes de pago emitidos por sus proveedores, los cuales fueron anotados en su Libro Mayor, adjuntando los asientos contables correspondientes a su movimiento en bancos (fojas 11745, 11747 a 11752 y 11754), sin embargo, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, los citados documentos y su registro contable no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas.

Que asimismo, respecto a la copia de los documentos vinculados al pago de los comprobantes de pago objetados, cabe indicar que, en principio, dicha documentación no coadyuva a demostrar la fehaciencia de

⁶ Actividades inmobiliarias, conforme con su Comprobante de Información Registrada, que obra a foja 13079.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

las operaciones realizadas por la recurrente, en tanto los referidos medios de prueba únicamente podrían acreditar la realización de una transacción financiera, mas no demuestran que aquella adquirió los materiales de construcción y artículos de ferretería consignados en los comprobantes reparados por la Administración.

Que si bien se proporcionó copia de 2 guías de remisión emitidas por ella misma (fojas 11743 y 11744), es pertinente indicar que dichos documentos carecen de mérito probatorio para sustentar el traslado de los bienes que habrían sido adquiridos por la recurrente debido a que se omitió consignar la información referida a la unidad vehicular que habría efectuado el referido transporte y no permiten identificar a la persona que habría dado la conformidad respecto a la recepción de los anotados bienes, más aun cuando no se ha adjuntando documentación complementaria que permita acreditar de forma fehaciente el traslado y puesta a disposición de dichos bienes en los establecimientos u obras ejecutadas por aquella.

Que además, se advierte que no se ha especificado si hubo algún tipo de comunicación cursada entre su presunto proveedor y la recurrente a efectos de coordinar la entrega de la mercadería solicitada o si se emitió algún cargo de recepción que certifique la entrega de los bienes que le habrían transferido, advirtiéndose así que la copia de las guías de remisión que obran en el expediente no permiten aseverar que la recurrente adquirió los bienes detallados en los comprobantes de pago observados.

Que en dicho contexto, la recurrente debió aportar documentación que acredite las coordinaciones, traslado, entrega y puesta a disposición de los referidos bienes a efectos de demostrar la fehaciencia de tales operaciones, presentando para dichos efectos documentos tales como órdenes de compra, guías de remisión del remitente y del transportista correctamente emitidas, partes de ingreso a su almacén y/o establecimiento comercial, constancias de recepción de la mercancía, entre otra documentación que otorgue trazabilidad a dichas operaciones, sin embargo, la recurrente se limitó a ofrecer explicaciones genéricas sin el adecuado respaldo probatorio, coligiéndose así que no sustentó la fehaciencia de las referidas adquisiciones.

Que en consecuencia, del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente acrediten la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra debidamente sustentado y, por ende, corresponde confirmar dicho extremo de la resolución apelada.

b) Inmobiliaria y Constructora

(Impuesto a la Renta 1998)

Que con Requerimiento N° (foja 11554), se solicitó a la recurrente que sustente contable y documentariamente las operaciones celebradas con para lo cual debía adjuntar contratos de obra y de alquiler de maquinaria, presupuesto de obra, planos, valorizaciones, acta de entrega de la obra, relación de maquinaria alquilada, guías de remisión y documentos vinculados a la entrega de la maquinaria, planillas de obreros y acreditar la forma de pago de las facturas emitidas por dicho proveedor, las cuales correspondían a los trabajos realizados en las obras identificadas como N° y N°

Que con escrito de 26 de julio de 2002 (foja 11552), la recurrente indicó que para sustentar los servicios ejecutados en la obra correspondiente al inmueble ubicado en N° - Miraflores adjuntaba documentos tales como los folios correspondientes a su Libro Mayor y un cuadro de valorizaciones, precisando que el importe de S/ 827 187,00 fue cancelado en efectivo.

Que asimismo, con relación a los servicios ejecutados en la obra correspondiente al inmueble ubicado en Malecón de la Reserva N° 781 - Miraflores indicó que adjuntaba documentos tales como los folios correspondientes a su Libro Mayor y un voucher de caja, reiterando que el importe de S/ 63 386,85 también fue cancelado en efectivo.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que añade que no adjuntó la documentación adicional solicitada por la Administración debido a que el servicio fue pactado a todo costo o suma alzada, precisando que tampoco existían fondos de garantía vinculados a la ejecución de dichas obras.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11554/reverso), se dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, la cual no resultaba suficiente a efectos de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas por la Administración.

Que de la revisión del expediente se aprecia que la recurrente adjuntó copia de los comprobantes de pago emitidos por sus proveedores, los cuales fueron anotados en su Libro Mayor, adjuntando además un voucher de caja (fojas 11545 a 11550), empero cabe indicar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, los citados documentos y su registro a nivel contable no resultan ser suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas.

Que si bien se proporcionó copia de una valorización correspondiente a las obras que iban a ser ejecutadas en el inmueble ubicado en N° - (foja 11551), dicho documento de carácter preliminar únicamente representa un listado de las actividades que debían ejecutarse a efectos de llevar a cabo los trabajos encomendados a Inmobiliaria y , estableciendo cuáles eran los metrajes que correspondían a las actividades de desmontaje, demolición y movimiento de tierras, pero no obra documentación adicional que permita constatar que las actividades descritas en la aludida valorización efectivamente se llevaron a cabo.

Que aunado a ello, como consecuencia del cruce de información efectuado con Requerimiento N° (foja 7437), a través del escrito presentado el 19 de setiembre de 2002 (foja 7432), dicho proveedor también adjuntó un presupuesto correspondiente a la obra que iba a ser ejecutada en el inmueble ubicado en N° (foja 7431); no obstante, el anotado documento carece de mérito para sustentar que las obras allí detalladas se hubiesen llevado a cabo de forma efectiva, en tanto se debía acompañar medios probatorios de carácter complementario que razonablemente demuestren la ejecución del servicio de construcción observado por la Administración.

Que en dicho contexto, cabe acotar que tales medios de prueba no aportan evidencia concreta que demuestre la ejecución de los servicios de construcción que habrían sido prestados por Inmobiliaria y , toda vez que no acreditan la realización efectiva de las actividades encomendadas a dicho proveedor, siendo del caso indicar que la documentación de carácter interno gestionada por los propios contribuyentes o los documentos de carácter preparatorio emitidos por sus proveedores carecen de mérito para desestimar las observaciones de la Administración cuando no se acompaña documentación complementaria que permita contrastar o corroborar la información consignada en tales documentos.

Que en ese orden de ideas, la recurrente debió adjuntar documentación que acredite la fehaciencia de los servicios de construcción encargados a Inmobiliaria y , adjuntando medios probatorios tales como correos de coordinación con dicho proveedor sobre el grado de avance y/o ejecución de las obras contratadas, reportes detallados sobre el grado de avance de los referidos proyectos, cuadernos de obra, documentación que demuestre la presencia física del personal de su proveedor en las instalaciones donde se habrían llevado a cabo los servicios de construcción, informes emitidos por el personal directivo o supervisores de los referidos proyectos, reporte de incidencias suscitadas durante la realización de dichas obras, entre otros medios probatorios que certifiquen la ejecución de tales proyectos, sin embargo, no lo hizo.

Que cabe agregar que la obligación de sustentar la fehaciencia de tales operaciones no se ve enervada por el hecho de haber pactado la ejecución de dichos proyectos bajo la modalidad de contrato a suma alzada, en tanto, con prescindencia del esquema contractual que se habría empleado, la recurrente debía adjuntar medios probatorios que de forma fehaciente sustenten las deducciones efectuadas, siendo del caso resaltar que en el caso materia de autos tampoco existe evidencia que las obras contratadas con



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

y hubiesen sido pactadas a todo costo debido a que no se adjuntó copia del contrato en el que se hubiesen pactado tales condiciones.

Que siendo ello así, dado que la recurrente no ofreció documentación de sustento que acredite la fehaciencia de los servicios de construcción prestados por Inmobiliaria y Constructora Malecón Cisneros S.A., se concluye que los reparos formulados por la Administración se encuentran debidamente sustentados y, en consecuencia, corresponde confirmar dicho extremo de la resolución apelada.

c) Corporación y Constructora (Impuesto a la Renta 1999)

Que con Requerimiento N° (foja 11357) se solicitó a la recurrente que sustente contable y documentariamente las operaciones celebradas con , para lo cual debía adjuntar contratos de obra y de alquiler de maquinaria, presupuesto de obra, planos, valorizaciones, acta de entrega de la obra, relación de maquinaria alquilada, guías de remisión y documentos vinculados a la entrega de la maquinaria, planillas de obreros y acreditar forma de pago de las facturas emitidas por dicho proveedor, las cuales correspondían a los trabajos realizados en las obras identificadas como "y"

Que con escrito de 16 de mayo de 2002 (foja 11355), la recurrente indicó que para sustentar los servicios observados por la Administración adjuntaba copia de los contratos de obra suscritos con su proveedor y vouchers de cancelación en efectivo, señalando además que exhibía ante la Administración los planos correspondientes a tales edificaciones, así como una ficha registral.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11356 y 11357/reverso) se dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, la cual no resultaba suficiente a efectos de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que al respecto, se advierte que las operaciones observadas por la Administración son las siguientes:

| Factura | Foja | Concepto | Importe S/ |
|---------|------|---|------------|
| | | Por nivelación, movimiento de tierras y construcción de cerco perimétrico en el local ubicado en N° | 979 400,00 |
| | | Adelanto por avance de obra en y | 180 068,00 |
| | | Adelanto por valorización de obra en y | 190 357,00 |
| | | Servicio de construcción de cerco perimétrico y nivelación de terreno de local ubicado en N° | 144 054,00 |

Que de la revisión del expediente se aprecia que la recurrente adjuntó copia de los comprobantes de pago emitidos por su proveedor, los cuales fueron anotados en su contabilidad, no obstante, cabe indicar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, los citados documentos y su registro a nivel contable no resultan ser suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas.

Que asimismo, si bien la recurrente adjuntó copia de los contratos de obra suscritos con el anotado proveedor (fojas 11351 y 11352), conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado; asimismo, sólo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que dicha operación se haya efectuado.

Que en efecto, la recurrente debió adjuntar documentación adicional que certifique que las obras de construcción identificadas como y se llevaron a cabo



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

conforme a las cláusulas establecidas en los aludidos contratos, demostrando así que las prestaciones descritas en dichos acuerdos efectivamente se llevaron a cabo en la realidad.

Que respecto a la copia de los documentos vinculados al pago de los comprobantes de pago objetados, identificados por la recurrente como vouchers de cancelación en efectivo (fojas 11347 a 11350), es pertinente indicar que dicha documentación no conlleva a sustentar la fehaciencia de las operaciones realizadas por la recurrente, en tanto los referidos medios de prueba únicamente podrían acreditar la realización de una transacción de índole financiero, mas no demuestran la efectiva ejecución de los servicios de construcción que habrían sido prestados por

Que si bien la recurrente refiere que exhibió la copia de los planos correspondientes a tales edificaciones, dicho alegato resulta ser insuficiente para demostrar la ejecución de los servicios observados por la Administración en tanto la existencia de los referidos planos no certifica que

hubiese ejecutado las prestaciones descritas en los contratos celebrados por aquella; por el contrario, resultaba imprescindible que se acompañe documentación que razonablemente demuestre que las obras descritas en dichos planos efectivamente se materializaron a partir de la ejecución de los servicios prestados por el proveedor anotado por la Administración.

Que en ese orden de ideas, la recurrente debió adjuntar documentación que acredite la fehaciencia de los servicios de construcción encomendados a , adjuntando medios probatorios tales como correos de coordinación con dicho proveedor sobre el grado de avance y/o ejecución de las obras contratadas, reportes detallados sobre el grado de avance de los referidos proyectos, cuadernos de obra, documentación que demuestre la presencia física del personal de su proveedor en las instalaciones donde se habría llevado a cabo los servicios de construcción, informes emitidos por el personal directivo o supervisores de los referidos proyectos, reporte de incidencias suscitadas durante la realización de dichas obras, entre otros medios probatorios que certifiquen la ejecución de tales proyectos; sin embargo, no lo hizo.

Que siendo ello así, dado que la recurrente no ofreció documentación de sustento que acredite la fehaciencia de los servicios de construcción prestados por , es menester concluir que los reparos formulados por la Administración se encuentran debidamente sustentados; en consecuencia, corresponde confirmar dicho extremo de la resolución apelada.

d) Corporación (IGV de enero de 1999)

Que mediante el Punto 17 del Requerimiento N° (foja 10932), se solicitó a la recurrente que sustente legal, contable y documentariamente las operaciones comerciales realizadas con su cliente Corporación Unida S.A. en el extremo referido a las operaciones detalladas en el Anexo N° 06 de dicho requerimiento (foja 10920).

Que con escrito de 21 de mayo de 2001 (fojas 10916 y 10917), la recurrente señaló que las operaciones observadas por la Administración correspondían a la venta de stock de repuestos y a la prestación de servicios técnicos a la empresa , adjuntando para dicho propósito los comprobantes de pago correspondientes.

Que de acuerdo con el Punto 17 Resultado del Requerimiento N° (foja 10918) y el Anexo N° 9 de la Resolución de Determinación N° (fojas 12478 y 12479), la Administración dio cuenta que la recurrente adjuntó los comprobantes de pago solicitados, pero no ofreció ningún sustento legal o documentario que ratifique la fehaciencia de tales operaciones e indicó que aquella no sustentó fehacientemente la efectiva realización del ciclo comercial de los bienes facturados a

, por lo que en aplicación del artículo 44 de la Ley del IGV, dispuso que se mantuviese como parte integrante de la base imponible del IGV de enero de 1999 el importe del valor de venta de las facturas observadas, ascendentes a S/ 246 855,68.

Que en autos obra copia de los comprobantes observados por la Administración (fojas 10824 a 10833).



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, vigente durante el periodo fiscalizado, señalaba que el comprobante de pago emitido que no correspondiese a una operación real, obligaría al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión.

Que en tal sentido, si bien la Administración ha considerado que las operaciones facturadas a la empresa por concepto de venta de stock de repuestos y prestación de servicios técnicos (fojas 10824 a 10833), corresponden a operaciones no reales, es pertinente señalar que si tales operaciones fuesen reales procedería que se mantuviesen los citados importes como parte de la base imponible para la determinación del aludido impuesto y, en el supuesto que dichas operaciones no fuesen reales, por disposición del artículo 44 antes glosado, también correspondería que los montos observados integrasen la base imponible para determinar el impuesto mención, toda vez que el emisor está obligado al pago del impuesto consignado en tales comprobantes de pago⁷.

Que por lo tanto, en cualquiera de los supuestos antes detallados, ya sea que las operaciones vinculadas con las operaciones facturadas correspondiesen o no a operaciones no reales, procede que el valor de venta de tales facturas sea considerado como parte de la base imponible del IGV de enero de 1999 a efecto de la determinación y pago de dicho impuesto.

Que en tal sentido, corresponde mantener la observación y confirmar la apelada en este punto, según los términos expuestos por la presente resolución.

2. Ingresos no declarados

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha demostrado que los ingresos provenientes de las supuestas ventas de inmuebles o subvaluación de la mismas hubiesen ocasionado un beneficio gravado o algún incremento en su patrimonio que forme parte de los resultados de los ejercicios acotados en tanto lo único que ingresó a sus cuentas fueron los pagos que obtuvo como contraprestación por la ejecución de sus servicios de construcción.

Que añade que el hecho que el señor _____ hubiese sido socio de su empresa no necesariamente conlleva a que los ingresos que dicho socio percibiese como consecuencia de las transacciones que concertaba a título personal hubiesen ingresado a su caja o que hubiesen sido utilizados por su empresa.

Que ratifica que adquirió terrenos agrícolas en _____ pero que los mismos fueron transferidos a _____ siendo que las acciones que mantenía en dicha empresa a su vez fueron vendidas a _____ por lo que no tuvo ninguna injerencia en la venta que posteriormente se efectuó sobre dichos terrenos en favor de _____

Que respecto a la Galería Comercial _____ sostiene que los ingresos obtenidos como consecuencia de la venta de dicho inmueble corresponden a _____ y no a su empresa, quien únicamente se encargó de prestar el servicio de construcción para la edificación de la referida galería.

Que con relación al reparo por la obtención de ingresos por cesión de posición contractual acota que la Administración se ha basado únicamente en la toma de manifestaciones de terceros, siendo que el importe observado por la Administración en realidad fue depositado en una cuenta de _____ por lo que solo dicha persona podía disponer de los referidos fondos, precisando que no existe evidencia que demuestre que se hubiese beneficiado por algún pago efectuado como consecuencia de la anotada cesión de posición contractual.

Que en lo referido a la construcción de un cerco perimétrico aduce que la Administración no establece cómo llegó a determinar que el importe por la ejecución de dicho servicio ascendió a S/ 83 802,76 ni ha acreditado que dicha obra hubiese sido ejecutada a suma alzada ni ha exhibido el informe o expediente que demuestre que efectivamente ejecutó dicha obra.

⁷ Criterio similar fue expuesto en la Resolución N° 07949-8-2014, emitida a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

a) Venta de terrenos agrícolas -

(Impuesto a la Renta 1998)

Que la Administración sostiene que la recurrente debió considerar como ingreso gravado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 el que fue obtenido como consecuencia de la transferencia a [redacted] de los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX, los cuales se encontraban ubicados dentro del Proyecto Especial [redacted]

Que pese a que la transferencia de los referidos lotes formalmente fue efectuada entre Agrícola [redacted] y Agrícola [redacted], la Administración sustenta su posición citando como base legal lo previsto en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente, bajo el entendido que la transferencia de los referidos lotes en realidad fue efectuada por la recurrente.

Que a través de los puntos 13 a 16 del Requerimiento N° [redacted] (fojas 11066 y 11067), la Administración solicitó a la recurrente que adjunte la minuta de constitución de la empresa Agrícola [redacted], debiendo además presentar los documentos que acrediten la cancelación de los aportes de capital efectuados por la constitución de la referida empresa.

Que asimismo, solicitó que adjunte los contratos de compraventa mediante los que adquirió los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX, ubicados en el Proyecto Especial [redacted], así como los contratos que celebró con [redacted] a efectos de transferirle dichos lotes.

Que con escrito de 3 de setiembre de 2001 (fojas 11059 y 11060), la recurrente señaló que adjuntaba la documentación solicitada por la Administración, siendo que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 11063), se dejó constancia que aquella presentó lo siguiente:

1. Escritura pública de Constitución de [redacted] (fojas 10976 a 10992).
2. Escritura pública de compraventa de los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX, suscrita entre la recurrente y Proyecto Especial [redacted] (fojas 10959 a 10975).
3. Escritura pública de transferencia de los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX, suscrita entre la recurrente y [redacted] (fojas 10948 a 10950), junto a la Factura N° [redacted], emitida por dicha transacción (foja 10947).
4. Escritura pública mediante la que se acuerda la transferencia de acciones de [redacted] en beneficio de [redacted] (fojas 10941 a 10946).

Que dado que las operaciones fueron celebradas al contado, la Administración sostiene que la recurrente no sustentó documentariamente el aporte de capital efectuado para constituir [redacted] por el importe de S/ 927 700,00 ni el ingreso que se habría percibido por la venta de los lotes a dicha empresa por la suma total de US\$ 875 000,00.

Que la Administración indica en la apelada que a través de la minuta de 28 de noviembre de 1997, la recurrente adquirió los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX, lo que no resulta ser un aspecto controvertido en el presente caso.

Que asimismo, la Administración reconoce que [redacted] fue constituida el 6 de julio de 1998 con un capital social de S/ 1 027 700,00, siendo que en dicha sociedad la recurrente participaba como accionista con un total de 927 700 acciones cuyo valor nominal era de S/ 1 por acción.

Que cabe añadir que en la escritura pública de constitución de dicha sociedad se dejó constancia que el aporte de capital efectuado por la recurrente se materializó a través de la boleta de depósito bancario N° [redacted] de 1 de julio de 1998 en la Cuenta [redacted], gestionada por [redacted] (foja 10978).

Que ahora bien, la Administración asevera que dado que la recurrente era propietaria de más del 90% de las acciones de [redacted], ello conllevaba a que posea el control sobre las acciones y decisiones de dicha empresa, asumiendo que cualquier transacción comercial efectuada por la anotada empresa en realidad era decidida y ejecutada por aquella como parte de sus operaciones propias y habituales (foja 12941/reverso).



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que en ese orden de ideas, la Administración da cuenta que el 7 de octubre de 1998 la recurrente vendió sus lotes a su subsidiaria, por US\$ 875 000,00, emitiéndose para dicho propósito la Factura N° 0 (foja 10947).

Que aunado a ello, la Administración refiere que el 25 de enero de 1999, transfirió los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX a por US\$ 1 300 000,00.

Que en dicho contexto, la Administración refiere que la transferencia de los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX detallada en el considerando precedente en realidad fue efectuada entre la recurrente y desconociendo así la participación de sustentando su posición en los siguientes fundamentos:

- (i) Las inversiones que presuntamente habría realizado en los Lotes 10.5-IV, 10.5-V y 10.6-IX fueron efectuadas antes que dicha empresa se constituya como persona jurídica, lo que evidencia que las referidas inversiones en realidad fueron hechas por la recurrente debido a que tales terrenos aún eran de su propiedad, conforme al documento denominado "Registro de Inversiones" (fojas 11842 a 11848) en el que se anotan operaciones comprendidas entre el 4 y el 19 de abril de 1998 pese a que formalmente se constituyó el 6 de julio de 1998.
- (ii) Según el documento denominado "Verificación del compromiso de inversión" (fojas 11849 a 11866), los planos de infraestructura de riesgo de los Lotes / y 10.5-V y 10.6-IX fueron elaborados por la recurrente y no por
- (iii) No existe evidencia documental que acredite la venta de lotes que se habría efectuado entre la recurrente y , advirtiendo que en el supuesto negado que se hubiese cancelado dicha operación en efectivo, los fondos utilizados en la operación habrían sido obtenidos a partir de los aportes efectuados por aquella en su condición de accionista mayoritario debido a que no obtuvo ingresos durante el ejercicio 1998.
- (iv) No existe sustento económico que respalde la transferencia de activos que Agrícola Pierina realizó a favor de debido a que en la escritura pública elevada para formalizar dicha transferencia se indicó que estaba en imposibilidad de cumplir a cabalidad y en forma oportuna con los compromisos de inversión que planteaba el Proyecto Chavimochic, pese a que al 28 de marzo de 1999 dicha empresa ya había superado ampliamente los compromisos de inversión pactados, como se detalla en el documento denominado "Dictamen de auditor verificador" (foja 11828).
- (v) Los terrenos agrícolas correspondientes a los Lotes 10.5-IV y 10.5-V y 10.6-IX solo habrían estado bajo la propiedad de por un lapso de 3 meses y medio, desde el 7 de octubre de 1998 al 25 de enero de 1999, advirtiendo así que las inversiones de mayor relevancia se efectuaron cuando la recurrente era propietaria de dichos lotes.

Que tal como se advierte, en esencia, el sustento que utiliza la Administración para desconocer la transferencia de propiedad efectuada entre la recurrente y y la subsecuente venta que dicha empresa efectuó en beneficio de es la ausencia de realidad económica de la participación de

Que en efecto, para la Administración no existiría evidencia cierta que demuestre que dicha empresa fue la propietaria de los Lotes 10.5-IV y 10.5-V y 10.6-IX, debido a que no está fehacientemente acreditado que hubiese abonado el importe de US\$ 875 000,00 para adquirir tales lotes ni se habría demostrado que efectuó algún tipo de inversión sobre dichos predios, resaltando el hecho que únicamente fue propietaria de tales terrenos por el plazo de 3 meses y medio.

Que en ese orden de ideas, se colige que la Administración considera que la venta efectuada a Agrícola fue inexistente o simulada y, por ende, únicamente le reconoce efectos jurídicos a la transacción efectuada en favor de , empero coloca en la posición de enajenante a la recurrente y le imputa la existencia de ingresos no declarados correspondientes al ejercicio 1998.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que no obstante, si la Administración pretendía desconocer los efectos jurídicos de dicha operación debía remitirse a las disposiciones previstas en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, vigente en el caso materia de autos, la cual disponía que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, empero no lo hizo, toda vez que en el análisis efectuado por la Administración no se identifica ninguna referencia a dicha normativa.

Que a mayor abundamiento, en la Resolución N° 00143-1-2004 se ha señalado que el sólo hecho que exista vinculación económica entre las empresas contratantes, por sí misma, no constituye una razón válida para desconocer las operaciones de compra efectuadas, considerándolas como inexistentes y que en el supuesto que los vendedores anteriores en la cadena de comercialización hubieran efectuado transferencias fraguadas, tampoco puede llevar necesariamente a concluir que no existe correspondencia entre las ventas realizadas con posterioridad, advirtiéndose así que el sustento tomado por la Administración resulta ser insuficiente a efectos de desconocer la transacciones en las que participó

Que aunado a ello se advierte una contradicción en el razonamiento planteado por la Administración debido a que si ella considera que la operación que conllevó a la generación de un ingreso omitido acaeció el 25 de enero de 1999 con la transferencia efectuada a favor de , dicho ingreso se habría devengado en el ejercicio 1999; sin embargo, la Administración imputa tal ingreso al ejercicio 1998, es decir, con anterioridad a que se hubiese materializado la enajenación a la que sí reconoce efectos, lo que conllevaría a otorgar carácter retroactivo a la aludida transferencia.

Que siendo ello así, dado que el reparo formulado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada.

b) Venta de inmuebles recibidos como dación en pago por la obra “Galería Comercial (Impuesto a la Renta 1998).

Que de conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos y b) Las ganancias de capital y beneficios derivados en los artículos siguientes de dicho capítulo.

Que el último párrafo del artículo 3 de la aludida ley establece que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que el artículo 5 de la referida ley indica que, para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Que de acuerdo con las normas glosadas, el Impuesto a la Renta grava, entre otros, las ganancias obtenidas por las empresas en sus operaciones con terceros, entre ellas, las que provengan de todo acto de disposición por el que se transmita el dominio de bienes, de cualquier naturaleza, a título oneroso.

Que por otra parte, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, modificado por Ley N° 26663⁸, establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 00590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón

⁸ Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 22 de setiembre de 1996.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponible ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° 10890-3-2016 señala que: "...este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponible ocultos por formas jurídicas aparentes; y, siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."

Que es menester reiterar que conforme al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10617-1-2016, 03248-5-2010 y 06686-4-2004, la vinculación entre las partes contratantes no es un elemento determinante para configurar la existencia de un acto simulado.

Que ahora bien, habida cuenta que en el presente caso la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios a fin de aplicar la norma tributaria correspondiente, es pertinente revisar los acuerdos adoptados en los contratos, así como los actos realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes, con el objeto de determinar si - conforme a lo determinado por la Administración - existe discrepancia entre la real operación efectivamente llevada a cabo y los negocios civiles realizados por aquella, a efectos de establecer las consecuencias impositivas que en realidad corresponden.

Que a fin de establecer el negocio realmente llevado a cabo, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores al contrato que - en principio - regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado para conocer la verdadera operación llevada a cabo.

Que en dicho contexto, la Administración sostiene que los ingresos obtenidos por la venta del inmueble identificado como "Galería Comercial Breña" deben ser imputados a la recurrente y no a Luis Fernando Arbulú Arbaiza, quien formalmente figuraba como propietario del referido inmueble al momento de su enajenación.

Que como antecedente es pertinente indicar que [REDACTED] adquirió el referido inmueble a través de una adjudicación por remate judicial ordenada a través de la Resolución del 11 de enero de 1996 expedida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, la cual fue inscrita en la Ficha N° [REDACTED] del Registro de Propiedad Inmueble de Lima, habiendo abonado el importe de S/ 561 000,00 (foja 10460).

Que la Administración reconoce en la apelada que el costo de adquisición de [REDACTED] asciende al importe de S/ 561 000,00, pero sostiene que la participación de [REDACTED] fue simulada debido a que no existe evidencia cierta que demuestre que el presunto adquirente de dicho inmueble hubiese contado con los fondos disponibles para efectuar dicha inversión.

Que la Administración expresa que, al 11 de enero de 1996, [REDACTED] carecía de ingresos que respalden dicha operación, advirtiendo que desde el 1 de marzo de 1993 únicamente percibía ingresos como dependiente de la recurrente cuyo promedio mensual ascendía a S/ 400,00, conforme se detalla en la planilla de sueldos de la recurrente (fojas 10452 a 10458).

Que en dicho contexto, a través del Punto 8 del Requerimiento N° [REDACTED] (foja 11471), la Administración solicitó a la recurrente que por la obra ubicada en [REDACTED] N° [REDACTED] (Galería Comercial E [REDACTED]) exhiba contratos y subcontratos de construcción, valorizaciones por avance de obra, planillas de



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

remuneraciones, comprobantes de pago, licencia de construcción, conformidad de obra y declaratoria de fábrica.

Que con escrito de 16 de mayo de 2002 (fojas 11466 y 11467), la recurrente señaló que adjuntaba la documentación solicitada por la Administración, siendo que en el Resultado del Requerimiento Nº 88793 (foja 11469), se dejó constancia que la recurrente presentó los siguientes medios probatorios:

1. Contratos de obra suscritos con _____ para la ejecución de los servicios de construcción en el inmueble ubicado en Jirón _____, N° _____ el cual sería utilizado como galería comercial (fojas 11399 y 11400).
2. Legalización de su planilla de salarios ante el Ministerio de Trabajo (foja 11398).
3. Comprobantes de pago emitidos por la ejecución del servicio de construcción y documentos contables vinculados al pago de dichos comprobantes (fojas 11393 a 11397).
4. Multa N° _____ impuesta por la Municipalidad Distrital de _____ por haber ejecutado servicios de construcción sin la autorización municipal correspondiente (foja 11392).
5. Carta del 31 de enero de 1997 suscrita por _____ en la que solicita que se efectúen los trámites para regularizar la construcción ejecutada sobre el inmueble ubicado en Jirón _____, N° _____ (foja 11391).
6. Licencia de construcción N° 1634 del 5 de marzo de 1997 otorgada por la Municipalidad Distrital de _____ que autoriza la ejecución de las obras de modificación sobre el inmueble propiedad de _____ a efectos de adecuarlo como galería comercial (fojas 11388 a 11390).

Que la Administración no desconoce que la recurrente ejecutó servicios de construcción sobre el inmueble identificado como _____ empero aduce que dicho servicio no fue prestado a un tercero sino que califica como una obra construida para sí misma, bajo el entendido que la recurrente siempre fue la verdadera propietaria del inmueble ubicado en Jirón _____, N° 207 -

Que con posterioridad, a través de la escritura pública de compraventa del 11 de noviembre de 1997 (fojas 10436 a 10443), _____ transfiere a _____ el inmueble denominado "Galería Comercial _____", pactándose una contraprestación de US\$ 2 950 000,00.

Que con escritura pública 28 de enero de 1998 (fojas 10464 a 10467), _____ transfiere la _____ a _____ pactándose que la contraprestación acordada ascendía a US\$ 4 050 000,00, la cual sería cancelada conforme a lo siguiente:

- US\$ 2 025 000,00 pagados a la firma de dicho contrato.
- US\$ 800 877,00 pagados vía dación en pago mediante la entrega de los siguientes inmuebles:
 - (i) Avenida _____, N° _____ - Miraflores y Lote 7 de la Manzana _____ de la Urbanización _____ - Miraflores, siendo que ambos inmuebles fueron valorizados de forma conjunta por el importe de US\$ 712 157,00.
 - (ii) Jirón _____, N° _____ departamento _____ - Cercado de Lima, valorizado en US\$ 12 720,00
 - (iii) Lote _____ de la Manzana _____ de la Urbanización _____ - Cercado de Lima, valorizado en US\$ 76 000,00
- El saldo de US\$ 1 224 123,00 sería cancelado vía dación en pago mediante la entrega de inmuebles que iban a ser comunicados en un plazo máximo de 3 meses contados a partir de la suscripción de dicho contrato.

Que con posterioridad los inmuebles adquiridos vía dación en pago por fueron enajenados conforme al siguiente detalle:

| Inmueble | Adquirente | Contrato | Importe |
|--|-----------------------------|---------------------|-----------------|
| Avenida _____, N° _____ y Lote _____ de la Manzana _____ de la | Inmobiliaria y Constructora | Fojas 10477 a 10480 | US\$ 720 000,00 |



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

| | | | |
|--|--|---------------------|----------------|
| Urbanización Miraflores | | | |
| Nº departamento - Cercado de Lima | | Fojas 10474 a 10476 | US\$ 15 000,00 |
| Lote 5 de la de la Urbanización Conde de las - Cercado de Lima | | Fojas 10469 a 10473 | US\$ 80 000,00 |

Que cabe advertir que la Administración acepta que la Caja de Pensiones Militar Policial entregó los inmuebles descritos en el cuadro precedente como dación en pago, reconociendo el costo computable correspondiente y, a su vez, no niega que dichos inmuebles luego fueron transferidos a Inmobiliaria y y a , no obstante, desconoce la participación de y en dicha cadena de transacciones.

Que así, la Administración considera que los bienes entregados en dación en pago en realidad fueron transferidos por la Caja de Pensiones Militar Policial a la recurrente, quien a su vez enajenó dichos bienes a terceros, por lo que debía reconocer los siguientes ingresos omitidos:

| Inmueble | Costo según dación en pago | Precio de venta | Omisión |
|--|----------------------------|-----------------|---------------|
| Avenida Nº - y Lote 7 de la de la Urbanización - | US\$ 712 157,00 | US\$ 720 000,00 | US\$ 7 843,00 |
| Jirón Nº departamento - Cercado de Lima | US\$ 12 720,00 | US\$ 15 000,00 | US\$ 2 280,00 |
| Lote de la Manzana A de la Urbanización Conde de las - Cercado de Lima | US\$ 76 000,00 | US\$ 80 000,00 | US\$ 4 000,00 |

Que en efecto, de la revisión de la Cédula Nº 15.1-3-22/66, emitida en la fiscalización (fojas 10481 a 10484), se aprecia que en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración acepta que la recurrente ejecutó servicios de construcción en la Galería Comercial sin embargo, aduce que dicho servicio fue prestado para sí mismo debido a que nunca fue propietario de dicho inmueble, lo que a su vez invalida la transferencia efectuada a la cual también habría sido simulada.

Que en consecuencia, al desconocer la participación de , la Administración considera que la recurrente enajenó directamente la Galería Comercial a la Caja de Pensiones Militar Policial y a su vez enajenó los bienes que fueron entregados por dicha entidad en calidad de dación en pago, debiendo reconocer los ingresos correspondientes a dichas ventas.

Que a fin de aplicar el criterio de la realidad económica correspondía que la Administración estableciera, en primer término, el sustrato económico recogido en la figura legal de los diversos actos mercantiles realizados por la recurrente y los propietarios de los inmuebles cuya enajenación habría generado la obtención de ingresos omitidos, con el objetivo de constatar si estos se produjeron en los hechos en el caso de autos y, en segundo lugar, si los elementos que sirven de base a la Administración para concluir en la irrealidad de dichos actos mercantiles fueron válidos⁹.

⁹ Conforme se ha referido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06686-4-2004, la potencialidad de que cada negocio jurídico atribuya efectos legales a determinada modalidad del intercambio económico ha sido destacada por César Talledo Mazú:



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que en el caso materia de autos, la argumentación esbozada por la Administración se sustenta en el hecho que _____ carecía de los medios económicos para haber adquirido el inmueble identificado como _____, dado que no se identificó ningún elemento de convicción que otorgase respaldo a dicha operación, en tanto no resultaba plausible que un trabajador con un ingreso promedio mensual de S/ 400,00 adquiriese un inmueble valorizado en S/ 561 000,00, pese a que la referida transferencia de propiedad quedó asentada a nivel registral.

Que si bien dicha inferencia resulta lógica, lo que no se advierte en autos es cuál fue el nexo causal que conlleva a la Administración a aseverar que _____ habría efectuado dicha adquisición con fondos entregados por la recurrente, quien en opinión de la Administración se habría convertido en el verdadero propietario de Galería Comercial Breña.

Que en efecto, en la resolución apelada no se aprecia que la Administración hubiese efectuado actividad probatoria destinada a corroborar su análisis o que hubiese acompañado evidencia cuya valoración conjunta hubiese otorgado respaldo a su hipótesis, como podría haber sido la identificación de préstamos otorgados por la recurrente a _____ sin que se hubiese devuelto el monto otorgado en financiamiento o sin que se hubiese pactado el cobro de intereses o algún otro mecanismo que permita inferir de forma fehaciente que la adquisición del inmueble identificado como _____ fue efectuada con fondos otorgados por aquella.

Que cabe indicar que las irregularidades detectadas por la recurrente en torno a la adquisición efectuada por _____ automáticamente no conllevan a aseverar que los fondos utilizados en dicha transacción fueron otorgados por aquella, quien sería la propietaria encubierta de dicho inmueble, siendo insuficiente para dicho propósito acotar que a la fecha en que se adquirió dicho inmueble, Garrido era accionista y director de esta.

Que en efecto, adoptar la postura contraria conllevaría a afirmar que todos los actos comerciales ejecutados por los accionistas y/o la plana administrativa de una sociedad necesariamente deberían ser imputados a ella, desconociendo que las personas jurídicas tienen personería jurídica distinta a la de sus integrantes y, por ende, se encuentran en capacidad de llevar a cabo negocios jurídicos a título particular.

Que si bien se encuentra acreditado en autos que la recurrente prestó servicios de construcción en la Galería Comercial Breña, ello no constituye evidencia certera que conlleve a afirmar que la recurrente fue la verdadera propietaria de dicho inmueble y, por ende, debía reconocer los ingresos obtenidos como consecuencia de su posterior enajenación.

Que, en tal sentido, no se encuentra arreglado a ley que la Administración, en aplicación de lo previsto en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, considerara que la recurrente omitió ingresos como consecuencia de la enajenación de inmuebles que la Caja de Pensiones Militar Policial entregó a un tercero como dación en pago.

Que siendo ello así, dado que el reparo formulado por la Administración no se encuentra debidamente formulado, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada.

c) Ingresos por cesión de posición contractual en los contratos de (Impuesto a la Renta 1998)

Que la Administración indica que la recurrente debió reconocer como ingreso gravado con el Impuesto a la Renta el que habría sido obtenido con ocasión de la cesión de posición contractual celebrada con

"Tratándose de negocios jurídicos típicos cada tipo sirve para dar efectos jurídicos a determinada modalidad del intercambio económico: mediante la compra venta una cosa se cambia por un precio, en la locación de servicios la actividad personal se cambia por una retribución, en el contrato de sociedad una cosa se cambia por el reconocimiento de la condición de socio, y así sucesivamente. Esa cualidad de fijar los efectos y modificar la situación jurídica de un sujeto en determinada modalidad del intercambio económico es la función propia de cada negocio jurídico. Y es esa modalidad de intercambio el sustrato o contenido económico propio del respectivo negocio jurídico." Exposición realizada en Lima el 12 de febrero de 2003 con ocasión del Congreso organizado por la Asociación Fiscal Internacional - Grupo Peruano, en torno al tema "Forma y Sustancia en el Derecho Tributario".



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Constructora Inex S.A. respecto al contrato de arrendamiento financiero originalmente suscrito con Financiera Regional del Sur - FINSUR.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que el artículo 3 de la aludida ley prevé que constituye renta gravada, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago, los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes, siendo que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que sobre el particular, el artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para los efectos del impuesto, las rentas afectas se califican en las siguientes categorías: (i) Primera: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, (ii) Segunda: rentas de otros capitales, (iii) Tercera: rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley, (iv) Cuarta: rentas del trabajo independiente, y (v) Quinta: rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Que de otro lado, los incisos a) y g) del artículo 28 de la citada ley preceptúa que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes (a) y cualquier otra renta no incluida en las demás categorías (g).

Que de las normas expuestas y de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 11510-3-2009, la categorización de las rentas establecida en la legislación nacional se sustenta en la distinción básica entre rentas del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; las rentas de primera y segunda categoría provienen principalmente del capital inmobiliario y mobiliario, las rentas de cuarta y quinta categoría provienen del trabajo, dependiente e independiente y las rentas de tercera categoría del comercio, la industria y similares, es decir, de la combinación de los factores capital y trabajo.

Que tal como se observa, las personas jurídicas, en su calidad de contribuyentes, tributarán bajo el esquema de rentas de tercera categoría con independencia de las rentas que resulten imputables a sus integrantes a título individual, las cuales se categorizarán en virtud de la naturaleza de los réditos que obtengan.

Que en efecto, a diferencia de los que sucede con los esquemas de transparencia fiscal o de la estructura seguida en estructuras como los fideicomisos, donde las rentas obtenidas a través de dichos vehículos de inversión son imputadas directamente a sus partícipes, en el caso de personas jurídicas existe una clara diferenciación entre los ingresos que se atribuyen a dicho ente y los que corresponde imputar a sus integrantes.

Que a título ilustrativo, Vega Borrego¹⁰ comenta que: *"Cuando se considera que una entidad es no transparente, lo que se quiere decir es que es la entidad la que tributa por las rentas que obtiene. Por lo tanto, el sujeto pasivo de las rentas obtenidas por la entidad es la propia entidad. La situación contraria es la de la transparencia de la entidad o, utilizando la terminología del Derecho tributario español, el régimen de atribución de rentas. Cuando una entidad es transparente, las rentas se atribuyen directamente a sus socios o partícipes, que serán los que tributarán por dichas rentas y no, por lo tanto, la propia entidad. En suma, cuando nos encontramos ante una entidad que obtiene rentas, la primera pregunta que hay que*

¹⁰ VEGA BORREGO, Félix Alberto. "La calificación de las entidades extranjeras como transparentes o no transparentes en los impuestos sobre la renta". En: Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid. Nº 31, 2015 I. Página 438.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

formularse desde la perspectiva de los impuestos sobre la renta es si esa entidad es transparente (régimen de atribución de rentas) u opaca".

Que en el caso peruano, para el caso del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas formalmente constituidas se encuentran sujetas a un régimen de tributación opaca, en tanto como lo establece el artículo 78 del Código Civil¹¹, tienen existencia distinta de sus miembros y ninguno de éstos ni todos ellos tienen derecho al patrimonio de ella ni están obligados a satisfacer sus deudas, lo que conlleva a que sean un contribuyente independiente conforme se preceptúa en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° (foja 11825), se solicitó a la recurrente que sustente contable y documentariamente los contratos de cesión de posición contractual y modificación de contrato de arrendamiento financiero celebrados con , indicando si por dicha operación se percibió alguna retribución.

Que con escrito de 27 de noviembre de 2002 (fojas 11817 a 11820), la recurrente indicó que tales contratos no originaron ninguna operación contable debido a que los bienes objeto de arrendamiento financiero aún no eran de su propiedad, precisando que no obtuvo ninguna retribución por dicha cesión.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11825/reverso), se dio cuenta de lo señalado por la recurrente.

Que en la Cédula N° 15.1-3-31/45, emitida en la fiscalización (fojas 10418 y 10419), la Administración indicó que pese a que la recurrente afirmó no haber percibido ninguna retribución por la cesión de posición contractual efectuada en beneficio de , se identificó que el 27 de julio de 1998 se efectuó un depósito por el importe de US\$ 1 000 000,00 en la cuenta de , teniendo como beneficiario a director gerente general de la recurrente, siendo que (copropietario de además declaró que abonó el importe de US\$ 1 000 000,00 a como consecuencia de la venta de un pool de maquinaria que había sido adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero.

Que en dicho contexto, la Administración concluyó que el importe depositado en la cuenta de le corresponde a la recurrente debido a que la entrega de dicho monto se encontraría vinculada al traspaso de los bienes detallados en los contratos de arrendamiento financiero suscritos por la recurrente.

Que conforme se aprecia de autos (foja 12936/reverso), lo que no resulta ser un aspecto controvertido en el caso materia de autos, la recurrente suscribió 3 contratos de arrendamiento financiero con FINSUR el 30 de abril, 5 y 19 de junio de 1997, ostentando la calidad de arrendataria respecto a los siguientes bienes:

- a) 02 cargadores de rueda marca Caterpillar modelo 966F.
- b) 01 compactador de suelos de tambor liso vibratorio marca moldeo
- c) 01 motoniveladora marca modelo
- d) 02 tractores cadenas marca modelo
- e) 01 retroexcavadora usada marca modelo

Que el 2 de setiembre de 1998 se celebraron 3 contratos de cesión de posición contractual mediante los que la recurrente cedió su participación en los contratos identificados en el considerando precedente en beneficio de (fojas 10376 a 10396), siendo que en dichos acuerdos no estableció que aquella fuese acreedora de algún tipo de retribución por ceder su posición de arrendataria en los aludidos contratos de leasing.

¹¹ Que comentando la referida disposición, Espinoza señala que: "Al regular el art. 78 c.c. que los miembros de la persona jurídica no tienen derecho al patrimonio de ella ni están obligados a satisfacer sus deudas, se está haciendo referencia a la autonomía patrimonial de la persona jurídica, es decir, que al surgir un nuevo sujeto de derecho, éste es titular de su propio patrimonio y no responderán por sus obligaciones (en línea de principio) sus integrantes (autonomía patrimonial perfecta)". En: ESPINOZA, Juan. "Derecho de las personas". Editorial Rodhas. Quinta Edición. Setiembre 2008. Página 729.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que ahora bien, la Administración identificó una transacción por el importe de US\$ 1 000 000,00 (foja 10417), la cual fue efectuada el 27 de julio de 1998 en la cuenta de empresa de propiedad de director gerente general de la recurrente, asumiendo que dicho abono fue la retribución que obtuvo la recurrente como consecuencia de los acuerdos de cesión de posición contractual descritos en el considerando precedente.

Que la Administración llega a dicha conclusión tomando como referencia las declaraciones vertidas por ante una Comisión Investigadora del Congreso de la República (fojas 10397 a 10408), debido a que afirmó haber pagado a el importe de US\$ 1 000 000,00 por la transferencia de diversas maquinarias.

Que al respecto es preciso indicar que dicha declaración resulta ser insuficiente para aseverar que los montos debitados en las cuentas de una empresa del señor calificaban como ingresos gravados de la recurrente por la suscripción de contratos de cesión de posición contractual en tanto resulta imprescindible que se recabe medios probatorios adicionales que permitan corroborar dicha circunstancia, más aun cuando la aludida declaración fue vertida utilizando términos tan generales que no permiten corroborar que las maquinarias a las que alude corresponden a los bienes detallados en los contratos de leasing suscritos por aquella.

Que en efecto, el hecho que exista un importe registrado en las cuentas de uno de los gerentes/directores de la recurrente no es una circunstancia que necesariamente demuestre que aquella a su vez obtuvo ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, en tanto resulta ser un contribuyente distinto al de sus colaboradores o socios que la integran, más aun cuando la referida transacción incluso resulta ser de anterior a la suscripción de los contratos de posición contractual que habrían generado el ingreso imputado por la Administración.

Que en ese orden de ideas, en el caso materia de autos no se han ofrecido elementos que permitan aseverar que el ingreso identificado en una de las cuentas de en realidad encubrían ingresos obtenidos por la recurrente, ni que con posterioridad tales fondos hubiesen estado a su disposición o algún otro indicio que conlleve a demostrar que aquella obtuvo algún ingreso proveniente de terceros que no se encontró sujeto a tributación contraviniendo la disposición prevista en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que siendo ello así, dado que el reparo formulado por la Administración no se encuentra debidamente formulado, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada.

d) Obra "Cercos perimétricos Escuela Suboficiales de (Impuesto a la Renta 1998)

Que en el Punto 2 del Requerimiento N° (foja 11825), la Administración solicitó a la recurrente que sustente los ingresos obtenidos por la obra realizada al Ministerio del Interior denominada "Construcción cercos perimétricos de la Escuela Suboficiales de ejecutada en el ejercicio 1998.

Que con escrito de 27 de noviembre de 2002 (fojas 11817 a 11820), la recurrente indicó que no le corresponde sustentar la existencia de los ingresos observados por la Administración debido a que no suscribió ningún contrato con el Ministerio del Interior para la ejecución de dicha obra.

Que en Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 11825/reverso), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente.

Que al respecto es menester indicar que la ausencia de un contrato escrito no necesariamente determina la inexistencia de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta en tanto se identifiquen elementos probatorios que de forma conjunta evidencien la realización de actividades económicas sujetas a tributación.

Que en el documento denominado Nota Informativa N° de 14 de julio de 1998 (foja 10797) se dejó constancia que la recurrente estaba ejecutando obras en los dormitorios de la Escuela



Tribunal Fiscal

N° 11542-11-2024

de Suboficiales y que se iban a requerir sus servicios para la construcción del cerco perimétrico de dicha escuela, siendo que tal circunstancia también fue anotada en el Informe N° (fojas 10792 y 10793).

Que no obstante, con Oficio N° de 3 de setiembre de 1998 (foja 10788) se señaló que la propuesta enviada por Representaciones Generales resultaba más favorable, como se detalla en el documento denominado "Nota de Compromiso presupuestal" (foja 10789) y en la Orden de Servicio N° (fojas 10785 a 10787), en la que la construcción del cerco perimétrico fue valorizada en el importe de S/ 83 802,76 más IG.V.

Que en dicho contexto, la referida obra fue culminada, como se detalla en el Acta de Conformidad del 1 de diciembre de 1998 (fojas 10781 y 10782), suscrita por funcionarios del Ministerio del Interior y de Representaciones, siendo que por la ejecución del anotado servicio se emitió la Factura N° (foja 10783), la que fue cancelada, según se detalla en el reporte obrante a foja 10790.

Que, en ese orden de ideas, si bien inicialmente la recurrente inició las tratativas para ejecutar la obra correspondiente a la construcción de un cerco perimétrico, finalmente dicha obra fue realizada por una empresa distinta y, como consecuencia de ello, los ingresos obtenidos en virtud de dicha actividad económica no resultan imputables a la recurrente.

Que siendo ello así, dado que el reparo formulado no se encuentra debidamente formulado, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada.

3. Subvaluación de ventas.

a) Calle Roma N° (Impuesto a la Renta 1998)

Que respecto a la subvaluación de la venta del inmueble ubicado en N° , la recurrente indica que entre la adquisición y su venta transcurrió más de 1 año, siendo que en aplicación de lo previsto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración debió determinar el valor de mercado de dicha transacción, verificando si se realizaban transacciones frecuentes sobre dicha clase de bienes.

Que al respecto, el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 799¹², dispuso que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del impuesto será el de mercado, y si el valor asignado difiriera del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que según el numeral 3 del citado artículo, tratándose de bienes del activo fijo respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, el valor de mercado sería el que corresponda a dichas transacciones, y en el caso de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, sería el valor de tasación.

Que mediante las Resoluciones N° 02198-5-2005 y 00307-10-2011, entre otras, este Tribunal ha establecido que para determinar una posible subvaluación de ventas, en aplicación del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración debía comparar el valor de venta considerado en la operación realizada por la recurrente con el valor de mercado y, a efecto de establecer este último, en principio, debía determinar el tipo de bien que se trataba, identificando su calificación ya sea como existencia o como activo fijo, de tal manera que pudiese fijarse la regla sobre cuya base se determinaría aquel, la cual debía aplicarse considerando la información que correspondía a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.

Que en las Resoluciones N° 01092-2-2008 y 17861-1-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que no resulta procedente comparar el valor de venta con el valor en libros de los bienes transferidos, sin tener en

¹² Vigente desde el 1 de enero de 1996.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

cuenta el valor de mercado de los bienes transferidos, pues dicho valor de venta no necesariamente debe ser superior a su costo.

Que con Requerimiento N° (fojas 11553 y 11554), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el precio de venta asignado a la transferencia de los inmuebles ubicados en N° - Miraflores, la cual fue efectuada a por US\$ 550 000,00, tomando en consideración que dichas unidades inmobiliarias previamente habían sido vendidas a por US\$ 850 000,00, aunque dicha transferencia fue resuelta al no haberse cancelado la totalidad del precio pactado.

Que con escrito de 26 de julio de 2002 (foja 11552), la recurrente adjuntó la documentación referida a la venta y posterior resolución del contrato vinculado a la transacción celebrada con Ramón Aristides

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11554/reverso), la Administración señaló que la recurrente no sustentó el precio de venta de la transferencia efectuada a respecto de los inmuebles ubicados en N° y

Que según refiere la Administración en el expediente (foja 12934), los inmuebles ubicados en N° - Miraflores fueron transferidos a la recurrente por por US\$ 570 000,00, conforme a la minuta de compraventa suscrita el 1 de julio de 1997.

Que asimismo, dichas unidades inmobiliarias luego fueron enajenadas a y su cónyuge por US\$ 550 000,00, como consta en la escritura pública de 30 de diciembre de 1998 (fojas 11454 a 11462).

Que al respecto, la Administración repara el importe de US\$ 20 000,00, que se obtiene de comparar el precio de adquisición de dichas unidades inmobiliarias (US\$ 570 000,00) frente al precio de venta consignado en la transferencia a (US\$ 550 000,00).

Que de lo señalado se advierte que la Administración reparó el citado valor de venta al considerar que en aplicación del numeral 3 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, el valor de mercado correspondía al valor asignado en dichas transacciones, asumiendo que se encontraba frente a bienes respecto de los cuales se efectuaban transacciones frecuentes.

Que al respecto, se aprecia que la Administración no ha sustentado con precisión si durante el ejercicio 1998 la recurrente realizó ventas de unidades inmobiliarias de forma frecuente, a efectos de determinar el valor de mercado sobre la base del valor asignado a dichas transacciones o si, por el contrario, correspondía efectuar una tasación a efectos de corroborar la existencia de una presunta subvaluación, siendo insuficiente para dicho propósito la sola comparación entre el precio de adquisición y el precio de venta consignado por la recurrente.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración efectuó el reparo materia de análisis sin determinar previamente si las indicadas transacciones calificaban como frecuentes en el mercado, o si por el contrario se trataba de bienes sobre los que se no habían efectuado transacciones frecuentes, habiéndose limitado a señalar que el valor de venta difería del valor de adquisición, lo que no se ajusta a ley, toda vez que, de acuerdo con el criterio expuesto, corresponde a la Administración efectuar la calificación del bien, así como identificar la frecuencia de las transacciones sobre el mismo con el sustento correspondiente, a efectos de determinar cuál era la metodología aplicable para establecer el valor de mercado de dichas transacciones¹³.

Que siendo ello así, dado que el reparo formulado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada.

¹³ Criterio similar fue expuesto en la Resolución N° 09247-10-2013.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

b) Galería Comercial Venero (Impuesto a la Renta 1999 e IGV de noviembre de 1999)

Que con relación a la subvaluación en la venta de los inmuebles ubicados en la Galería Comercial Venero, la recurrente refiere que la Administración no ha indicado con precisión cuál fue el procedimiento que siguió para determinar la anotada subvaluación ni bajo qué consideración arribó a la conclusión que se trataba de una operación no fehaciente en los términos previstos en el artículo 42 de la Ley del IGV, advirtiendo que el reparo efectuado por la Administración se sustenta en el valor de realización que no necesariamente coincide con el valor de mercado para propósitos tributarios.

1. Obras de remodelación

Que la Administración sostiene que si bien la enajenación de las Tiendas N° (Galería Comercial Venero) no calificaba como primera venta de bienes inmuebles, correspondía gravar el porcentaje correspondiente a las obras de remodelación efectuadas por la recurrente sobre dichas unidades inmobiliarias.

Que en el Punto 2 del Requerimiento N° (foja 11478), la Administración solicitó a la recurrente que respecto al contrato de obra suscrito con y por la remodelación a todo costo del inmueble ubicado en Jirón N° adjunte valorizaciones, licencia de construcción y remodelación, acta de entrega del terreno, acta de recepción de la obra, cuaderno de obra, así como la liquidación y valorización final de dicha obra.

Que con escrito de 7 de junio de 2002 (fojas 11476 y 11477), la recurrente indicó que las obras de remodelación fueron efectuadas sin licencia y canceladas en efectivo, siendo que dichos trabajos fueron dirigidos por el ingeniero y que debido a que se trataba de obras de carácter privado no fue necesario emitir documentos tales como actas de recepción de la obra, cuaderno de obra o la liquidación y valorización final en tanto las modificaciones efectuadas constaban en los planos entregados.

Que la Administración dejó constancia de lo alegado por la recurrente en el Resultado del Requerimiento N° 90915 (foja 11479/reverso), precisando que no se adjuntó valorizaciones de obra ni detalle de los adelantos entregados.

Que la Administración refiere que las referidas obras de remodelación incrementaron el valor de las Tiendas N° de la Galería Comercial Venero, las cuales luego fueron transferidas a con Facturas del 30 de noviembre de 1999 (fojas 10882, 10883 y 10886), por lo que el valor de tales mejoras debió ser incluido en la base imponible del IGV de dicho periodo, conforme con el numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

Que el citado numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que también se encuentra gravada la venta de inmuebles respecto de los cuales se hubiera efectuado trabajos de remodelación o restauración, por el valor de los mismos, siendo que para determinar el valor de la ampliación, trabajos de remodelación o restauración, se deberá establecer la proporción existente entre el costo de la ampliación, remodelación o restauración y el valor de adquisición del inmueble actualizado con la variación del Índice de Precios al Por Mayor hasta el último día del mes precedente al del inicio de cualquiera de los trabajos señalados anteriormente, más el referido costo de la ampliación, remodelación o restauración, precisando que el resultado de la proporción se multiplicará por cien (100), siendo que el porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales y que dicho porcentaje se aplicará al valor de venta del bien, resultando así la base imponible de la ampliación, remodelación o restauración.

Que en ese orden de ideas, en primer lugar correspondía establecer el costo de construcción actualizado de las Tiendas N° y el cual fue obtenido en base a la información consignada en la Minuta de la Declaratoria de Fábrica de dicha galería y la información contenida en el Libro Diario y en el Libro de Inventarios y Balances de la recurrente correspondiente a diciembre de 1991 (fojas 10744 a 10753), distribuyendo el costo de construcción en función al metraje de cada una de las unidades inmobiliarias enajenadas por la recurrente (fojas 10759 y 10760), tal como se aprecia en el Anexo



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

6.2 de la Resolución de Determinación N° , el cual luego fue actualizado en virtud del Índice de Precios al Por Mayor conforme a lo siguiente (foja 10761):

| Costo de construcción | | | |
|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------|
| Unidad | Costo de construcción | Factor de actualización | Costo actualizado |
| Sexto piso | 24 375,87 | 3.157578 | 76 968,71 |
| Séptimo piso | 35 458,67 | | 111 963,52 |
| Octavo piso | 35 458,67 | | 111 963,52 |
| Noveno piso | 29 012,98 | | 91 610,75 |
| Total | | | 392 506,50 |

Que asimismo, se determinó el valor de la remodelación tomando como referencia el importe facturado por por la ejecución de las obras, el cual ascendió a S/ 400 000,00 (foja 12873), siendo que al correlacionar el valor de la remodelación y el costo de construcción actualizado se obtiene que el porcentaje a gravar por la enajenación de las Tiendas N° y 901-902 asciende a 50.47%, conforme se detalla a continuación:

| | |
|---|---------------|
| Valor de remodelación | S/ 400 000,00 |
| Costo actualizado | S/ 392 506,50 |
| Valor de remodelación + costo actualizado | S/ 792 506,50 |
| Porcentaje a gravar | 50,47% |

Que en ese sentido, correspondía que se sujete a gravamen el 50.47% del valor consignado en las Facturas a , ya que dicho valor correspondía a las obras de remodelación que se efectuaron sobre las Tiendas N° , siguiendo el procedimiento normado en el numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

Que siendo ello así, y dado que la Administración ha seguido de forma estricta el procedimiento para determinar el valor correspondiente a las obras de remodelación en las unidades inmobiliarias enajenadas por la recurrente, se concluye que el procedimiento seguido se encuentra arreglado a ley y, en consecuencia, corresponde confirmar dicho extremo de la resolución apelada.

2. Subvaluación de ventas

Que en adición a lo expuesto, la Administración sostiene que la enajenación de las Tiendas N° efectuada el 30 de noviembre de 1999 se encontró subvaluada, aspecto que tuvo incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 e IGV de noviembre de 1999.

Que el tercer párrafo del artículo 1 de la Ley del IGV establece que se entiende por valor de mercado el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el constructor o la empresa realizan con terceros no vinculados, o el valor de tasación, el que resulte mayor.

Que a su vez, el inciso a) del artículo 42 de la Ley del IGV preceptúa que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el Reglamento, en concordancia con las normas del Código Tributario, siendo que no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago, el valor consignado sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario.

Que complementando lo expuesto, el inciso a) del numeral 6 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV dispone que para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refiere el primer párrafo del artículo 42 de la Ley del IGV, la SUNAT lo estimará de oficio tomando como término de referencia el mayor valor correspondiente a otras operaciones fehacientes realizadas por el propio sujeto, respecto a iguales bienes, servicios o contratos de construcción, siendo que para ello tendrá en cuenta las operaciones correspondientes a cada mes calendario, precisando que de no



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

existir término de referencia fehaciente en la misma empresa, se determinará en base al valor de mercado vigente en el mes que corresponda a la operación, de acuerdo a los antecedentes que obren en poder de la SUNAT.

Que por su parte, el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27034¹⁴, dispuso que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del Impuesto será el de mercado, y si el valor asignado difiriera del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que según el numeral 3 del citado artículo, tratándose de bienes del activo fijo respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, el valor de mercado sería el que corresponda a dichas transacciones, y en el caso de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, sería el valor de tasación.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 1212-4-97 y 00307-10-2011, entre otras, que en los casos en que de acuerdo con los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta resulta de aplicación el valor de tasación, se recurrirá a una tasación que deberá entenderse ceñida al Reglamento General de Tasaciones del Perú aprobado por Resolución Ministerial N° 370-85-VC-9300¹⁵, toda vez que conforme con su artículo 1.1.04, la sujeción a sus normas es obligatoria en los casos que se trate de practicar una tasación en la que el Estado interviene en alguna medida como parte interesada, incluso como acreedor tributario.

Que al respecto, dicho reglamento en su artículo 1.1.02 señala que se entiende por tasación o valuación al procedimiento mediante el cual el perito tasador estudia el bien, analiza y dictamina sus cualidades y características en determinado momento, para establecer su justiprecio de acuerdo con las normas de dicho reglamento.

Que el artículo 1.1.05 señala que se denomina perito tasador al profesional colegiado con experiencia en actividades relacionadas con la apreciación del valor de los bienes de la naturaleza del que es materia de tasación; asimismo, el artículo 1.1.06 indica que la tasación debe formularse a la fecha que se practica y por excepción con carácter retrospectivo aplicándose documentación referida a la fecha pertinente, mientras que el artículo 1.1.07 establece que el documento que contiene la tasación de un bien constituye el informe técnico de tasación que deberá ser firmado por el profesional o técnico responsable, y debe constar de una Memoria Descriptiva, Valuación y Anexos; asimismo, el reglamento en mención respecto a la metodología señala que debe contar con el valor similar nuevo, valor residual, edad y vida probable.

Que de este modo, para determinar el valor de tasación, deben resultar aplicables las normas vigentes al momento en que nació la obligación del referido tributo y período, porque de otra manera, en caso de aplicarse normas cuya entrada en vigencia se produjo con posterioridad a dicho nacimiento, se estaría violando el principio de irretroactividad de las normas¹⁶, máxime cuando un posible cambio en la metodología y/o procedimiento para valorar un bien entre un Reglamento Nacional de Tasaciones y otro puede determinar que se obtenga un valor distinto del mismo bien, alterando de esta manera la correcta determinación de una obligación tributaria.

Que asimismo en las Resoluciones N° 1212-4-97, 0308-1-2005 y 10547-2-2008, este Tribunal ha indicado que al no ajustarse una tasación a las normas y parámetros de valoración establecidos por el Reglamento Nacional de Tasaciones, procedía que la Administración desestimara el valor de venta determinado por la recurrente en función a dicho informe y que, para tal efecto, opusiera otro informe de tasación.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos se advierte que la Administración se encuentra facultada a establecer reparos por subvaluación respecto de las transferencias que los contribuyentes hubiesen efectuado por debajo del valor de mercado, debiéndose considerar para el caso de bienes del activo fijo respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, el valor de tasación

¹⁴ Vigente desde el 1 de enero de 1999.

¹⁵ Vigente a partir del 14 de enero de 1986.

¹⁶ Criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 05132-3-2009.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

conforme con el Reglamento General de Tasaciones del Perú, para lo cual se deberá considerar la información que corresponda a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.

Que mediante Requerimiento N° (foja 11825), la Administración solicitó a la recurrente que explique los motivos por los que no consideró el valor de tasación al cuantificar el valor de venta correspondiente a la enajenación de las tiendas N° , cuya transferencia originó la emisión de las facturas

Que mediante escrito de 27 de noviembre de 2002 (foja 11817 a 11820), la recurrente señaló que no correspondía utilizar el valor de tasación debido a que se trataba de bienes respecto de los que se efectuaban transacciones frecuentes en el mercado, precisando que el valor de venta fue superior al valor en libros y que se debía tomar en consideración que los bienes habían sido enajenados en bloque.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11825/reverso) se dejó constancia de lo señalado por la recurrente.

Que la Administración refiere que tomó en consideración el valor de tasación establecido en el informe emitido por el Ingeniero de 18 de febrero de 1998 (fojas 9027 a 9043), el cual estableció el valor de realización de las unidades inmobiliarias sujetas a valuación ascendía a US\$ 3 130 992,11.

Que la Administración precisa que si bien tomó como referencia la información contenida en el informe aludido en el párrafo precedente, dado que las tiendas N° no habían sido incluidas en dicho estudio, determinó su valor de mercado aplicando el mismo procedimiento que había sido utilizado para el resto de las tiendas.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 05126-5-2003 y 01092-2-2008, entre otras, ha señalado que resulta adecuado tomar en consideración para efecto de definir el valor de mercado sustentado en una tasación, el valor comercial disminuido los castigos y cargos por concepto de mantenimiento, valuación, deterioro y pérdidas, el cual representa el valor que se esperaría recuperar como consecuencia de una eventual venta del bien en la situación en que se encuentra, y que es aquel contenido en el denominado valor de realización.

Que al respecto, es menester advertir que la Administración no ha sustentado los motivos por los que considera que el valor de mercado de las ventas realizadas el 30 de noviembre de 1999 corresponde al valor de realización plasmado en una tasación efectuada el 18 de febrero de 1998.

Que sobre el particular este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 07963-1-2014 que la Administración se encuentra facultada a establecer reparos por subvaluación respecto de las transferencias que los contribuyentes hubiesen efectuado por debajo del valor de mercado, debiéndose considerar para el caso de bienes del activo fijo respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, el valor de tasación conforme con el Reglamento General de Tasaciones del Perú, para lo cual se deberá considerar la información que corresponda a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.

Que asimismo se ha establecido en la Resolución N° 03080-5-2006 que es a la Administración a quien corresponde, en caso considere que la venta se realizó por debajo del valor de mercado, acreditar tal situación.

Que en tal sentido, si la Administración estimaba que los valores de transferencia de los inmuebles de la recurrente se encontraban por debajo del valor de mercado, le correspondía acreditar tal situación con información correspondiente a la fecha de efectuadas tales transferencias, toda vez que el valor de mercado de un bien, en el presente caso inmuebles, no se mantiene inalterable en el transcurso del tiempo, pudiendo incrementarse o disminuir de un año a otro; por lo que, no resulta adecuadamente sustentada la subvaluación de ventas establecida por la Administración como resultado de oponer el importe facturado por aquella frente a los valores de realización de una tasación efectuada aproximadamente dos años antes



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

de la fecha de la transferencia observada por la Administración, aun cuando se trate de los informes periciales presentados por la propia recurrente¹⁷.

Que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

c) (Impuesto a la Renta 1999 e IGV de febrero de 1999)

Que respecto al inmueble ubicado en _____ la recurrente refiere que la Administración atribuyó a dicho predio un valor de tasación exorbitante que no fue cuantificado por un perito tasador, máxime cuando el cálculo presentado por la Administración no indica con exactitud bajo qué procedimiento se estableció el valor por metro cuadrado del referido inmueble.

Que conforme con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 1 de la Ley del IGV, dicho impuesto grava la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

Que el numeral 9 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, señalaba que para determinar la base imponible en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluía del monto de la transferencia el valor actualizado del terreno, y para tal efecto, se tomaría el valor arancelario oficial del ejercicio en que se efectuara la venta, actualizado con la variación experimentada por el Índice de Precios al Por Mayor (IPM) que publicaba el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), ocurrida entre el primero de enero del año al que correspondiera el arancel y el último día del mes anterior a aquél en el cual se efectuara la venta.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº _____ (foja 11892), se solicitó a la recurrente que indique el motivo por el cual no gravó con IGV la transferencia del inmueble ubicado en _____ Nº _____ Santiago de Surco efectuada en favor de _____ por el importe de US\$ 283 000,00.

Que mediante escrito de 26 de febrero de 2003 (fojas 11890 y 11891), la recurrente señaló que la transferencia de dicho inmueble no se gravó con IGV debido a que fue considerado en su totalidad como terreno debido a que se encontraba dentro del derecho de vía fijado para el proyecto de prolongación de la Vía Expresa, precisando que las edificaciones realizadas en dicho terreno no eran de interés del comprador al no tener valor de reposición.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 91778 (foja 11892/reverso), la Administración dio cuenta de lo afirmado por la recurrente y señaló que dicha postura no fue fundamentada con la base legal respectiva.

Que el referido inmueble fue adquirido por la recurrente mediante contrato de compraventa del 20 de octubre de 1997 celebrado con _____ por el importe de US\$ 280 000,00 (fojas 10776 y 10777).

Que dicho inmueble luego fue transferido a _____ y a _____ mediante contrato de compraventa de 17 de febrero de 1999 elevado a escritura pública el 2 de marzo de 1999, pactándose una contraprestación ascendente a US\$ 283 000,00 (fojas 10765 a 10769), la cual fue plasmada en la Factura Nº _____ (foja 10764).

Que la Administración advierte que dicha transferencia inmobiliaria no fue gravada con IGV pese a que en el referido inmueble existían edificaciones distintas al terreno.

Que en primer lugar, se advierte que el alegato de la recurrente referido a que considero que todo el inmueble fue calificado como "terreno" no tiene sustento fáctico en tanto es un hecho acreditado en autos, y no discutido por la recurrente, que sobre dicho predio existían edificaciones, las cuales incluso fueron valorizadas en un informe de valuación presentado por la propia recurrente.

Que asimismo se verifica que el reparo formulado por la Administración no parte de la premisa de verificar si la operación evaluada en autos se encontraba gravada con IGV, sino que directamente establece que la

¹⁷ Criterio expuesto en la Resolución Nº 05717-1-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

enajenación del inmueble ubicado en N° Santiago de Surco, se encontraba subvaluada¹⁸.

Que siendo ello así, si bien existía un valor facturado ascendente : US\$ 283 000,00, a dicho importe se le debía descontar el valor del terreno, siguiendo para dicho propósito el procedimiento regulado en el numeral 9 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV, a efectos de establecer el valor de las edificaciones cuya transferencia sí se encontraría gravada con dicho impuesto.

Que para llevar a cabo dicho procedimiento la Administración debió tomar como referencia el valor total consignado en la Factura , salvo que acreditase que dicho valor no resultaba fehaciente en aplicación de alguno de los supuestos previstos en el artículo 42 de la Ley del IGV.

Que no obstante, la Administración no tomó como referencia el valor de venta indicado en la Factura N° , sino que utilizó el importe señalado en la valorización comercial emitida por , quien declaró que el valor comercial del inmueble ascendía a US\$ 1 103 728,00 (fojas 10772 y 10773), efectuando el siguiente cálculo:

| Concepto | Metraje | Valor | Total |
|--------------------------|---------------------|----------------------------------|---------------------------|
| Terreno | 10 680 m2 | US\$ 85,00 por m2 | US\$ 907 800,00 |
| Muro perimetral | 570 metros lineales | US\$ 70,00 por metro lineal | US\$ 28 728 ¹⁹ |
| Almacén 1 | 280 m2 | US\$ 120,00 por m2 | US\$ 33 600,00 |
| Almacén 2 | 580 m2 | US\$ 220,00 por m2 ²⁰ | US\$ 127 600,00 |
| Caseta de seguridad | 50 m2 | US\$ 120,00 por m2 | US\$ 6 000,00 |
| Valor total del inmueble | | | US\$ 1 103 728,00 |

Que sobre la base de dicha valorización, la Administración considera que la recurrente no gravó la venta de los inmuebles correspondientes a sus almacenes (280 m2 y 580 m2) y a la caseta seguridad (50 m2), las cuales habían sido edificadas sobre un terreno cuya extensión total era de 910 m2, por lo que el valor total de dicha porción de terreno ascendía a US\$ 77 350,00 (considerando como valor por m2 a la suma de US\$ 85,00).

Que siendo ello así, tomando en cuenta los valores consignados en la tasación efectuada por la Administración considera que la operación contenida en la Factura N° 0039 debió ser cuantificada conforme a lo siguiente:

| Concepto | Dólares | Tipo de cambio | Soles |
|---|-----------------|----------------|---------------|
| Valor del terreno (910 m2) | US\$ 77 350,00 | 3.381 | S/ 261 520,35 |
| Valor de la edificación (Almacenes 1 y 2 y caseta de seguridad) | US\$ 167 200,00 | 3.381 | S/ 565 303,20 |
| Valor total de inmueble edificado | | | S/ 826 823,55 |

¹⁸ A diferencia de lo ocurrido en el caso de la enajenación de las tiendas de la Galería , donde primero se estableció la existencia de una operación gravada (obras de remodelación) y luego se evaluó si la transferencia efectuada se encontraba subvaluada.

¹⁹ Se le descontó US\$ 11 172,00 por concepto de depreciación.

²⁰ En la referida tasación por error material se consideró un valor por m2 de US\$ 280,00, cuando debió ser US\$ 220,00 conforme a lo expresado en la aludida valorización.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que al valor total del inmueble edificado se le excluyó el importe correspondiente al valor del terreno calculado sobre la base de su valor arancelario fijado en la Declaración Jurada de Autovaluo 1999 Formularios PR N° y HR N° emitidos por la Municipalidad de Santiago de Surco (fojas 10770 y 10771), descontándose el importe de S/ 1 338,72 (se efectuó el cálculo proporcional considerando que la extensión total del terreno era de 10 680 m² con un autovaluo de S/ 15 695,86), por lo que concluyó que el valor gravado ascendía a S/ 825 484,83.

Que en primer lugar, cabe indicar que la Administración no ha precisado los motivos por los cuales únicamente excluye del valor de venta el valor arancelario correspondiente a 910 m² de terreno cuando el predio enajenado por la recurrente tenía una extensión total de 10 680 m², siendo que en aplicación del procedimiento regulado en el numeral 9 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV se debió excluir el importe correspondiente al valor arancelario de todo el terreno enajenado y no únicamente al metraje correspondiente al terreno sobre el que se habían levantado edificaciones.

Que asimismo, se aprecia que la recurrente enajenó su inmueble por el importe de US\$ 283 000,00, empero la Administración efectúa su cálculo tomando como referencia un valor total correspondiente a US\$ 1 103 728,00, el cual corresponde a la tasación efectuada por

Que en ese orden de ideas, si la Administración consideraba que el valor facturado por la recurrente era no fehaciente y, por ende, correspondía cuantificar dicha operación sobre la base de su valor de mercado, era menester que aplique el procedimiento regulado en el artículo 42 de la Ley del IGV, para luego recién tomar como referencia el valor fijado en una tasación, de corresponder, empero la Administración hizo caso omiso a dicho procedimiento y desconoció el valor facturado por aquella sin seguir el procedimiento fijado para dicho fin.

Que aunado a ello, de la revisión de la valorización comercial utilizada por la Administración se verifica que establece de forma bastante general los valores asignados a cada componente de la unidad inmobiliaria enajenada por la recurrente, sin precisar cuál fue la metodología aplicada para establecer el valor por metro cuadrado del terreno y de las edificaciones levantadas sobre dicho predio, lo que resta fehaciencia a efectos de sustentar el reparo formulado por la Administración.

Que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en lo referido a la acotación por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, cabe indicar que la Administración establece el importe de dicho reparo al comparar el monto consignado en la factura N° (US\$ 283 000,00) y la suma fijada en la tasación efectuada por (US\$ 1 103 728,00), lo cual arroja una diferencia de US\$ 820 728,00, que al tipo de cambio de 3.381 determina la existencia de un ingreso omitido de S/ 2 774 881,37.

Que al respecto, cabe reiterar que la Administración no ha especificado si en el caso materia de autos siguió el procedimiento reglado en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta a efectos de realizar ajustes a valor de mercado sobre la base de la información contenida en una tasación, en tanto no ha desarrollado un análisis pormenorizado de la naturaleza del bien enajenado ni de la frecuencia de las transacciones efectuadas por la recurrente, lo que aunado a las irregularidades detectadas en la valorización comercial utilizada por la Administración para sustentar dicho reparo, conllevan a colegir que la referida acotación no se encuentra debidamente sustentada; y, en consecuencia, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

d) Venta de materias primas y auxiliares (Impuesto a la Renta 2000 e IGV de diciembre de 2000)

Que respecto a la venta de materias primas y auxiliares (materiales de construcción), la recurrente indica que los enajenó a precio de "remate" debido a que dichos bienes pierden sus cualidades por el paso del tiempo como consecuencia de factores externos tales como la humedad.

Que la Administración sostiene que existe diferencia entre el costo unitario contabilizado en el Libro de Inventario de Materiales y el valor de venta plasmado en las Boletas de Venta N° a , lo que demuestra que dichas transacciones no fueron efectuadas a valor de mercado, al haber consignado



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

un valor inferior al correspondiente al valor de adquisición o ingreso al activo, siendo que dicho reparo tuvo incidencia tanto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 como en la determinación del IGV de diciembre de 2000.

Que el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 27034, señala que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos de dicho impuesto será el de mercado y, agrega que, si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 1 del citado artículo 32, antes de la modificación efectuada por Ley N° 27356, disponía que para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta se considera valor de mercado para las existencias al que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros; en su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales o similares.

Que a su vez, el numeral 2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV preceptúa que en caso de no existir comprobante de pago que exprese su importe, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la base imponible es igual al valor de mercado del bien, servicio o contrato de construcción.

Que es pertinente señalar que conforme con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como la contenida en las Resoluciones N° 00557-2-2008 y 05352-2-2008, la Administración se encuentra facultada a verificar si el valor asignado por los contribuyentes corresponde al de mercado, el cual es determinado con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, identificando el tipo de bien o servicio, su naturaleza, la oportunidad en que se produjo la transferencia o prestación de servicios y el valor que usualmente es utilizado para tales operaciones respecto de terceros.

Que este Tribunal en la Resolución N° 00898-4-2008 establece que la Administración se encuentra facultada a efectuar reparos por subvaluación de existencias, debiendo considerarse como valor de mercado aquel valor que se utiliza en las operaciones realizadas frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que esta se efectuó (términos contractuales o estrategia de negocios), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14967-2-2010, se ha señalado que *"...según el criterio establecido en las Resoluciones N° 873-2-2000, N° 111-3-2002 y N° 3721-2-2004, el valor de mercado no necesariamente es siempre superior al costo de adquisición, por cuanto puede ocurrir que una empresa venda sus productos por debajo del costo si el valor de mercado es menor, siendo que el mayor costo puede originarse por factores tecnológicos, por una mayor carga financiera soportada por una empresa en comparación con otra y por el acceso a los mercados de insumos, entre otros motivos, por lo tanto para que la Administración pueda considerar una subvaluación en las ventas debe comprobar que el valor de venta sea inferior al valor de mercado para otros bienes de igual naturaleza"*.

Que asimismo en la Resolución N° 08278-4-2012 se ha establecido que cuando la Administración cuestiona que un bien haya sido vendido a un valor inferior a su costo, esto es, repara la diferencia entre el valor de venta y dicho costo, debe proceder conforme con el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde comparar el valor de venta del bien con su valor de mercado y no con su costo en libros.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 13167-3-2008 y 03813-5-2010, entre otras, que tratándose de reparos al precio de venta por considerar que la operación no se ha realizado a valor de mercado, la carga de probar dicho reparo recae en la Administración, quien debe oponer el valor que considere aplicable a la operación de venta observada, siendo que el valor de mercado deberá ser determinado teniendo en cuenta las condiciones particulares en las que se ha desarrollado la transacción objeto de comparación.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que en ese sentido, para determinar una posible subvaluación de ventas, la Administración debe comparar el valor de venta considerado en la operación realizada por la recurrente con su valor de mercado, debiéndose considerar como éste último al que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros, para lo cual debe tomar en cuenta aspectos tales como las circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, la fecha de transferencia del bien, términos contractuales, estrategias de negocios, así como las condiciones y características de los bienes comercializados.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 11892), la Administración solicitó a la recurrente que sustente contable y documentariamente el costo de ventas consignado en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, así como sustentar el valor de venta unitario de las materias primas y auxiliares vendidas según boletas de venta N°

Que en respuesta, mediante escrito de 26 de febrero de 2003 (fojas 11890 y 11891), la recurrente señaló que para atender el requerimiento formulado por la Administración adjuntaba copia de su Libro Diario de diciembre de 2000, lo que complementaba la información de sus boletas de venta N° (fojas 9822 a 9908).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11892/reverso), la Administración dio cuenta de lo afirmado por la recurrente.

Que si bien la Administración se encuentra facultada a verificar el valor de transferencia de los bienes en caso considere que éste no corresponde al valor de mercado, debe ajustar dicho valor conforme con el citado artículo 32, que en el caso de existencias dispone que se debe comparar tal valor de transferencia con el valor de las operaciones similares que la recurrente realiza con terceros, y en su defecto, el valor de las operaciones similares que realicen terceros no vinculados.

Que no obstante, en el caso materia de autos, la Administración determinó la subvaluación y el valor de mercado considerando la información contenida en el Libro de Inventarios de Materiales presentado por la recurrente (fojas 9909 a 9916), sin verificar previamente cuál era el valor de las operaciones onerosas que dicha empresa realiza con terceros, o en su defecto, el valor que se obtiene en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares, de acuerdo con lo señalado por el numeral 1 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado.

Que siendo ello así, dado que la Administración no comparó el valor de venta de los bienes transferidos por la recurrente con su valor de mercado, ni ha establecido éste, se verifica que se ha utilizado una fórmula que no se cife al procedimiento regulado en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta ni permite la aplicación de la disposición prevista en el numeral 2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV²¹, por lo que se colige que el reparo materia de análisis no se encuentra conforme a ley, debiendo ser dejado sin efecto; y, en consecuencia, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada²².

4. Gastos por honorarios profesionales no sustentados (Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000).

Que en lo referido al reparo por recibos por honorarios no sustentados, la recurrente aduce que la Administración no niega la ejecución de los servicios contratados sino que acota defectos de carácter formal como el tipo de comprobante de pago que fue emitido o la ausencia de título profesional para la ejecución de las referidas prestaciones, lo que evidencia que la Administración exige el cumplimiento de requisitos no previstos normativamente.

Que al respecto el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su

²¹ Cabe precisar que la norma invocada por la Administración parte de la premisa que nos encontremos ante el supuesto que no exista comprobante de pago emitido, lo que no ha acaecido en el caso materia de autos debido a que la recurrente emitió boletas de venta.

²² Criterio similar fue expuesto en las Resoluciones N° 05378-3-2015 y 07122-9-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

fuelle, así como los gastos vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

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

Que asimismo en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones fehacientes.

Que de acuerdo con los criterios anotados, para tener derecho a disminuir la base imponible del Impuesto a la Renta, tales deducciones deben corresponder a operaciones fehacientes, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones no son fehacientes actuando para ello una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión.

a)

Que el anotado proveedor emitió el Recibo por Honorarios Nº (foja 10800), indicando como glosa , siendo que la Administración refiere que al tratarse de un servicio de construcción no correspondía la emisión de un recibo por honorarios sino la emisión de una factura debido a que tales actividades califican como rentas de tercera categoría.

Que al respecto, cabe indicar que dado que en autos se ha constatado que la obra referida a la construcción de un cerco perimétrico en la escuela de suboficiales de no fue adjudicada a la recurrente, sino a la empresa es menester concluir que aquella no tenía derecho a deducir los gastos incurridos por la ejecución de una obra correspondiente a terceros, en tanto ello representaría una liberalidad que no resulta deducible en virtud de lo regulado en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que aunado a ello, en el expediente no obra documentación que certifique que la recurrente fue subcontratada para ejecutar dicha obra ni se ha adjuntado evidencia que demuestre que participó de forma efectiva en la prestación de los servicios observados por la Administración, lo que resta fehaciencia a la deducción del anotado atributo fiscal.

Que en consecuencia, es menester colegir que a la recurrente no le correspondía deducir el gasto correspondiente al Recibo por Honorarios Nº y, por ende, se confirma dicho extremo de la resolución apelada.

b)

Que mediante el Requerimiento Nº (foja 11825) se solicitó a la recurrente que sustente con el contrato de locación de servicios y la documentación correspondiente la ejecución de los servicios detallados en el Anexo Nº 01 a dicho requerimiento (fojas 11822 y 11823).

Que mediante escrito de 27 de noviembre de 2002 (fojas a 11817 a 11820), la recurrente señaló que, dada la naturaleza de los servicios prestados por sus proveedores, no era necesaria la suscripción de un contrato de locación de servicios, precisando además lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

- (i) Los servicios prestados por _____ fueron realizados en diversas obras de construcción contratadas con el Ministerio del Interior.
- (ii) Los servicios prestados por _____ corresponden a los trámites aduaneros efectuados para importar un vehículo de modelo _____.
- (iii) Los servicios prestados por _____ corresponden a la realización de diversos trámites ante instituciones públicas y privadas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 11825/reverso) se dejó constancia que la recurrente únicamente adjunto copia de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° _____ (fojas 11761, 11762, 11791 y 11798 a 11812).

Que en opinión de este Colegiado la recurrente tenía la obligación de adjuntar documentación de sustento que certifique la ejecución de los servicios que aduce haber recibido de sus proveedores, siendo insuficiente para dicho propósito la presentación de documentos tales como sus comprobantes de pago y la anotación de dichas operaciones en sus registros contables.

Que tal como se advierte, la recurrente no adjuntó ningún tipo de documentación adicional que acredite la prestación de los servicios que aduce haber recibido, tales como correos de coordinación, reportes, informes o medios probatorios que sustenten la fehaciencia de dichos servicios, coligiéndose así que el reparo formulado por la Administración se encuentra debidamente sustentado y, en consecuencia, corresponde confirmar dicho extremo de la resolución apelada.

5. Depreciación de activos fijos no utilizados en la generación de rentas (Impuesto a la Renta 2000).

Que la Administración reparó la depreciación deducida por la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, debido a que constató que aquella ya no había desarrollado actividades económicas durante el ejercicio acotado; y, por ende, sus activos no eran utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

Que el artículo 38 de la anotada ley dispone que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría se compensará mediante la deducción de las depreciaciones admitidas en la referida Ley del Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 13133-3-2009 ha dejado establecido que la depreciación constituye la pérdida de valor que sufren los bienes del activo fijo por haber sido puestos en estado de explotación, siendo que su deducción como gasto para efectos de determinar el Impuesto a la Renta tiene como razón fundamental el reconocer el desgaste o agotamiento que sufren dichos bienes por haber sido utilizados por los contribuyentes en actividades productoras de rentas gravadas con el aludido impuesto.

Que asimismo, en la Resolución N° 05349-3-2005 se ha indicado que la Ley del Impuesto a la Renta admite de manera general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, en tanto los mismos sean utilizados en actividades generadoras de rentas gravadas.

Que tal como refiere la Resolución N° 06587-9-2021, dado que la depreciación constituye la pérdida de valor que sufren los bienes del activo fijo por haber sido puestos en estado de explotación, su deducción como gasto para efecto de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría tiene como razón fundamental reconocer el desgaste o agotamiento que sufren dichos bienes por haber sido utilizados por los contribuyentes en actividades productoras de rentas gravadas con el aludido impuesto.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° _____ (foja 11892), la Administración solicitó a la recurrente que sustente contable y documentariamente el importe de S/ 175 801,00, el cual fue registrado en la cuenta N° _____ - depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo del ejercicio 2000.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que mediante escrito de 26 de febrero de 2003 (fojas 11890 y 11891), la recurrente indicó que adjuntaba el análisis correspondiente a la depreciación deducida en el ejercicio 2000.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11892/reverso) y en el Anexo N° 10 de la Resolución de Determinación N° (foja 12684) se dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente y se dejó constancia que la depreciación contabilizada no correspondía ser deducida como gasto en el ejercicio 2000, debido a que no se acreditó la utilización de los referidos bienes en las actividades propias de aquella en dicho periodo, ya que no se habían ejecutado obras que ameriten el uso de la maquinaria detallada en el Anexo N° 9 de dicho valor (foja 12691).

Que al respecto cabe indicar que resultaba imprescindible que se acompañe documentación que demuestre de forma indubitable que los activos cuya depreciación se deduce como gasto fueron efectivamente utilizados en la generación de rentas gravadas, en tanto ello validaría que el desgaste sufrido por dichos activos sea recuperado mediante la deducción del anotado atributo fiscal.

Que sobre el particular, respecto de los activos detallados en el Anexo N° 9 de la Resolución de Determinación N° , se advierte que la recurrente no presentó prueba alguna que acredite que los equipos materia de observación hubiesen sido afectados para la generación de rentas gravadas, conforme lo requiere el primer párrafo del artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de que fue expresamente requerida para ello; por lo tanto, el reparo al gasto por depreciación se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo en este extremo.

6. Gastos e intereses por cuotas de leasing por vehículo robado (Impuesto a la Renta 1998 y 2000)

Que la recurrente indica que tenía derecho a deducir las cuotas correspondientes a su contrato de leasing pese a que el vehículo adquirido bajo dicha modalidad fue robado, precisando que al otorgarse la posesión de dicho bien no solo se asumió la obligación de amortizar las cuotas respectivas sino que además se debe hacer cargo de los riesgos que conllevaba la posesión de dicho activo.

Que sobre el particular, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 07844-3-2012 y 17929-3-2013, que los convenios privados pueden generar responsabilidades contractuales, siendo que, sobre la base de éstas, la parte que no cumple sus obligaciones debe asumir las consecuencias que de ellas se derivan.

Que mediante Requerimiento N° (foja 11892), se solicitó a la recurrente sustentar contable y documentariamente los gastos correspondientes al contrato de arrendamiento financiero del camión marca Volvo de placa X1-6884, el cual fue siniestrado el 26 de marzo de 1998.

Que mediante escrito de 26 de febrero de 2003 (fojas 11890 y 11891), la recurrente señaló que adjuntaba el cronograma para la refinanciación de leasing N° incluyendo el importe de la cuota inicial y de las cuotas que se amortizaron en los ejercicios 1999 y 2000.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 11892/reverso) se dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente.

Que el 30 de octubre de 1997 se suscribió el Acuerdo de Modificación de Contrato de Arrendamiento Financiero con el Banco , mediante el cual se acordó la transferencia vía leasing del vehículo de placa fijándose un cronograma de pago de 36 cuotas mensuales ascendentes a US\$ 23 034,14, las cuales incluían el importe correspondiente al capital, intereses e IGV (fojas 10127 a 10131).

Que la recurrente efectuó el pago de dichas cuotas conforme a la documentación que obra de fojas 11874 a 11882, aspecto que no es cuestionado por la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que no obstante, en la apelada la Administración refiere que el vehículo de placa _____ fue robado el 26 de marzo de 1998, conforme se detalla en el Atestado Policial N° _____ (fojas 10118 a 10126), por lo que la Administración sostiene que a partir de dicho momento ya no resultaban deducibles las cuotas correspondientes al contrato de arrendamiento financiero debido a que al desaparecer dicho bien ya no resultaba factible utilizarlo en la generación de rentas gravadas.

Que en ese orden de ideas, este Colegiado estima que, con independencia del siniestro constatado por la Administración, la recurrente sí se encontraba en la obligación de cancelar tales obligaciones financieras, dado que en caso contrario se hubiese encontrado expuesta al inicio de acciones legales derivadas del incumplimiento de dicho contrato, exponiéndose así a consecuencias de índole económico que hubiesen puesto en riesgo su empresa, por lo que se colige que el pago de dichas cuotas tiene vinculación directa con el mantenimiento de su fuente productora de rentas.

Que en ese orden de ideas, dado que el reparo formulado por la Administración no se encuentra correctamente sustentado, es menester concluir que corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada.

7. Operaciones gravadas y no gravadas con el IGV.

Que la Administración sostiene que la recurrente debió aplicar el procedimiento de prorrata del crédito fiscal regulado en el artículo 23 de la Ley del IGV debido a que efectuó operaciones no gravadas (transferencia de _____ cuya construcción se inició antes del 10 de agosto de 1991²³) y la enajenación del inmueble ubicado en _____ N° _____, por lo que efectuó reparos al crédito fiscal correspondiente con incidencia en la determinación del IGV de enero de 1999 a diciembre de 2000 por los importes de S/ 19 130,34 y 13 259,29, respectivamente.

Que el artículo 23 de la Ley del IGV establece que para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento, siendo que solo para efectos de dicho artículo y tratándose de las operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 1 de dicho dispositivo, se considerará como operación no gravada a la transferencia del terreno.

Que el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV señala que cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el Impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento:

- a) Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el Impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito.
- b) Se determinará 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 dividirá entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.
- d) Este porcentaje se aplicará sobre el monto del Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

La proporción se aplicará siempre que en un período de doce (12) meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que sobre el particular se visualiza que la Administración recalcula el crédito fiscal declarado por la recurrente y aplica el procedimiento de prorrata debido a que la transferencia del inmueble ubicado en _____ debió encontrarse gravada con el IGV y, pese a ello, dicha transacción fue efectuada sin el gravamen correspondiente.

²³ El artículo 1 del Decreto Supremo N° 088-96-EF establece que el IGV que grava la primera venta de inmuebles es aplicable respecto de aquellos bienes cuya construcción se haya iniciado a partir del 10 de agosto de 1991.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que al respecto, no se debe perder de vista que el procedimiento seguido por la Administración para cuantificar el gravamen de dicha operación no se sujetó a lo previsto en el numeral 9 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV, lo que conllevó a que dicho reparo sea revocado en virtud de lo expuesto en la presente resolución.

Que siendo ello así, dado que la cuantificación de la operación contenida en la Factura N° (transferencia del inmueble ubicado en N°), tiene incidencia directa en el cálculo de prorrata del crédito fiscal efectuado por la Administración, es menester emitir similar pronunciamiento; y, en consecuencia, corresponde revocar este extremo de la resolución apelada.

Que ahora bien, dado que la Administración había considerado que existía crédito fiscal que no podía ser deducido en la determinación del IGV, en aplicación del artículo 69 de la Ley del IGV dispuso que tal concepto sea deducido como gasto en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000.

Que siendo ello así, al haberse dejado sin efecto la reliquidación efectuada como consecuencia de la aplicación del procedimiento de prorrata del crédito fiscal, corresponde que la Administración tenga en cuenta dicha circunstancia al reliquidar los valores emitidos por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000, de corresponder.

8. Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Que las Resoluciones de Determinación N° a fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 1998 a mayo de 1999 y de julio de 1999 a diciembre de 2000, siendo que tal como se consigna en la apelada (foja 12953/reverso), su omisión es consecuencia de los reparos a la base imponible por los reparos vinculados a "ingresos no declarados" y "ventas subvaluadas", así como por la modificación al coeficiente aplicable a la determinación de los referidos pagos a cuenta en virtud de lo consignado en las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1996 a 1999.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que 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, siendo que para el caso de los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior y que, en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo; y b) Aquéllos que inicien sus actividades en ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado conforme al balance mensual

Que respecto a los reparos a la base imponible, es pertinente indicar que los reparos vinculados a "ingresos no declarados" y "ventas subvaluadas" han sido dejados sin efecto en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar dicha observación que incide en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 1998 a mayo de 1999 y de julio de 1999 a diciembre de 2000.

Que respecto al reparo a los coeficientes aplicables, es menester indicar que en la apelada se dejó constancia que con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1996 y 1997, se dejó sin efecto el reparo denominado "Levantamiento de obras no declaradas" (foja 12926), lo que tuvo incidencia directa en la determinación de los pagos a cuenta de enero 1998 a febrero 1999, siendo que dicho extremo no ha sido controvertido por la recurrente, por lo que corresponde confirmar dicho extremo de la resolución apelada.



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que no obstante, con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999, es pertinente indicar que dichos valores contienen reparos que han sido confirmados y reparos que han sido revocados en la presente instancia, aspecto que deberá ser tomado en cuenta por la Administración a efectos de reliquidar el coeficiente de los aludidos pagos a cuenta.

Que en consecuencia, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada.

9. Infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario

Que de las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ han sido emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario estableció que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que el numeral 2 del artículo 178 del citado código dispuso que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que las anotadas resoluciones de multa se vinculan con los siguientes valores:

| Resolución de Multa | Tributo | Periodo | Valor asociado |
|---------------------|------------------|---------|----------------|
| | IGV | 2000-08 | |
| | IGV | 1999-11 | |
| | IGV | 1999-12 | |
| | IGV | 1999-07 | |
| | IGV | 2000-07 | |
| | IR | 1998 | |
| | IGV | 1999-08 | |
| | IGV | 1999-06 | |
| | IGV | 2000-12 | |
| | IGV | 2000-02 | |
| | IGV | 2000-09 | |
| | IGV | 1998-12 | |
| | IGV | 2000-10 | |
| | IGV | 2000-03 | |
| | IGV | 1999-09 | |
| | IGV | 1999-05 | |
| | IGV | 2000-01 | |
| | IGV | 2000-06 | |
| | IGV | 1999-10 | |
| | IGV | 1999-02 | |
| | IR | 1999 | |
| | IGV | 2000-05 | |
| | IGV | 2000-04 | |
| | Pago a cuenta IR | 1998-12 | |
| | Pago a cuenta IR | 1999-02 | |
| | Pago a cuenta IR | 1999-04 | |
| | Pago a cuenta IR | 1999-05 | |
| | Pago a cuenta IR | 2000-12 | |



Tribunal Fiscal

Nº 11542-11-2024

Que las Resoluciones de Multa N° a
se sustentan en los reparos efectuados al IGV de enero 1999 a diciembre de 2000, Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 1998, febrero, abril y mayo de 1999 y diciembre de 2000, que conllevaron a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° a
y y las cuales deberán ser reliquidadas en virtud de lo expuesto en la presente resolución, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto de las referidas multas, correspondiendo revocar la apelada en este extremo, a efectos que la Administración reliquide las sanciones respectivas conforme a lo expuesto en la presente resolución.

Que no obstante, en lo referido a la Resolución de Multa N° , al no identificarse acto de determinación que sustente la infracción que habría sido cometida por la recurrente, es menester concluir que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción imputada por la Administración y, por ende, corresponde revocar dicho extremo de la resolución apelada y dejar sin efecto el anotado valor.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Díaz Tenorio, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de marzo de 2007 en el extremo referido a la Resolución de Multa N° y **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° en el extremo referido a los reparos denominados "Ingresos no declarados", "Subvaluación de ventas" (salvo el referido a la remodelación de), "Gastos e intereses por cuotas de leasing por vehículo robado" y "Operaciones gravadas y no gravadas con el IGV", así como en lo referido a los pagos a cuenta y sus multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución y a efectuar las reliquidaciones que correspondan.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° en los demás extremos impugnados.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

DÍAZ TENORIO
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
EC/MM/PI/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente