



Compensación de deudas tributarias

RESUMEN EJECUTIVO

Karyn Lilian MOLINA QUEVEDO^(*)

Los contribuyentes no solo pueden tener deudas tributarias, sino también créditos tributarios, ante lo cual podemos solicitar la compensación de parte, o ser la propia Administración quien la realice, es decir, compensación de oficio. En el presente informe analizaremos ambas figuras, indicando sus requisitos y procedimiento a seguir.

INTRODUCCIÓN

La compensación es una figura regulada en el artículo 40 del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituyendo un medio de extinción de la obligación tributaria. Al respecto, cabe citar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05409-2-2004, mediante la cual se indica lo siguiente: **"Uno de los requisitos para la compensación es la reciprocidad, es decir, que los sujetos obligados al pago sean recíprocamente acreedores y deudores entre sí, respecto de créditos de naturaleza tributaria (...)"**.

I. LA COMPENSACIÓN

El artículo 40 del Código Tributario señala que la deuda tributaria podrá compensarse en forma total o parcial con los créditos por tributos, sanciones,

intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que los créditos antes señalados no deberán encontrarse prescritos y deberán ser administrados por el órgano administrador y constituir su recaudación ingreso de una misma entidad.

Las formas de compensación, según el Código Tributario se señalan en el cuadro N° 1.

En el supuesto de la compensación de oficio respecto de la información que tiene en sus sistemas la Sunat, es importante resaltar que será de aplicación lo dispuesto en el artículo 31 del Código Tributario en cuanto a la imputación al pago, señalando lo siguiente: **"Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo lo dispuesto en el artículo 117, respecto de las costas y gastos.**

CUADRO N° 1

Tipos de compensación		
Compensación automática	Compensación de oficio por la Administración Tributaria	Compensación a solicitud de parte
Únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.	<ul style="list-style-type: none"> Cuando durante una verificación y/o fiscalización determina deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de un crédito compensable. Cuando de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la Sunat sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago. 	Deberá ser efectuada por la Administración Tributaria previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones establecidas.

^(*) Asesora tributaria del Estudio Yataco Arias Abogados, karyn@yatacoarias.com. Egresada de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional en la Universidad San Martín de Porres con doble titulación en la Universidad Castilla La Mancha-España. Diplomado en ADEX en Comercio Internacional y Gestión Aduanera. Título de Agente de Aduanas por Indesta-Sunat.

El deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el periodo por el cual realiza el pago.

Cuando el deudor tributario no realice dicha indicación, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo periodo se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. Si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria".

II. DEUDA TRIBUTARIA MATERIA DE COMPENSACIÓN

Las deudas tributarias materia de compensación son las siguientes:

- Tributo o multa aún no pagados (insolutos) a la fecha de vencimiento o de la comisión o, en su defecto, detección de la infracción, respectivamente.
- Saldo pendiente de pago de la deuda tributaria.
- Anticipos o pagos a cuenta los cuales una vez vencido el plazo de regularización o determinada la obligación principal, se considerará como deuda tributaria materia de la compensación a los intereses devengados, según lo dispuesto en el artículo 34 del Código Tributario⁽¹⁾, o a su saldo pendiente de pago.

III. COEXISTENCIA DE CRÉDITOS

La compensación de oficio y a solicitud de parte surtirán efectos en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos que pueden ser materia de compensación coexistan, hasta el agotamiento de estos últimos.

Adicionalmente, indica que en el supuesto de que el crédito provenga de pagos indebidos o en exceso y sea anterior a la deuda compensable, los intereses generados por este crédito deberán ser imputados en primer lugar y posteriormente el monto del crédito.

IV. RESOLUCIÓN N° 175- 2007-SUNAT

La Resolución N° 175- 2007-Sunat regula la compensación a solicitud de parte y la compensación de oficio respecto de aquellos casos en los que de acuerdo con la información de los sistemas de la Sunat se detectan pagos indebidos y/o en exceso y deudas tributarias pendientes de pago.

A continuación, pasaremos a desarrollar cada una de ellas:

a) Compensación a solicitud de parte

El deudor tributario deberá presentar el Formulario Virtual N° 1648 a través del Sistema Sunat Operaciones en Línea, consignando su Código de Usuario y Clave SOL, así como los datos que se le soliciten en dicho formulario.

El deudor tributario deberá cumplir con los siguientes requisitos y condiciones:

- Debe presentar un Formulario N° 1648 por cada crédito materia de compensación.
- Debe identificar el formulario y su número de orden, en el que consta el crédito materia de compensación, debiendo coincidir ello con la información registrada en los sistemas de la Sunat.
- No tener algún procedimiento administrativo iniciado a petición de parte, contencioso o no contencioso pendiente de la resolución sobre el crédito materia de compensación, ni alguna declaración rectificatoria que no hubiera surtido efectos conforme a lo dispuesto por el artículo 88 del Código Tributario, sobre el crédito o la deuda a compensar, cuyo resultado pudiera afectar su determinación. De ser el caso, antes de presentar la solicitud de compensación, el deudor tributario deberá contar con la respectiva Resolución en la cual se acepta el desistimiento de los referidos procedimientos".
- El crédito materia de compensación no debe haber sido materia de una compensación o devolución anterior.
- La deuda compensable no debe estar incluida en un Procedimiento Concursal, salvo que exista autorización expresa de la Junta de Acreedores de acuerdo con lo establecido en la normativa correspondiente.

El sistema validará que se cumplan los requisitos señalados y procederá a registrar la solicitud generándose automáticamente una constancia de presentación a

través de Sunat Operaciones en Línea, la que mostrará los datos proporcionados por el deudor tributario, así como el número de orden asignado por la Sunat a la solicitud de compensación y podrá ser impresa por el contribuyente.

El deudor tributario podrá consultar el estado de su solicitud a través de Sunat Operaciones en Línea.

A fin de realizar la compensación de parte se debe cumplir las siguientes reglas:

- El saldo a compensar de retenciones y/o de percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) no aplicadas, debe constar en la declaración mensual presentada correspondiente al último periodo tributario vencido a la fecha de la solicitud de compensación.
- El crédito materia de compensación se imputará conforme a las normas legales vigentes.
- No se efectuará la compensación si encontrándose en trámite esta, se inicia un procedimiento contencioso o de devolución respecto del crédito materia de compensación.

La solicitud de compensación deberá de culminar con la notificación de la respectiva resolución, pero hay que tener en cuenta que el artículo 163 del Código Tributario señala que si la solicitud no se resuelve en 45 días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada la solicitud (**denegatoria ficta**).

Asimismo, en caso se solicite el desistimiento de la solicitud de compensación, la aceptación o denegatoria también deberá ser resuelta mediante Resolución.

b) Compensación de oficio

Como se dijo al principio del presente informe, la Resolución N° 175-2007-Sunat regula respecto de la compensación de oficio, los créditos materia de compensación que la Sunat detecte en la información que contienen sus sistemas. Los supuestos son:

- Los pagos efectuados por el deudor tributario a través de declaraciones juradas y/o boletas de pago cuyo monto resulta en exceso respecto a la obligación determinada considerando la base imponible declarada por el periodo, los saldos a favor o créditos

(1) Artículo 34 del Código Tributario.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta

El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo de interés moratorio.

declarados en periodos anteriores o los pagos a cuenta realizados o por corrección de los errores materiales en que hubiera incurrido el deudor tributario.

- Los pagos efectuados por el deudor tributario respecto de los cuales no le corresponda realizar declaración y/o pago alguno.
- Las retenciones y/o percepciones del Impuesto General a las Ventas no aplicadas por el contribuyente o que no hubieran sido materia de devolución o de una solicitud de compensación o devolución, con excepción de las percepciones a que se refiere la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 937 y normas modificatorias (contribuyentes del Nuevo RUS).

La resolución que expide la Sunat realizando la compensación de oficio debe notificarse al contribuyente, el cual podrá interponer los recursos impugnatorios que correspondan.

V. CRÉDITOS COMPENSABLES

El numeral 4 del artículo 2 de la Resolución N°175-2007-Sunat establece que los créditos materia de compensación son los siguientes:

1. Pagos indebidos y/o en exceso de créditos por tributos internos, multas del Código Tributario e intereses:
Estos deben de corresponder a periodos no prescritos y ser administrados por la Sunat, debiendo la recaudación constituir ingreso de una misma entidad.
2. Crédito por retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas con excepción de las percepciones a que se refiere la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 937.

Al respecto, es importante tener en cuenta lo dispuesto en la Décimo Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, el cual señaló que respecto a la coexistencia de la deuda tributaria y el crédito obtenido respecto de las retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas, se deberá de tener en cuenta lo siguiente:

- a) Respecto de la compensación de oficio
 - En el supuesto de que la compensación la realice la Administración Tributaria producto de una fiscalización y/o verificación, la generación del crédito se dará en la fecha de presentación o de vencimiento de la

declaración mensual del último periodo tributario vencido a la fecha en que se emite el acto administrativo que declara la compensación, lo que ocurra primero.

- En el supuesto de que la Administración revise sus sistemas y estos le arrojen que existen pagos indebidos o en exceso y deudas pendientes de pago, la generación del crédito será en la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual del último periodo tributario vencido a la fecha en que se emite el acto administrativo que declara la compensación, lo que ocurra primero, y en cuya declaración conste el saldo acumulado no aplicado de las retenciones y/o percepciones.

Asimismo, se precisa que cuando el deudor tributario no hubiera presentado dicha declaración, la generación del crédito será en la fecha de presentación o de vencimiento de la última declaración mensual presentada a la fecha en que se emite el acto administrativo que declara la compensación, lo que ocurra primero, siempre que en la referida declaración conste el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones.

- b) Respecto de la compensación a solicitud de parte

La generación del crédito se dará en la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual del último periodo tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud de compensación, lo que ocurra primero, y en cuya declaración conste el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones.

También el citado decreto regula el cómputo de los intereses por retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas, señalando que cuando los créditos obtenidos por las retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas sean anteriores a la deuda tributaria materia de la compensación, los intereses a los que se refiere el artículo 38 del Código Tributario se computarán entre la fecha en que se genera el crédito hasta el momento de su coexistencia con el último saldo pendiente de pago de la deuda tributaria.

Ahora, respecto del saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones, señala lo siguiente:

- a) Respecto de la compensación de oficio:

- En el supuesto de que la compensación la realice la Administración Tributaria producto de una fiscalización y/o verificación, solo se compensará el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones que hubiera sido determinado producto de la verificación y/o fiscalización realizada por la Sunat.
- En el supuesto de que la Administración revise sus sistemas y estos le arrojen que hay pagos indebidos y/o en exceso y deudas pendientes de pago, los agentes de retención y/o percepción deberán haber declarado las retenciones y/o percepciones que forman parte del saldo acumulado no aplicado, salvo cuando estén exceptuados de dicha obligación, de acuerdo con las normas pertinentes.

- b) Respecto de la compensación de parte:

Se tomará en cuenta el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones que hubiera sido determinado producto de la verificación y/o fiscalización realizada por la Sunat.

Agrega el citado dispositivo que, cuando se realice una verificación con base en el cruce de información de las declaraciones mensuales del deudor tributario con las declaraciones mensuales de los agentes de retención y/o percepción y con la información con la que cuenta la Sunat sobre las percepciones que hubiera efectuado, la compensación procederá siempre que en dichas declaraciones así como en la información de la Sunat, consten las retenciones y/o percepciones, según corresponda, que forman parte del saldo acumulado no aplicado.

VI. EXIGIBILIDAD DE LAS OBLIGACIONES

Respecto a la compensación de oficio es importante señalar que la Administración Tributaria solo podrá realizar dicha compensación respecto de deudas exigibles.

En el mismo sentido, ha opinado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 6568-3-2002 de fecha 12/11/2002, señalando lo siguiente: "(...) se revocan las resoluciones apeladas por cuanto la Administración Tributaria ha compensado créditos con deudas aún no exigibles, por lo que dichas compensaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 del Texto Único Ordenado del Código Tributario

aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, devienen en improcedentes”.

Por lo tanto, se deberá tener en cuenta lo señalado en el artículo 115 del Código Tributario, el cual señala que se considerarán deudas exigibles los siguientes supuestos:

- La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificada por la Administración y no reclamada en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.
- La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el artículo 137.
- La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.
- La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.
- Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.



1 CASO PRÁCTICO

La institución educativa “Los Coquitos S.A.” con fecha 08/04/2015 cumplió con presentar su Declaración Anual de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2015, pero no canceló el saldo pendiente que determinó de S/.5,000.00. Con fecha 11/05/2015 se cancela dicho saldo y por error cancela el monto de S/.640.00 por concepto de intereses.

Posteriormente, se percata del error y determina que el pago de los intereses debió de ser por el monto de S/.64.00, lo cual origina un pago en exceso de S/.576.00.

Asimismo, con fecha 30/03/2015 presentó su segunda declaración rectificatoria respecto de la declaración de IGV del periodo enero de 2015, siendo que con fecha 30/04/2015 se le notifica la Resolución de Multa N° 47346535 por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario, esto es: “Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo tributario”.

Solución:

Como es de verse, hay un pago en exceso de S/.576.00 ante lo cual el deudor tributario podría optar por solicitar la compensación de parte, respecto de la multa que se le notificó mediante Resolución de Multa N° 47346535 por el monto del 30% de la UIT, es decir S/. 1,155.

En tal sentido, hay que tener en cuenta que el pago en exceso se realizó el 11/05/2015 por el monto de S/. 576,

mientras que la infracción se cometió el 30/03/2015 cuando rectificó.

Adicionalmente, se deberá tener en cuenta que el monto de S/.576.00, será un pago a cuenta, es decir, pago parcial de la multa y se tendrán que calcular los intereses que genere el monto de S/.1,155 desde el 30/03/2015 hasta el 11/05/2015, por concepto de interés moratorio.



2 CASO PRÁCTICO

La empresa “Botetanos S.A.C.” dedicada a la venta de muebles y productos elaborados con madera y melamina es agente de retención desde el 2013.

En el 2014, retiene a uno de sus proveedores el monto de S/.5,000.00 declarándolo a través del Formulario virtual N° 626. Posteriormente, en marzo de 2015, presenta rectificatoria de las retenciones, determinando que el pago debió de ser por el monto de S/. 3,000.00.

Nos consulta si ese exceso de S/. 2,000 puede ser materia de compensación, luego de haber cumplido con el plazo establecido en el artículo 88 del Código Tributario.

Solución:

Al respecto, la respuesta es negativa, puesto que el contribuyente del IGV es la persona a la cual se le retuvo el monto de S/.5,000, es decir, su proveedor. Por tanto, el monto de S/.2,000 no podrá ser materia de compensación por Botetanos S.A.C.

Así lo ha entendido también la Administración Tributaria, pues mediante el Informe N°009-2008-Sunat/2B000, ha señalado que: “Si el agente de retención **consignó y pagó**, en su declaración original, **el monto realmente retenido al contribuyente** en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores, el cual fue en exceso, y en la rectificatoria declara el monto que le correspondía retener conforme a ley; no surge para dicho agente el derecho a compensación, por cuanto no se genera para este ningún pago en exceso”.

El mismo informe plantea un segundo supuesto referido a quien por error **consignó y pagó un mayor monto al retenido**. Ante ello señala lo siguiente: “Si en su declaración original, por error, el agente de retención declaró un monto mayor al realmente retenido al contribuyente en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores o por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, error que es corregido mediante la presentación de una declaración rectificatoria, **se configurará para dicho agente un pago en exceso o indebido cuyo crédito puede ser compensado por aquel contra las deudas que por los mismos conceptos se originen con posterioridad al periodo rectificado**”. Es importante lo señalado por la Administración Tributaria, puesto que sí permite la compensación cuando por error se declaró un mayor monto al realmente retenido.

INFORME PRÁCTICO

Valor de mercado y precios de transferencia: principales supuestos de vinculación económica

RESUMEN EJECUTIVO

Saúl VILLAZANA OCHOA(*)

El tema de la determinación de los supuestos de vinculación es de suma relevancia en el ámbito del Impuesto a la Renta, ya que su configuración en cada caso determina las obligaciones tributarias; así, se genera la obligación de aplicar las normas de precios de transferencia a fin de determinar el valor de mercado de las operaciones; e igualmente, la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia y la obligación de contar con un estudio técnico de precios de transferencia con la finalidad de sustentar las operaciones. De ese modo, en el presente informe se describen los supuestos más comunes de vinculación.

INTRODUCCIÓN

Como sabemos, el artículo 32 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, TUO de la LIR), Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, a efectos del Impuesto, será el de mercado. De ese modo, si el valor asignado difiere al de este, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Sunat procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Igualmente, se dispone que para los efectos del Impuesto a la Renta se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición: los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32-A del TUO de la LIR.

El artículo 32-A del TUO de la LIR se refiere a la determinación y aplicación de las normas de precios de transferencia en el caso de partes vinculadas, que pueden ser naturales o jurídicas u otro tipo de entidad, calificada como contribuyente del Impuesto a la Renta. En ese sentido, precisar los supuestos que generan partes vinculadas es fundamental.

Los supuestos que determinan la vinculación son los referidos en el artículo 24 del Reglamento de la LIR, según el cual dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones. Ver cuadro N° 1.

La norma referida señala que la vinculación, de acuerdo con alguno de los criterios establecidos,

también operará cuando la transacción sea realizada utilizando personas o entidades interpuestas, domiciliadas o no en el país con el propósito de encubrir una transacción entre partes vinculadas. La vinculación quedará configurada y regirá de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) En el caso de los numerales 1) al 11) cuando se verifique la causal. Configurada la vinculación, esta regirá desde ese momento hasta el cierre del ejercicio gravable, salvo que la causal de vinculación haya cesado con anterioridad a dicha fecha, en cuyo caso la vinculación se configurará en dicho periodo.
- b) En el caso del numeral 12), desde la fecha de adopción del acuerdo hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.
- c) En el caso al que se refiere al numeral 13) del cuadro, los porcentajes de ventas, prestación de servicios u otro tipo de operaciones así como los porcentajes de compras o adquisiciones, serán verificados al cierre de cada ejercicio gravable. Configurada la vinculación, esta regirá por todo el ejercicio siguiente.



1 CASO PRÁCTICO

Supuestos de vinculación de accionista común de 2 o más sociedades

El señor Ricardo Morán López es accionista con el 35% de la sociedad Minera Yumangua S.A.; igualmente es accionista con el 90% de la sociedad Inversiones Moran S.A.C., por último, Inversiones Morán S.A.C. es accionista con el 50% de Corporación Jacari S.R.L. De ese modo, nos refieren que Corporación Jacari S.R.L. es proveedor de Minera Yumangua, proveyéndoles de diversos bienes y

(*) Asesor tributario de *Contadores & Empresas*. Egresado de la facultad de Derecho de la UNMSM. Especialización en Tributación Empresarial en el PEE de la Universidad ESAN.

maquinarias para su actividad empresarial. Nos consultan si existe vinculación entre Corporación Jacari S.R.L. y la sociedad Minera Yumanagua S.A. a efectos de aplicar las normas de precios de transferencia.

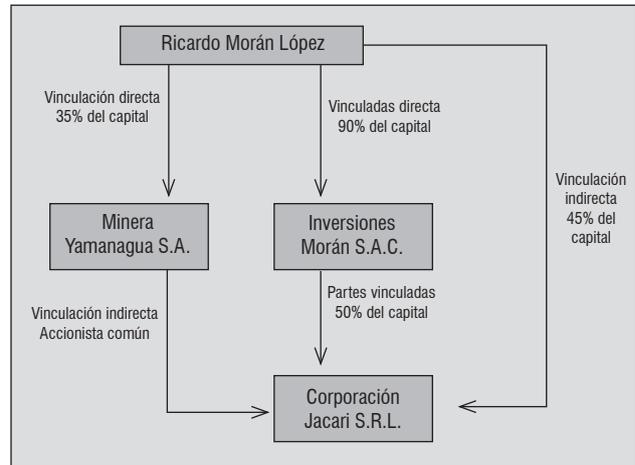
Solución:

En el caso, Corporación Jacari S.R.L. es proveedor de la sociedad Minera Yumanagua S.A., sin embargo, no hay una vinculación directa entre dichas empresas a fin de establecer si tienen la obligación de determinar el valor de sus operaciones, considerando las normas de precios de transferencia. En ese sentido, lo que se debe de determinar es si las citadas empresas, que realizan operaciones conjuntamente, se encuentran en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 24 del Reglamento de la LIR.

En el caso, sabemos que el señor Morán es accionista mayoritario de Inversiones Morán S.A.C. y que a su vez esta última persona jurídica es accionista con el 50% de capital de Corporación Jacari S.R.L. Así, para determinar cuál es la participación patrimonial entre el señor Morán y Corporación Jacari S.R.L. corresponderá multiplicar 0.9×0.5 , que representa el porcentaje de participación patrimonial que poseen las empresas en cada caso; de ese modo, se determina que el señor Morán posee el 45% de participación patrimonial de Corporación Jacari S.R.L. pese a no ser accionista de dicha sociedad.

De ese modo, se puede verificar que el caso se encuentra dispuesto en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento

de la LIR, como un supuesto de vinculación; de acuerdo al cuál “Más del 30% del capital de 2 o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero”.



De ese modo, se puede determinar que entre Minera Yumanagua S.A. y Corporación Jacari S.R.L. existe vinculación, ya que en ambas sociedades existe una persona en común que tiene más del 30% de participación patrimonial. De ese modo, estará obligado a determinar el valor de sus operaciones considerando las normas de precios de transferencia e, igualmente, de corresponder, a cumplir las obligaciones formales.

CUADRO Nº 1

Supuestos de vinculación	
1.	Una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
2.	Más del 30% del capital de 2 o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
3.	En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4.	El capital de 2 o más personas jurídicas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes a estas.
5.	Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.
6.	Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros.
7.	Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del 30% en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculado con el contrato.
8.	En el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del contrato y la contraparte deberá verificarse individualmente, aplicando alguno de los criterios de vinculación establecidos en este artículo. Se entiende por contraparte a la persona natural o jurídica con la que las partes integrantes celebren alguna operación con el fin de alcanzar el objeto del contrato.
9.	Exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del 30% en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados. También se considerará que existe vinculación cuando alguno de los asociados tenga poder de decisión en los aspectos financieros, comerciales u operativos en uno o varios negocios del asociante.
10.	Una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí.
11.	Una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes.
12.	Una persona natural o jurídica que ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia. Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad. En el caso de decisiones relacionadas con los asuntos mencionados en el artículo 126 de la Ley General de Sociedades, existirá influencia dominante de la persona natural o jurídica que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación el mayor número de acciones suscritas con derecho a voto, siempre y cuando cuente con, al menos, el 10% de las acciones suscritas con derecho a voto.
13.	También se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable, anterior, el 80% o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el 30% de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo periodo. Tratándose de empresas que tengan actividades por periodos mayores a tres ejercicios gravables, tales porcentajes se calcularán teniendo en cuenta el porcentaje promedio de ventas o compras, según sea el caso, realizadas en los tres ejercicios gravables inmediatos anteriores.



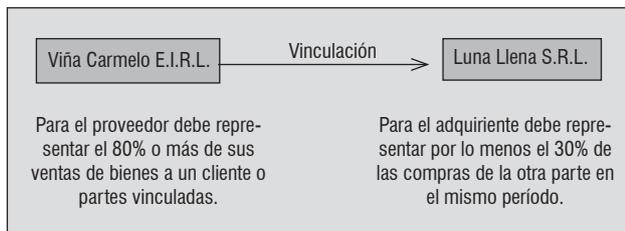
2 CASO PRÁCTICO

Vinculación por la realización de operaciones comerciales con un solo proveedor

La sociedad Viña Carmelo E.I.R.L. vende el 95% de su producción de uvas a la empresa vinícola Luna Llena S.R.L. Nos refieren que ambas personas jurídicas no tienen ningún tipo de vinculación relativa a accionistas comunes o parentesco entre los accionistas, gerentes, directores; sin embargo, dado que Viña Carmelo E.I.R.L. vende la mayor parte de su producción a un solo cliente, nos consultan si para fines tributarios deben determinar el valor de sus operaciones y si tienen la obligación de presentar alguna declaración informativa, considerando que el valor de los ingresos por la venta de uvas en el ejercicio 2014 ha sido de S/. 2'000,000.00.

Solución:

De acuerdo con el artículo 24 del Reglamento de la LIR se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable anterior, el 80% o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el 30% de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo periodo.



En nuestro caso, para calificar a las 2 partes como vinculadas, se deberán cumplir con las 2 condiciones señaladas:

- i) Las operaciones para el proveedor deben representar el 80% o más de sus ventas de bienes a un cliente o partes vinculadas.
- ii) Las operaciones para el adquirente deben representar por lo menos el 30% de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo periodo.

En nuestro caso, como Viña el Carmelo E.I.R.L. vende el 95% de su producción a la empresa vinícola Luna Llena S.R.L. y, por su parte, para esta última representa más del 30% de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo periodo, se puede concluir que existe vinculación de acuerdo con las normas de la Ley del Impuesto a la Renta y, de ese modo, existe la obligación de que las partes analicen el valor de sus operaciones considerando las normas de precios de transferencia.

Por otro lado, el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 167-2006/Sunat, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 175-2013/Sunat, establece quiénes son las entidades obligadas a la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia. De acuerdo con dicha norma, los contribuyentes que, de acuerdo

con la Ley del Impuesto a la Renta, tengan la condición de domiciliados en el país deberán presentar una declaración jurada anual informativa cuando en el ejercicio gravable al que corresponda la declaración:

- a) Hayan realizado operaciones que superen los doscientos mil nuevos soles (S/. 200,000) con sus partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición;
- b) Enajenen bienes a sus partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, cuyo valor de mercado sea inferior a su costo computable.

Así, cabe considerar que las transacciones que serán objeto de la declaración a que se refiere el párrafo anterior serán todas las comprendidas en el monto de operaciones.

Por su parte, los obligados a presentar el estudio técnico de precios de transferencia son los contribuyentes que, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, tengan la condición de domiciliados en el país, cuando en el ejercicio gravable al que corresponda la declaración:

- a) Superen el millón de nuevos soles en monto de operaciones con partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, y que a la vez tengan ingresos superiores a los 6 millones;
- b) Enajenen bienes a sus partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, cuyo valor de mercado sea inferior a su costo computable.

El estudio técnico se presenta en la misma oportunidad en que se presenta la Declaración Jurada Informativa de Precios de Transferencia, mediante el PDT N° 3560.

En nuestro caso, por el monto de las operaciones entre partes vinculadas (S/. 2'000,000.00) ambas empresas tendrán la obligación de presentar la Declaración Informativa de Precios de Transferencia por superar el monto de S/. 200,000; sin embargo, al no superar sus ingresos por 6 millones no se tendrá la obligación de contar con el estudio técnico de precios de transferencia.



3 CASO PRÁCTICO

Vinculación por parentesco consanguíneo

El señor Rodrigo Salazar Silvestre es accionista de Nixtown S.A. con el 35% del capital, igualmente, Carmen Rosa Silvestre Porras es accionista con el 33% en la empresa. Asimismo, ambas personas son accionistas con el 50% cada uno de la empresa Centuria Industrias S.A.C. Las dos empresas antes mencionadas realizan comúnmente operaciones comerciales de venta de repuestos de vehículos, cuyo importe superó en el 2014 los S/. 500,000. Además, cabe referir que las citadas empresas tienen ingresos anuales por más de 10 millones de soles. Nos consultan, si por el hecho de que el señor Rodrigo Salazar Silvestre tiene un vínculo consanguíneo (tío) con Carmen Rosa Silvestre Porras, las citadas empresas tienen vinculación a efectos del Impuesto a la Renta.

Solución:

En el caso, se puede determinar la vinculación entre las citadas empresas por aplicación de los numerales 2) y 3)

del artículo 24 del Reglamento de la LIR, según los cuales existe vinculación cuando más del 30% del capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.

De ese modo, resulta preciso determinar cuándo se presenta un parentesco por consanguinidad o afinidad y en qué grado se encuentran las personas vinculadas en nuestro caso.

Al respecto cabe precisar que el Código Civil peruano, en su artículo 236, establece que “El parentesco consanguíneo es la relación familiar existente entre las personas que descienden una de otra o de un tronco común.

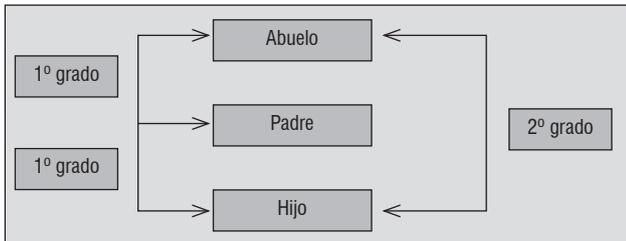
El grado de parentesco se determina por el número de generaciones.

En la línea colateral, el grado se establece subiendo de uno de los parientes al tronco común y bajando después hasta el otro”.

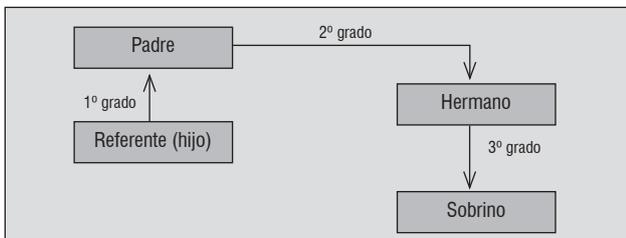
Por otro lado, el parentesco por afinidad se regula en el artículo 237 estableciendo que “El matrimonio produce parentesco de afinidad entre cada uno de los cónyuges con los parientes consanguíneos del otro. Cada cónyuge se halla en igual línea y grado de parentesco por afinidad que el otro por consanguinidad.

La afinidad en línea recta no acaba por la disolución del matrimonio que la produce. Subsiste la afinidad en el segundo grado de la línea colateral en caso de divorcio y mientras viva el excónyuge”.

En ese sentido, el parentesco se mide en grados. En las líneas rectas de parentesco cada generación cuenta como un grado. Por ejemplo, entre padre e hijo hay un grado de separación y entre un abuelo y un nieto hay dos grados.



En las líneas colaterales, los grados entre dos parientes se cuentan por generaciones en la línea ascendente desde el primer pariente hasta el tronco (antepasado en común) y se sigue contando por la línea descendente hasta llegar al otro pariente. Por ejemplo, entre hermano y hermana hay dos grados de separación: un grado del hermano a los padres, y otro de los padres a la hermana. Entre un tío y un sobrino hay tres grados de separación: dos del tío a sus padres, y uno de ellos al sobrino.



En el caso, corresponde determinar si existe vinculación entre las 2 sociedades por el hecho de que el señor Rodrigo Salazar Silvestre tiene un vínculo consanguíneo (tío) con Carmen Rosa Silvestre Porras.

En ese sentido, según las normas referidas para que se configure la vinculación entre las empresas, más del 30%

del capital debe pertenecer a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.

En nuestro caso, las personas tienen un vínculo consanguíneo, pero este es de tercer grado (tío - sobrina) como se observa en el gráfico anterior. De ese modo, las empresas no tienen la obligación de considerar las normas de precios de transferencia para determinar el valor de las operaciones; sin embargo, ello no implica que no deben de aplicar el valor de mercado a efectos de determinar el valor de todas sus operaciones a efectos del IR de acuerdo con el artículo 32 del TUO de la LIR.



4 CASO PRÁCTICO

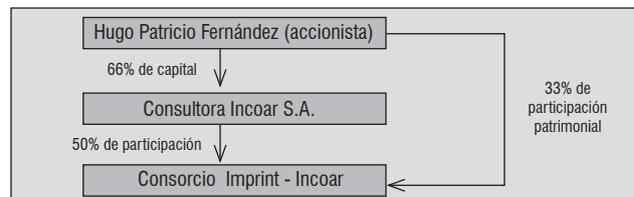
Vinculación en contratos de colaboración empresarial - consorcios

Las empresas TC Imprint S.A.C. y Consultora Incoar S.A. han suscrito un contrato de consorcio por un plazo mayor a 3 años, formando el Consorcio Imprint - Incoar, para la prestación de servicios a Proinversión, que se obtuvo mediante un concurso público, participando cada parte con el 50%. A su vez el señor Hugo Patricio Fernández, accionista con el 66% del capital de Consultora Incoar S.A. realiza un préstamo a título gratuito al Consorcio de S/. 500,000 a efectos de que los destine a la empresa. Nos consultan, si existe un supuesto de vinculación entre el señor Hugo Patricio Fernández y el Consorcio; y qué tratamiento corresponde otorgarle al préstamo realizado.

Solución:

De acuerdo con el numeral 7) del artículo 24 del Reglamento de la LIR, se configura un supuesto de vinculación cuando exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente. En este caso, el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del 30% en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculado con el contrato.

En nuestro caso, como el señor Hugo Patricio Fernández es accionista de la Consultora Incoar S.A. y a su vez esta es parte del Consorcio Imprint - Incoar con el 50% de participación, considerando el método de participación patrimonial ($0.66 \times 0.5 = 0.33 = 33\%$), el señor Hugo Patricio Fernández se encuentra en un supuesto de vinculación con el Consorcio.



En este caso, de acuerdo con el Informe N° 119-2008-Sunat/2B000, tratándose de préstamos de dinero entre partes vinculadas domiciliadas, en los que no se pactan intereses, deben aplicarse las normas de precios de transferencia reguladas por el artículo 32-A del TUO de la LIR a fin de determinar el valor de mercado de dichas transacciones.

CASOS PRÁCTICOS

Servicios prestados por no domiciliados

INTRODUCCIÓN

Pablo R. ARIAS COPITAN(*)

Existen situaciones en que las empresas domiciliadas en el Perú solicitan los servicios de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, generando así obligaciones tributarias vinculadas a la renta de fuente peruana. Es por ello que en el presente informe se abordarán de manera práctica los aspectos más saltantes en este tipo de operaciones, incluidas aquellas con países con los que el Perú tiene convenios vigentes para evitar la doble imposición.

Servicios digitales

Caso:

La empresa Sistemas Perú S.A.C., domiciliada en el Perú, en el mes de marzo de 2015, solicitó a un proveedor no domiciliado que le otorgue un acceso en línea a través de los servidores de ambas entidades, por el cual el no domiciliado podrá utilizar aplicaciones para poder brindar los servicios que esta presta.

Datos adicionales:

- El valor del servicio pactado es de \$ 4,200.00.
- La empresa proveedora de servicios tiene domicilio en el país de Uruguay.
- El pago del servicio se realizará en junio de 2015.
- Tipo de cambio: 3.104

Se desea saber ¿cuál sería el tratamiento tributario a efectos del Impuesto a la Renta?

Solución:

En primer lugar, cabe recordar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la Ley del IR) en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso i) del artículo 9 de la Ley del IR, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana, las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

Por su parte, el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se entiende por "servicio digital" a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. A efectos del

Reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet, comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.

Respecto a los servicios digitales, resulta pertinente citar el criterio vertido por la Administración a través del Informe N° 018-2008-Sunat/2B0000, en el que se ha señalado que:

- Se trata de un servicio, esto es, la realización de una prestación de una persona para otra.
- Debe prestarse a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red.
- Se presta mediante accesos en línea, es decir, es determinante para calificar un servicio como digital el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información, ya sea, mediante un procesamiento inmediato o "en batch".
- Debe ser esencialmente automático⁽¹⁾, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.
- Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

Según los términos de la consulta, la empresa Sistemas Perú S.A.C., a través de un acceso en línea, conecta su servidor al servidor del proveedor no domiciliado y le proporciona un conjunto de datos en forma automática. El proveedor ejecuta automáticamente en su servidor programas aplicativos diseñados por él a fin de procesar y generar una respuesta en tiempo real.

Al respecto, se tiene que la operación descrita configura un servicio (hay una prestación de hacer) a favor del cliente domiciliado; adicionalmente, el servicio se brinda a través de una red (sea Internet, Intranet, Extranet u otra clase de redes), mediante acceso en línea (conexión al servidor del proveedor), en forma automática (hay una mínima intervención humana) y depende de la tecnología de la información.

Por tanto, el mencionado servicio cumple con las características para ser considerado como un servicio digital de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR.

(*) Asesor tributario de *Contadores & Empresas*. Bachiller de la Universidad Nacional Federico Villarreal (UNFV); Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Asesor y consultor en temas tributarios y contables.

(1) De acuerdo con el significado que le da la RAE: "dicho de un mecanismo: Que funciona en todo o en parte por sí solo".

En ese sentido, considerando además que el servicio bajo análisis, en los términos contenidos en el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento, se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, la ganancia derivada de esta operación constituye renta de fuente peruana.

En ese aspecto, la tasa del impuesto por esta operación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, será del 30% sobre la renta bruta.

En ese sentido, el importe de la retención del Impuesto se calcularía de la siguiente manera:

Valor del servicio en moneda nacional: $4,200 \times 3.104 = S/.13,036.80$

Valor del servicio x tasa de retención: $13,036.80 \times 30\% = S/. 3,911$

Servicios independientes

Caso:

La empresa Creaciones Textiles S.R.L., domiciliada en el Perú, ha contratado a la señora Flavia Da Cruz, ingeniera de profesión, domiciliada en Portugal, para que realice el mantenimiento preventivo de una máquina industrial.

De acuerdo con el contrato pactado, el servicio se realizará en el Perú, para lo cual será necesario que se encuentre en este país durante los meses (completos) de octubre, noviembre y diciembre de 2014, así como, febrero, marzo, abril y mayo de 2015.

Datos adicionales:

- El importe del servicio asciende a S/. 145,600.00.
- El servicio fue pagado en el mes de mayo de 2015.
- No se efectuó retención del Impuesto a la Renta.
- Si existiera infracción por este hecho la empresa desea subsanarlo de manera voluntaria.

¿Cuál es el tratamiento tributario de la operación?

Solución:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 del **Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta con la República de Portugal**⁽²⁾, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente solo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado Contratante:

- a) Si dicho residente tiene en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo podrá someterse a imposición la parte de las rentas que sea atribuible a dicha base fija; o
- b) Si dicho residente permanece en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos que en total sumen o excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses; en tal caso, solo podrá someterse a imposición la parte de las rentas obtenidas de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

Asimismo, en su numeral 2, la norma mencionada añade que la expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario,

Por último, la empresa Sistemas Perú S.A.C. deberá retener y abonar al fisco el Impuesto a la Renta del no domiciliado en el periodo que dicha empresa pague o acredite la mencionada renta, de acuerdo con lo señalado en el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir la empresa se encontrará obligada a retener y pagar al fisco el Impuesto, en el periodo de junio que vence en julio de dicho ejercicio.

Cabe resaltar que el servicio digital recibido se ha dado por parte de un proveedor no domiciliado en un país con el cual el Perú no ha suscrito ningún convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta, es por ello que en el presente caso no se ha realizado análisis referido a este supuesto.

artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Para el presente caso, sería una actividad de un profesional en ingeniería, la cual estaría comprendida dentro del concepto de servicios profesionales.

Considerando que de manera general la potestad de gravar las rentas la tiene el país de residencia del receptor de la renta, los servicios prestados independientemente podrán sujetarse a imposición en el Estado en el cual se desempeñan las actividades (el de la fuente), siempre que esta imposición no exceda el 8% de la renta bruta, en concordancia con el artículo 23 del mencionado convenio.

Por otra parte, cuando para la prestación del servicio se requiera que el trabajador independiente no domiciliado permanezca en el país más de 183 días, las rentas se podrán gravar en este país (el Perú), de acuerdo con el tratamiento general aplicable a los sujetos no domiciliados, sin considerar la tasa máxima antes indicada.

A su vez, se sabe que las rentas que percibirá dicho trabajador, constituyen rentas de fuente peruana, pues el servicio se lleva a cabo en el territorio nacional, tal como lo establece el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, dado que la ingeniera portuguesa deberá estar en el Perú por un plazo de 211 días, se concluye que por excepción la potestad de gravar la renta la tiene el Estado peruano, de modo que se le aplicaría el Impuesto a la Renta peruano sobre rentas de fuente peruana de un sujeto no domiciliado, efectuándole una retención equivalente al 30% sobre la renta neta (tasa efectiva del 24% sobre la renta bruta), y no la retención del 8% que corresponde a la tasa aplicable cuando existe tributación compartida.

En este caso, la renta neta resultará de aplicarle la deducción del 20% de la renta bruta, tal como se muestra a continuación:

Renta Bruta (RB)	145,600.00
Deducción señalada por Ley	29,120.00
Renta Neta	116,480.00
Impuesto a la Renta	34,944.00
Tasa efectiva de Retención del Impuesto a la Renta	(24%) x RB

Por último, cabe indicar que la empresa domiciliada al no haber efectuado la retención del Impuesto a la Renta a la Sra. Flavia

(2) Convenio aprobado el 26 de diciembre de 2013 y aplicable a partir del 1 de enero de 2015.

Da cruz, ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, referida a “no efectuar las retenciones establecidas por Ley”, la cual es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no retenido.

En ese sentido, se procederá a efectuar el cálculo de la multa por este hecho:

Tributo no retenido: 34,944.00.

Multa: 50 % del tributo no retenido = 50% x 34,944.00 = S/.17,472.00⁽³⁾.

Por otra parte, como se aprecia en la consulta, la empresa desea subsanar la infracción de manera voluntaria, en ese caso, dicha entidad podrá aplicar el régimen de gradualidad, el cual le permite una rebaja máxima del 90%. El cálculo se realizará de la siguiente manera:

Multa : 17,472.00
 Rebaja : 15,724.80
 Multa rebajada : 1,747.20

Cabe indicar que a la multa rebajada deberá agregarse los intereses moratorios.

Intereses por préstamos

Caso:

Construye Perú S.A.C. se dedica a la fabricación de ladrillos, y dado que se ha incrementado la demanda de este producto, ha decidido ampliar su planta. Por ese motivo en el mes de marzo ha solicitado un préstamo a una entidad financiera ubicada en Chile, la cual ha establecido una tasa de interés efectiva anual de 25%.

El préstamo asciende a \$/. 250,000 y será enviado a la cuenta de Construye Perú S.A.C. a través de transferencia bancaria desde el exterior. Según lo acordado, los intereses pactados son netos de impuestos y ascienden a \$/.62, 510.

Datos adicionales:

El pago de las cuotas será mensual por dos años.

Tipo de cambio (para fines prácticos): 3.00.

Hasta la fecha han vencido dos cuotas cuyos intereses no han sido provisionados como gasto y en el mes de mayo vence una cuota, según el siguiente detalle:

Periodo	capital	Interés			Cuota
		Tasa preferencial + 3 puntos	% en exceso	Total Interés	
	\$ 250,000.00			62,510.00	
Abril	10,416.67	1,804.00	800.58	2,604.58	13,021.25
Mayo	10,942.00	1,510.00	569.25	2,079.25	13,021.25

¿Qué incidencia tributaria tiene la operación realizada?

Solución:

De acuerdo con el inciso c) del artículo 71 de la LIR, los contribuyentes que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados deberán retener el porcentaje del Impuesto por la Renta de fuente peruana.

Dicha retención se abonará al fisco en la fecha de vencimiento del periodo de pago de la retribución o del registro del costo o gasto aun cuando no se haya pagado, lo que suceda primero, tal como lo señala el artículo 76 de la LIR.

En efecto, el reconocimiento de ingresos y gastos se rige por el principio del devengado por lo que corresponde a la empresa haber provisionado los intereses correspondientes a los meses de mayo y junio sin importar que se los haya pagado o no, y en consecuencia, correspondía haber realizado el pago de las retenciones al fisco en la oportunidad correspondiente a las obligaciones de dichos meses.

Si bien la empresa Construye Perú S.A.C. debe pagar a su proveedor el íntegro de los intereses convenidos por el servicio de financiamiento, ello no exceptúa su obligación de pagar el impuesto que debió retener, es decir, la empresa deberá asumir dicho gasto adicional.

Al respecto, el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no será deducible el Impuesto a la Renta que se asuma de terceros, salvo que dicho tributo grave intereses por operaciones de crédito con entidades del exterior.

Adicionalmente, según el inciso a) del artículo 56 de la LIR, las personas jurídicas no domiciliadas que generan rentas por concepto de intereses⁽⁴⁾ por créditos que provengan del exterior estarán afectas a una tasa del 4.99%, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

- En caso de préstamos en efectivo, se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.
- El crédito no devengue un interés anual al rebatir, superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres puntos. Estos tres puntos cubren los gastos y comisiones, primas y otras sumas que se pague al prestador no domiciliado.

Sin embargo, en el caso específico de los intereses, la referida imposición estará sujeta a los límites que el propio convenio señala. En efecto, siempre que el país que paga la renta grave la misma (en nuestro ejemplo, Perú), el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los intereses.

Por lo tanto, la retención que el sujeto domiciliado en el Perú efectúe a los domiciliados en Chile, en virtud a nuestra normativa, no podrá en ningún caso exceder del 15% de los intereses acreditados. De lo anterior se puede concluir lo siguiente:

Si el sujeto que otorgó el préstamo es una persona jurídica residente en Chile se deberá hacer la retención aplicando la tasa del 4.99% (en caso el préstamo cumpla con las condiciones necesarias descritas en el inciso a) del artículo 56 de la mencionada Ley y conjuntamente la tasa del 15% por el exceso de la tasa de interés máxima permitida. Si por el contrario, no se cumple con el resto de las condiciones referidas, se aplicará únicamente la tasa del 15% sobre la totalidad del interés abonado.

Por último, la empresa deberá efectuar la retención por dicha operación de la siguiente manera:

Abril

Cuota = \$ 13,021.25 x S/. 3.00 = S/. 39,063.75

Capital = \$ 10,416.66 x S/. 3.00 = S/. 31,250

Interés = \$ 2,604.58 x S/. 3.00 = S/. 7,813.75

Importe de la retención:

I (tasa preferencial + 3 puntos) = S/. 1,804 x 3.00 = 5,412.00 x 4.99% = 270.00

I (en la parte que excede la t.m) = S/. 800.58 x 3.00 = 2,401.74 x 15% = 360.00

Mayo

Cuota = \$ 13,021.25 x S/. 3.00 = S/. 39,063.75

Capital = \$ 10,942 x S/. 3.00 = S/. 32,826

Interés = \$ 2,079.25 x S/. 3.00 = S/. 6,237.75

Importe de la retención:

I (tasa preferencial + 3 puntos) = S/. 1,510 x 3.00 = 4,530.00 x 4.99% = 226.00

I (en la parte que excede la t.m) = S/. 569.25 x 3.00 = 1,707.75 x 15% = 256.00

(3) De acuerdo con la nota sin número establecida en el Código Tributario, la multa en ningún caso podrá ser menor al 5% de la UIT.
 (4) De conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera interés a los gastos y comisiones, prima toda otra suma adicional al interés pactado, de cualquier tipo, que se pague a beneficiarios del extranjero.

JURISPRUDENCIA COMENTADA**Venta de inmueble realizada por persona natural gravada con Impuesto a la Renta de tercera categoría****Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2769-1-2014, que no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria****INTRODUCCIÓN**

Desde hace ya algunos años, el Perú y otros países de Latinoamérica atraviesan lo que se ha denominado el "boom inmobiliario", esto es, la masiva adquisición de inmuebles que muchas veces son demolidos para construir departamentos destinados a vivienda que posteriormente son vendidos por las empresas constructoras, o de lo contrario, dichas empresas adquieren grandes predios para destinarlos a la construcción de emporios comerciales en lugares estratégicos de las principales ciudades del Perú.

Este boom ha generado que el precio de los inmuebles se eleve rápidamente, y con ello, el aumento de la constitución de nuevas empresas constructoras con cuantiosas ganancias, así como el crecimiento de las ganancias de las empresas constructoras ya constituidas. Incluso, muchas personas naturales han visto como un negocio muy rentable adquirir inmuebles y posteriormente venderlos a un precio mucho mayor al adquirido, sólo con el ánimo de generar una ganancia por esta operación, lo que tributariamente puede conocerse como una ganancia de capital.

Dicha ganancia de capital se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta peruano, y, dependiendo del sujeto que lo realice y de las características de la operación, las ganancias se gravarán con el Impuesto a la Renta de segunda categoría si es realizado por una persona natural, o, con el Impuesto a la Renta de tercera categoría si la venta del inmueble es efectuada por una empresa o una persona natural que realiza actividades de comercio, industria, explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; 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, cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Es en este escenario que el Tribunal Fiscal resuelve la controversia sobre el tipo de renta que genera la venta de un inmueble comercial con determinadas características.

ARGUMENTOS DE LA SUNAT

La Administración efectuó una fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2006.

Como resultado de dicho procedimiento de fiscalización, la Sunat determinó que la recurrente tuvo ingresos por la venta de un inmueble ubicado en el distrito del Cercado de Lima, cuya ganancia se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, pues el inmueble fue adquirido con la única intención de su enajenación inmediata.

A fin de sustentar su postura, la Administración indicó que al considerar las fechas de adquisición y venta de los derechos y acciones del inmueble transferido (se adquirió en octubre de 2006 y se transfirió en noviembre del mismo año), y el monto de la enajenación (se adquirió a S/. 429,394.21, y S/. 1'622,376.00), la recurrente incurrió en una conducta negocial que constituye renta de tercera categoría.

Asimismo, dado que la recurrente generó rentas de tercera categoría, se encontraba obligada a llevar Registro de Ventas y Compras y Libros contables, así como a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. En tal sentido, la Administración consideró que la recurrente cometió la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, por no presentar la Declaración Jurada Anual; y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del mismo cuerpo legal, por no exhibir los libros, registros u otros documentos que solicite la Administración, por lo que emitió las correspondientes Resoluciones de Multa.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

La recurrente es una persona natural que adquirió el 25% de los derechos y acciones de un inmueble ubicado en el Cercado de Lima en el mes de octubre de 2006 al valor de S/. 429,394.21, y posteriormente, en el mes de noviembre del mismo año, transfirió los derechos y acciones del referido inmueble al valor de S/. 1'622,376.00.

En este escenario, la recurrente sostiene que no se encuentra afecta al pago del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, pues efectuó una única venta de inmueble en el año 2006, por lo que sólo debe pagar Impuesto a la Renta de segunda categoría conforme las normas tributarias.

La recurrente enfatizó que no incurrió en habitualidad por la venta de inmuebles, lo que sólo sucedería a partir de la tercera enajenación en cada ejercicio gravable; sin embargo, sólo realizó una operación de venta durante el ejercicio 2006.

Finalmente, indica que tampoco se encuentra obligada a llevar libros y registros contables o presentar declaración jurada anual, pues no realiza ningún tipo de actividad empresarial, pues no es una persona habitual en la venta de inmuebles.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal resuelve la controversia señalando que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08753-3-2001, a fin de determinar si el inmueble fue adquirido o no para ser vendido posteriormente, debe considerarse todos los hechos que han rodeado la realización de tales operaciones.

En este orden de ideas, indicó que la recurrente adquirió el 25% de los derechos y acciones del inmueble en octubre del ejercicio 2006 al valor de S/. 429,394.21, y sólo días después lo transfirió a un

mayor valor, esto es S/. 1'622,376.00, de lo cual se advierte que la diferencia del valor asignado al bien en un corto lapso es considerable.

Por tal motivo, esto es, teniendo en cuenta el tiempo de permanencia en propiedad de los derechos y acciones del inmueble de la recurrente, el monto de la operación, el margen de utilidad, la localización y tipo de uso del bien inmueble, el Tribunal Fiscal consideró que los elementos expuestos eran suficientes para determinar que la adquisición del referido inmueble por parte de la recurrente tuvo como única finalidad el poder transferirlo a un mayor valor, motivo por el cual el ingreso obtenido por la venta del inmueble constituye renta de tercera categoría, conforme lo dispuesto en el inciso a) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, sobre el argumento de la recurrente respecto de la habitualidad en la venta de inmuebles, el Tribunal Fiscal indicó que la acotación realizada por la Administración no estuvo sustentada en la habitualidad en la venta de inmuebles, sino más bien en la percepción de ingresos como consecuencia de la enajenación de inmuebles cuando éstos son adquiridos para su enajenación, por lo que carece de sustento alegar la habitualidad en este caso.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal confirmó la Resolución de Multa impuesta a la recurrente por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, esto es, por no presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, pues, consideró que siendo que la venta del inmueble generó rentas de tercera categoría para la recurrente, correspondía que presente la referida Declaración Jurada.

Finalmente, respecto de la Resolución de Multa impuesta a la recurrente por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por no exhibir los libros, registros u otros documentos solicitados por la Administración, el Tribunal Fiscal indicó que mediante Resolución N° 04794-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano", se ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la

Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

En el presente caso, la Administración solicitó a la recurrente que presente diversa documentación contable y tributaria, sin embargo, el recurrente no exhibió la documentación solicitada alegando que no la llevaba, circunstancia que evidencia que no se habría configurado la referida infracción, pues a la fecha en que le fuera requerido no llevaba dichos registros, por lo cual, mal podría la Administración exigirle su exhibición, por lo que, de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 20576-8-2011 y 14757-1-2013, revocó el reparo y dejó sin efecto la Resolución de Multa.



Nuestra opinión

Jennifer Canani Hernández^(*)

El inciso b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en adelante la LIR, establece que el referido impuesto grava las ganancias de capital.

Por su parte, el inciso j) del artículo 24 de la LIR dispone que se consideran rentas de segunda categoría las ganancias de capital. En concordancia con la norma anterior, el primer párrafo del artículo 2 de la referida norma establece que constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose como bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

“ Las principales características en la generación de rentas de segunda categoría en la venta de inmuebles:

- **La venta del inmueble es realizada por una persona natural.**
- **La persona natural no realiza actividad empresarial.**
- **El inmueble objeto de la venta no fue adquirido para su enajenación.**
- **Dicho inmueble debe permanecer en propiedad de la persona natural por un tiempo prudente.** ”

En tal sentido, la enajenación de inmuebles que realice una persona natural que no tiene como objeto realizar algún tipo de negocio, generará rentas de segunda categoría, cuya tasa del Impuesto es equivalente al 6,25% de la renta neta⁽¹⁾, o lo que es lo mismo, el 5% de la renta bruta, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 20 y 21 de la LIR.

A modo de resumen, indicamos las principales características en la generación de rentas de segunda categoría en la venta de inmuebles:

- La venta del inmueble es realizada por una persona natural.
- La persona natural no realiza actividad empresarial.
- El inmueble objeto de la venta no fue adquirido para su enajenación.
- Dicho inmueble debe permanecer en propiedad de la persona natural por un tiempo prudente.

(*) Abogada por la Universidad Femenina del Sagrado Corazón (Unifé). Con Segunda Especialidad en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Abogada en el Estudio Mini Miranda Abogados.

(1) Conforme lo dispuesto en el artículo 84-A de la LIR, en los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, el enajenante abonará con carácter de pago definitivo el monto que resulte de aplicar la tasa del seis coma veinticinco por ciento (6,25%) sobre el importe que resulte de deducir el veinte por ciento (20%) de la renta bruta. En este caso, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de la venta del inmueble y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado (artículo 20 de la LIR).

De acuerdo con lo señalado en el numeral 21.1 del artículo 21 de la LIR, si el inmueble es adquirido a título oneroso, el costo computable es el valor de adquisición o construcción reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas sobre la base de los índices de precios al por mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), incrementado con el importe de las mejoras incorporadas con carácter permanente. Si el inmueble es adquirido a título gratuito, el costo computable es igual a cero. Alternativamente, se podrá considerar como costo computable el que correspondía al transferente antes de la transferencia, siempre que este se acredite de manera fehaciente.

Si el inmueble se adquirió mediante contrato de arrendamiento financiero o retroarrendamiento financiero o *leaseback*, el costo computable para el arrendatario será el de adquisición, correspondiente a la opción de compra, incrementado en los importes por amortización del capital, mejoras incorporadas con carácter permanente y otros gastos relacionados, reajustados por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas con base en los índices de precios al por mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).

“ El Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 08753-3-2001, precisó que para “determinar si el inmueble fue adquirido o no para ser vendido posteriormente, deben considerarse todos los hechos que han rodeado la realización de tales operaciones. ”

Por otro lado, el inciso a) del artículo 1 de la LIR establece que el Impuesto a la Renta grava 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.

De acuerdo con lo dispuesto en el acápite ii) del numeral 2 del segundo párrafo del referido artículo 1 de la LIR, se consideran dentro de las rentas señaladas en el inciso a) de dicho artículo a la enajenación de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, a efectos de la enajenación.

Ahora bien, indicamos que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 28 de la LIR, se considerarán rentas de tercera categoría, aquellas 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.

Como se puede apreciar, la norma no limita la configuración de rentas de tercera categoría exclusivamente a las personas jurídicas, sino que establece de forma genérica incluir dentro de esta categoría a todas aquellas personas que realicen alguna de las actividades antes expuestas, entre las que se incluye a las actividades de comercio.

Indicamos, que el Tribunal Fiscal enfatiza que la persona natural realizó actividades de comercio al transferir un inmueble adquirido días antes con el ánimo de generar ganancias, esto es, adquirió el inmueble exclusivamente para su enajenación.

Pero ¿Qué entendemos por actividades de comercio?

El artículo 2 del Código de Comercio señala que los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza; y a falta de ambas reglas, por las del derecho común.

Como se puede apreciar, no existe una definición clara en las normas sobre los actos de comercio, pero pueden entenderse como todos aquellos realizados por personas naturales o jurídicas que tengan como único fin comprar bienes o mercadería exclusivamente para ser vendidos.

En consecuencia, cuando las operaciones que realiza una persona natural tengan como fin único adquirir determinados bienes para ser transferidos, la ganancia generada por dicha operación se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, pues evidentemente existe el ánimo de comercio del sujeto que realiza dicha venta.

En este orden de ideas, concordamos con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución bajo análisis, pues enfatiza que para determinar si el inmueble transferido se adquirió o no para ser vendido posteriormente, y por lo tanto, se generen rentas de tercera categoría, deben considerarse todos los hechos que han rodeado la realización de tales operaciones.

En efecto, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 08753-3-2001, precisó que para “determinar si el inmueble fue adquirido o no para ser vendido posteriormente, deben considerarse todos los hechos que han rodeado la realización de tales operaciones; así pues, en el contrato de compra (...) consta que el inmueble se transfirió al precio de S/. 350,000, mientras que el contrato de venta que suscribió la recurrente (...) en días posteriores (...) el precio fue de \$ 700,000 dólares americanos, de lo cual se advierte que la diferencia del valor asignado al bien en corto lapso de tiempo es considerable”. Continúa dicha Resolución indicando que

en el contrato de venta se señala que “la intención de la compradora (...) era suscribir un contrato de arrendamiento financiero sobre el inmueble materia de venta (...) con quien el recurrente había adquirido el inmueble”.

En consecuencia, y con buen criterio, mediante la Resolución bajo análisis el Tribunal Fiscal determinó que la venta del inmueble adquirido días antes se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta de tercera Categoría, pues se adquirió días antes exclusivamente para ser vendido a un precio mucho mayor, generando una considerable ganancia.

A modo de resumen, exponemos los criterios para que la venta de un inmueble realizada por una persona natural se encuentre gravada con el Impuesto a la Renta de tercera categoría:

- La persona natural debe adquirir un inmueble, el cual estará destinado a su exclusiva enajenación.
- La enajenación del inmueble debe ser realizada en un periodo corto al de su adquisición.
- Dicha operación debe generar una ganancia considerable para la persona natural.

Siendo que la persona natural generó rentas de tercera categoría, se encontraba obligada a presentar la correspondiente Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, conforme lo dispuesto en el artículo 79 de la LIR en concordancia con el artículo 88 del Código Tributario, por lo que, al no presentar la referida Declaración Jurada incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, cuya multa equivale a 1 UIT de acuerdo con lo dispuesto en la Tabla I de la referida norma tributaria⁽²⁾.

Finalmente, consideramos acertado el fallo del Tribunal Fiscal, respecto a que la persona natural que generó rentas de tercera categoría no cometió la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, es decir, no exhibir los libros, registros u otros documentos solicitados por la Administración, pues cuando la Sunat le solicitó a la recurrente presentar toda la información contable y tributaria ligada a la venta del inmueble, esta no los tenía, pues no tenía conocimiento de dicha obligación, no siéndole exigible⁽³⁾.

(2) La UIT vigente para el ejercicio 2015 fue aprobada por D. S. N° 374-2014-EF y equivale a S/. 3,850.00.

(3) El artículo 65 de la LIR establece que los perceptores de rentas de tercera categoría se encuentran obligados a llevar determinados Libros y Registros Contables, según el monto de los ingresos brutos anuales. En concordancia, la Sunat ha establecido la R.S. N° 234-2006/Sunat que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

INFORME PRÁCTICO

Circular Sunat: importación de mercancías no gravadas con el IGV

RESUMEN EJECUTIVO

Raúl ABRIL ORTIZ^(*)

Cuando el mercado interno no satisface la demanda existente, y los productos y/o servicios que ofrece el mercado internacional, se pueden encontrar en una gama variada de calidad y precio, necesarios para mejorar la calidad, o aminorar los costos del proceso productivo, es que se recurre al mercado internacional, para importar los productos o insumos necesarios, a fin de satisfacer dicha demanda.

Entre las importaciones encontramos a la destinada para el consumo de mercancías sujetas a un contrato de obra, bajo la modalidad llave en mano o suma alzada. Dichos bienes se encuentran inafectos al IGV, siempre que cumplan con los requisitos que en el presente informe desarrolla el autor.

INTRODUCCIÓN

Quando existe un contrato de obra⁽¹⁾ denominado llave en mano⁽²⁾ o suma alzada⁽³⁾, realizado por un no domiciliado a favor de un sujeto domiciliado, el sujeto proveedor de dicho contrato, suele importar los suministros necesarios para la construcción y funcionamiento de la obra. Dicha importación se encuentra entre los supuestos de inafectación del IGV, según la incorporación a la ley que regula este impuesto, vigente a partir del 15 de enero de 2015, efectuada por el artículo 11 de la Ley N° 30264⁽⁴⁾, gravándose de esta forma, solo el servicio realizado por el proveedor, para lo cual, mediante la Circular N° 01-2015-Sunat-5C0000⁽⁵⁾, se precisan los trámites a seguir para el ingreso de dichos bienes.

I. GRAVÁMENES VIGENTES EN LA IMPORTACIÓN

Los impuestos que gravan la importación dependerán de la subpartida, clasificación del Arancel de Aduanas, y se establecerá de acuerdo con la información facilitada por el importador (facturas y otra información complementaria) o de acuerdo con la inspección física realizada por el funcionario de aduanas en el momento de despacho.

1. Ad valórem
2. Derechos Correctivos Provisionales ad valórem
3. Derechos Específicos-Sistema de Franja de Precios

4. Impuesto Selectivo al Consumo - ISC
5. Impuesto General a las Ventas - IGV
 - Objeto del impuesto: Gravar la importación de todos los bienes.
 - Base imponible: está constituida por el valor CIF aduanero determinado, según el Acuerdo del Valor de la O.M.C. más los derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación.
 - Tasa impositiva: 16%.
6. Impuesto de Promoción Municipal - IPM
 - Objeto del impuesto: este tributo grava la importación de los bienes afectos al IGV.
 - Base imponible: la misma base imponible aplicable para el IGV.
 - Tasa impositiva: 2%.
7. Derechos *Antidumping* y Compensatorios

II. CONCEPTOS NO GRAVADOS EN EL IGV

Como se señaló previamente, se agrega como una operación inafecta al IGV, la importación de bienes corporales. Para ello, se debe cumplir con lo siguiente:

- a) El ingreso de los bienes al país debe realizarse en virtud a un contrato de obra, celebrado bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada, por el cual, un sujeto no domiciliado se obliga

(*) Contador Público Colegiado de la Universidad Nacional del Callao (UNAC). Asesor tributario en *Contadores & Empresas*. Ex asesor tributario de la División Central de Consultas de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). Asesor y consultor en temas tributarios y contables.

(1) El artículo 1771 del Código Civil define al contrato de obra como aquel a través del cual, el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

(2) El artículo 41 del Reglamento de la Ley de Contrataciones con el Estado (Decreto Supremo N° 184-2008-EF), define a los contratos "llave en mano", como aquellos en los que el postor debe ofertar en conjunto la construcción, equipamiento y montaje hasta la puesta en servicio de determinada obra, y de ser el caso la elaboración del Expediente Técnico. En el caso de contratación de bienes el postor oferta, además de estos, su instalación y puesta en funcionamiento.

(3) El artículo 41 del Reglamento de la Ley de Contrataciones con el Estado (Decreto Supremo N° 184-2008-EF) señala que el contrato a suma alzada, es aplicable cuando las cantidades, magnitudes y calidades de la prestación están totalmente definidas en las especificaciones técnicas, en los términos de referencia o, en el caso de obras, en los planos y especificaciones técnicas respectivas. El postor formulará su propuesta por un monto fijo integral y por un determinado plazo de ejecución.

(4) Publicada el 16 de noviembre de 2014.

(5) Publicado el 9 de mayo de 2015.

a diseñar, construir y poner en funcionamiento una obra determinada en el país, asumiendo la responsabilidad global frente al cliente; y,

- b) El valor en aduana de los bienes forme parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado en virtud al referido contrato, cuya utilización en el país se encuentre gravada con el Impuesto.

Es decir, en transacciones con sujetos no domiciliados que involucren importación de bienes conjuntamente con la prestación de servicios y en las que no es posible separar estos, se evita con esta inafectación la doble imposición del Impuesto.

Lo señalado previamente, será de aplicación, siempre que el sujeto del impuesto comunique a la Sunat la información relativa a las operaciones y al contrato, así como el detalle de los bienes que ingresarán al país en virtud a este; con una anticipación no menor a treinta (30) días calendario de la fecha de solicitud de despacho a consumo del primer bien que ingrese al país en virtud al referido contrato.

Asimismo, la información comunicada a la Sunat podrá ser modificada producto de las adendas que puedan realizarse al referido contrato con posterioridad a la presentación de la comunicación.

III. COMUNICACIÓN

La comunicación debe ser presentada, por cada contrato y con carácter de declaración jurada, con una anticipación no menor a treinta (30) días calendario a la fecha de numeración de la Declaración Aduanera de Mercancías (en adelante, DAM) de la primera mercancía.

Como consecuencia de las adendas que pueda tener el contrato, la comunicación presentada, puede ser modificada, de acuerdo con los siguientes criterios:

- Diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dicha suscripción, cuando la adenda es suscrita antes de la numeración de la DAM de la primera mercancía; en este caso, la comunicación debe efectuarse al menos cinco (5) días hábiles antes de la fecha de numeración de la DAM de la primera mercancía.
- Diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dicha suscripción, cuando la adenda es suscrita después de la numeración de la DAM de la primera mercancía; en este caso, la comunicación debe efectuarse al menos cinco (5) días hábiles antes de la fecha de numeración de la DAM de la próxima mercancía.

La Sunat publicará en la intranet institucional las comunicaciones y pone en conocimiento del sujeto del impuesto el código liberatorio asignado.

Las mercancías deben ser utilizadas, exclusivamente, en la construcción y puesta en funcionamiento de la obra objeto del contrato y sus adendas de corresponder; en caso contrario, se procede con el cobro de los tributos, así como la aplicación de las sanciones a que hubiere lugar.

La desgravación prevista se aplicará a los contratos celebrados con anterioridad al 11 de mayo de 2015, en la medida en que a esa fecha no se hubiera solicitado el despacho a consumo de la primera mercancía que ingrese al país en virtud al referido contrato y se cumpla con presentar la comunicación en el plazo establecido, así como las demás condiciones exigibles.

La información que debe contener la comunicación es la siguiente:

- a) Datos del sujeto del impuesto:
- Apellidos y nombres, denominación o razón social.
 - Número de Registro Único de Contribuyentes.

- b) Datos del contratista, sujeto no domiciliado:
- Apellidos y nombres, denominación o razón social.
 - País y dirección completa en la que se ubica la sede principal de sus actividades económicas.
- c) Datos del contrato:
- Objeto del contrato.
 - Fecha de celebración del contrato.
 - Fecha de inicio y de término de ejecución del contrato.
- d) Datos del bien corporal que se importa:
- Descripción.
 - Cantidad y unidad de medida.
- e) Valor total del contrato. Adicionalmente se señalará la siguiente información:
- Valor asignado de la ingeniería y diseño básico y conceptual de la obra.
 - Valor asignado de los bienes que se importan.
 - Valor asignado de construcción y montaje en el país de importación.
 - Valor asignado de los otros bienes y servicios.

IV. IMPORTACIÓN Y LLENADO DE LA DAM

Las consideraciones a tener en cuenta, para la importación, son las siguientes:

- Se transmite el código liberatorio asignado por la Administración Aduanera en cada serie de la DAM.
- Las facturas que amparan las mercancías deben ser emitidas por el sujeto no domiciliado al sujeto del impuesto. Cuando la mercancía sea enviada por un proveedor del contratista, en el documento de transporte debe figurar como consignatario el sujeto del impuesto.
- Para el despacho aduanero de la DAM de la primera mercancía, el sujeto del impuesto presenta, además de los documentos exigibles en la importación, copia simple del contrato y, adicionalmente, una lista detallada de las mercancías que se encuentran en despacho aduanero. Para los despachos sucesivos, el sujeto del impuesto presenta el último documento mencionado en el párrafo precedente.
- El funcionario aduanero designado para el despacho hará la consulta en el sistema, a fin de verificar el cumplimiento de los plazos, entre otra información.
- La importación se puede efectuar bajo el proceso de mercancías vigentes por el sujeto del impuesto, mediante DAM, numeradas exclusivamente para este fin.
- En el primer despacho de mercancías vigentes se solicita el reconocimiento físico, consignando el código 20 en la casilla 7.24 de la DAM, y en la casilla 7.35 de la DAM debe indicarse que se trata del primero respecto del total.
- Los despachos posteriores se realizan sin el pago de la deuda tributaria aduanera y recargos, excepto el pago correspondiente a los gastos de transporte adicionales el cual se efectúa mediante liquidación de cobranza tipo 26. Estas mercancías están sujetas a reconocimiento físico obligatorio, por lo que se debe transmitir el código 21 en la casilla 7.24 (TPN) de la DAM. Asimismo, se debe indicar el número de la DAM precedente y la serie que corresponda, y el número del envío respecto del total al que corresponde en la casilla 7.35 de la DAM.
- La intendencia aduanera en la que se numere la DAM de la primera mercancía debe comunicar este hecho a la Intendencia de Control Aduanero (ICA), dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de numeración de la DAM.

- Las mercancías importadas al amparo del contrato que resulten deterioradas, averiadas o que no cumplan con especificaciones del contrato y requieran cambio o reparación, deben ser destinadas al régimen de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo para su cambio o reparación.

V. VALOR EN ADUANAS

Se debe tener en cuenta que:

- El monto de la ingeniería que forma parte del valor en aduana se declara en la DAM de la primera mercancía o repartido entre todas las DAM que correspondan a las mercancías relacionadas con la ingeniería.
- El incremento del valor de la ingeniería durante la ejecución del contrato evidenciado en una adenda, será declarado repartido entre las DAM tramitadas con posterioridad a la adenda o en la DAM que corresponda a la última mercancía.

VI. RIESGOS

Por último, la Administración Aduanera verificará que se cumplan los requisitos antes expuestos, con base en sus indicadores de gestión de riesgo, mediante acciones de control determinadas por la Intendencia de Control Aduanero.

VII. FORMATOS

- Comunicación de información relativa a las operaciones y al contrato a que se refiere el inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV.

Comunicación de información relativa a las operaciones y al contrato a que se refiere el inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV.

Señor(a) Intendente Nacional de Técnica Aduanera

Conforme a lo dispuesto en el numeral 11.6 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 029-1994-EF y normas modificatorias, en relación a la importación para el consumo de mercancías en virtud de un contrato de obra, celebrado bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada, para el diseño, construcción y puesta en funcionamiento de una determinada obra en el país, declaro bajo juramento lo siguiente:

a.1) Datos del sujeto del impuesto:
 i) Apellidos y nombres, denominación o razón social
 ii) Número de Registro Único de Contribuyentes:

a.2) Datos del contratista, sujeto no domiciliado al que alude el acápite i) del inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV e ISC:
 i) Apellidos y nombres, denominación o razón social
 ii) País y dirección completa en la que se ubica la sede principal de sus actividades económicas:

a.3) Datos del contrato a que alude el acápite i) del inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV e ISC:

Objeto del contrato	
Fecha de celebración del contrato	
Fecha de inicio del contrato	
Fecha de término de ejecución del contrato (*)	

a.4) Datos de las mercancías que se importan:

Número ítem(**)	Cantidad	Descripción (**)	Unidad de medida

a.5) Valor total en US\$ (letras y números) del contrato a que alude el acápite i) del inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV e ISC:

Adicionalmente declaro la siguiente información:
 i) Valor en US\$ (letras y números) asignado de la ingeniería y diseño básico y conceptual de la obra.
 ii) Valor en US\$ (letras y números) asignado de las mercancías que se importan.
 iii) Valor en US\$ (letras y números) asignado de construcción y montaje en el país de importación.
 iv) Valor en US\$ (letras y números) asignado de las otras mercancías y servicios.

a.6) Adjunto breve memoria descriptiva del proyecto de obra y croquis de sus componentes.

Finalmente, declaro que la información consignada en esta comunicación corresponde a la verdad y está sustentada en el contrato de obra bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada suscrito con el sujeto no domiciliado y me comprometo a presentar a la autoridad aduanera dichos documentos ante su requerimiento, y en caso de incumplimiento de las obligaciones contraídas o de detectarse la falsedad en lo declarado, asumo la responsabilidad administrativa, civil, tributaria, aduanera y penal a que hubiere lugar.

Fecha:

Firma y sello del sujeto del impuesto o su representante legal debidamente acreditado:

Nombres y apellidos completos del sujeto del impuesto o su representante legal debidamente acreditado:

Documento de Identidad N° :

Nombre y N° de RUC :

Domicilio y teléfono :

(*) Fecha de término de ejecución que figure en el contrato y/o fecha de término que pueda ser determinada en el futuro, en función a los parámetros de referencia que se señalen en el contrato. En este último caso, tales parámetros de referencia constituyen el dato requerido.
 (**) Indicar el número siguiente al señalado en la comunicación original o el número siguiente al último señalado en la adenda precedente.
 (***) Consignar información que permita la identificación fehaciente de la mercancía.

Modificación de comunicación de información relativa a las operaciones y al contrato a que se refiere el inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV, producto de las adendas.

Modificación de comunicación de información relativa a las operaciones y al contrato a que se refiere el inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV, producto de las adendas

Señor(a) Intendente Nacional de Técnica Aduanera

Conforme a lo dispuesto en el numeral 11.6 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 029-1994-EF y normas modificatorias, en relación a la importación para el consumo de mercancías en virtud de un contrato de obra, celebrado bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada, para el diseño, construcción y puesta en funcionamiento de una determinada obra en el país, declaro bajo juramento lo siguiente:

a.1) Número y fecha de expediente de comunicación de información relativa a las operaciones y al contrato a que se refiere el inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV e ISC:

a.2) Datos del sujeto del impuesto:
 i) Apellidos y nombres, denominación o razón social
 ii) Número de Registro Único de Contribuyentes:

a.3) Datos del contratista, sujeto no domiciliado al que alude el acápite i) del inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV e ISC:
 i) Apellidos y nombres, denominación o razón social
 ii) País y dirección completa en la que se ubica la sede principal de sus actividades económicas:

a.4) Datos de la adenda del contrato a que alude el acápite i) del inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV e ISC:

Objeto de adenda al contrato	
Fecha de celebración de adenda	
Fecha de inicio de adenda	
Fecha de término de ejecución del contrato (*)	

a.5) Datos de las mercancías que se importan:
 i) La relación de las mercancías incorporadas, es el siguiente:

Número ítem(**)	Cantidad	Descripción (**)	Unidad de medida

ii) Las modificaciones del detalle de las mercancías, es la siguiente:

Número ítem en contrato original	Cantidad	Descripción	Unidad de medida

DICE:

DEBE DECIR:

iii) La relación de las mercancías pendientes de destinación aduanera que son eliminados del contrato, es la siguiente:

Número de ítem en contrato original	Cantidad	Descripción (**)	Unidad de medida

a.6) Valor total en US\$ (letras y números) del contrato a que alude el acápite i) del inciso w) del artículo 2 de la Ley del IGV e ISC:

Adicionalmente declaro la siguiente información:
 i) Valor en US\$ (letras y números) asignado de la ingeniería y diseño básico y conceptual de la obra.
 ii) Valor en US\$ (letras y números) asignado de las mercancías que se importan.
 iii) Valor en US\$ (letras y números) asignado de construcción y montaje en el país de importación.
 iv) Valor en US\$ (letras y números) asignado de las otras mercancías y servicios.

Finalmente, declaro que la información consignada en esta comunicación corresponde a la verdad y está sustentada en el contrato de obra bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada suscrito con el sujeto no domiciliado y me comprometo a presentar a la autoridad aduanera dichos documentos ante su requerimiento, y en caso de incumplimiento de las obligaciones contraídas o de detectarse la falsedad en lo declarado, asumo la responsabilidad administrativa, civil, tributaria, aduanera y penal a que hubiere lugar.

Fecha:

Firma y sello del sujeto del impuesto o su representante legal debidamente acreditado:

Nombres y apellidos completos del sujeto del impuesto o su representante legal debidamente acreditado:

Documento de Identidad N° :

Nombre y N° de RUC :

Domicilio y teléfono :

(*) Fecha de término de ejecución que figure en el contrato y/o fecha de término que pueda ser determinada en el futuro, en función a los parámetros de referencia que se señalen en el contrato. En este último caso, tales parámetros de referencia constituyen el dato requerido.
 (**) Indicar el número siguiente al señalado en la comunicación original o el número siguiente al último señalado en la adenda precedente.
 (***) Consignar información que permita la identificación fehaciente de la mercancía.

VIII. COMENTARIOS FINALES

En su momento, ambos supuestos gravados con el Impuesto General a las Ventas (importación de bienes y utilización de servicios) generaban un conflicto entre sí, cuando se trataba de este tipo de contrato.

Dicha controversia se generaba, debido a lo siguiente:

- Para Sunat Tributos Internos, se consideraba como un contrato de obra ejecutado a través de la prestación de un servicio, que generaba la aplicación del Impuesto General a las Ventas, por la utilización de servicios en el país, para lo cual, dentro de la integridad del precio pactado, se incluía el suministro de bienes desde el exterior.
- Por su parte, Sunat Aduanas consideraba a estos contratos como de compraventa de los bienes producto de la ejecución del contrato, operación por la cual gravaba el correspondiente Impuesto General a las Ventas por la importación del bien entregado.

Nótese que el conflicto se presentaba porque de acuerdo con dispositivos de una misma ley (Ley del Impuesto General a las Ventas) los bienes importados para cumplir este tipo de contrato, estaban gravados con el Impuesto como importación de bienes, al ser parte del valor en aduanas, y como utilización de servicios, al constituir el pago por un servicio utilizado en el Perú.

Sin embargo, en vista de este problema que venía afectando a los gremios empresariales, mediante la dación de la Ley N° 30624, se soluciona esta incongruente doble imposición.

Por lo tanto, cuando se trate de un contrato de obra bajo modalidad llave en mano y a suma alzada, se deberá cumplir con la comunicación relativa al contrato, dentro del plazo establecido, y de esta forma, se deberá cancelar el Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios en el país.

CASOS PRÁCTICOS

Contratos de colaboración empresarial con y sin contabilidad independiente

INTRODUCCIÓN

Saúl VILLAZANA OCHOA^(*)

Los contratos de colaboración empresarial (consorcios, joint venture, etc.) tienen una regulación particular en el ámbito tributario dependiendo de la contabilidad; así, si llevan contabilidad independiente de las partes contratantes se constituyen en contribuyentes del IGV y del Impuesto a la Renta; sin embargo, si la contabilidad no es independiente, tienen que cumplir una serie de obligaciones formales. Los casos que se detallan a continuación nos dan luces al respecto.

Excepciones a la obligación de llevar contabilidad independiente

Caso:

La empresa MG Consulting S.A. ha suscrito un contrato de consorcio por un plazo menor a 3 años; sin embargo, el gerente general desconoce las obligaciones tributarias que ello genera, solo preocupándose por los aspectos legales; de ese modo, luego de 4 meses, ante la recomendación de su contador, solicita que se le precise qué obligaciones ha incumplido, cómo subsanarlas y si se ha generado alguna infracción.

Solución:

La Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la LIR) en su artículo 65 ha establecido que los *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

En ese sentido, de ese primer párrafo se desprende la regla general respecto a los *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial: que estos tienen la obligación de llevar una contabilidad independiente de la de las partes que los integran.

Es de ese modo que, el inciso k) del artículo 14 de la LIR, establece que se considerarán personas jurídicas a los *joint ventures*, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Entiéndase, de ese modo, que la legislación tributaria (la referida al IGV e Impuesto a la Renta) ha creado una ficción al otorgarle personería jurídica a los citados contratos, para que tributen como contribuyentes de los citados impuestos en forma particular y diferenciándose de las partes que los conforman; sin embargo, como se sabe, para la legislación común solo son contratos asociativos o de colaboración cuya finalidad es emprender un negocio o empresa de forma conjunta por dos o más sujetos, compartiendo riesgos y beneficios.

Sin embargo, existen excepciones a esta regla. Las señalamos a continuación:

i) **Contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente**

En este caso, de acuerdo con el artículo 65 de la LIR, cada parte contratante puede contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la Sunat.

En este caso, la Sunat aprueba o deniega la solicitud en un plazo no mayor a quince (15) días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.

Se establece como condición que quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo.

Nótese de lo antes referido que en principio no se establece un plazo para solicitar la autorización⁽¹⁾, pero sí un plazo para la respuesta. Así, establece la aplicación de la regla del silencio administrativo positivo. Es decir, transcurrido el plazo sin respuesta de la Sunat, se entiende por aprobado lo solicitado.

De ese modo, el hecho que no se presente la solicitud a la que se refiere el artículo 65 de la LIR, con posterioridad a la celebración del contrato, no es sancionado con ninguna infracción, pero sí puede conllevar a otro tipo de infracciones.

Así, la inobservancia de la citada condición implicaría que el contrato debe llevar contabilidad independiente y, de ese modo, califica como un contribuyente más que al no cumplir con sus obligaciones sería posible que se le sancione con las siguientes infracciones:

Código tributario	Descripción	Sanción
Art. 173, núm. 1	No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.	1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo.
Art. 174, núm. 1	No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión.	Cierre del establecimiento. El tiempo de cierre dependerá de la oportunidad.
Art. 175, núm. 1	Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.	0.6% de los ingresos netos del ejercicio anterior al de la comisión de la infracción.
Art. 176, núm. 1	No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos.	1 UIT (vigente en la oportunidad de la infracción).

Otro aspecto a considerar es que el documento es una solicitud para no llevar contabilidad independiente sustentada en la modalidad de la operación, que puede sustentarse en la complejidad u otros motivos razonables que hagan innecesaria o complicada la contabilidad independiente. Así, no basta con comunicar, se debe esperar la respuesta o el vencimiento del plazo; de ese modo, si no se ha cumplido con esta exigencia se entiende que el contrato debe de tener contabilidad en forma independiente.

(*) Asesor tributario de *Contadores & Empresas*. Egresado de la facultad de Derecho de la UNMSM. Especialización en Tributación Empresarial en el PEE de la Universidad ESAN.

(1) Al respecto, cabe precisar que la Resolución de Superintendencia N° 022-98-Sunat establece que deberá comunicarse a la Sunat después de diez (10) días de firmado el contrato, quién va a realizar las funciones correspondientes al operador.

ii) Contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años

En este caso, cada parte contratante puede contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la Sunat dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de celebración del contrato.

En este caso, existe la obligación de presentar una comunicación informando a la Sunat de la celebración del contrato, que su plazo de duración es menor a 3 años, entre otra información relevante que se considere; sin embargo, en este caso la comunicación es solo informativa y su incumplimiento solo genera la aplicación de la infracción prevista en el Código Tributario, artículo 176, numeral 2, referida a no presentar otras declaraciones o comunicaciones en el plazo establecido, que se sanciona con el 30% de la UIT vigente al momento de la infracción; de ese modo, la comunicación no es un requisito para aplicar la excepción de no llevar contabilidad independiente.

En los supuestos de la celebración de contratos de colaboración empresarial que no están obligados a llevar contabilidad independiente, el último párrafo del artículo 14 de la LIR establece que en los *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean partes contratantes.

Conclusiones:

- En el caso de MG Consulting S.A., ha suscrito un contrato por un plazo menor a 3 años; de ese modo, solo se tendría la obligación de comunicar la celebración del contrato a la Sunat.
- El hecho que se subsane de forma voluntaria la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario, relativa a no comunicar a la Sunat la celebración del contrato en el plazo establecido, se corrige con el simple cumplimiento de la obligación, lo que produce una rebaja del 100% en la multa equivalente al 30% de la UIT.

Obligaciones formales de los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente

Caso

Las sociedades Constructor & Inmobiliaria Red Globe S.A. e Ingenieros Marxala S.A.C. han suscrito un contrato creando el Consorcio Red Globe & Marxala para participar en la construcción de un edificio de 20 pisos. Nos requieren detallar cuáles son las obligaciones formales que deben cumplir con la Sunat.

Solución:

Los consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, en principio, tienen la obligación de llevar contabilidad independiente y califican como contribuyentes del IGV e Impuesto a la Renta; de ese modo, tienen la obligación de inscribirse en el RUC, llevar libros y registros y presentar declaraciones.

Sin embargo, si el consorcio no está obligado a llevar contabilidad independiente deberá considerar la Resolución de Superintendencia N° 022-98-Sunat, de acuerdo con la cual, considerando las normas del Impuesto a la Renta e IGV relativas a los contratos de colaboración empresarial, debe cumplir con las siguientes obligaciones formales

i) Obligación de emitir documentos de atribución para trasladar ingresos, costos, gastos y crédito fiscal del IGV

De acuerdo con la norma citada, el Documento de Atribución es aquel documento que emite el operador del contrato para que los demás partícipes del consorcio, *joint venture* u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para fines tributarios que les corresponda, de los documentos que sustentan las compras comunes y los ingresos comunes. Así, entre otras obligaciones se dispone que:

- Debe comunicarse a la Sunat después de diez (10) días de firmado el contrato quién va a realizar las funciones correspondientes al Operador.
- El operador fijo solo emitirá documentos de atribución cuando distribuya ingresos y gastos a los partícipes.
- El operador del contrato solo debe emitir mensualmente un documento de atribución por cada partícipe.
- El documento de atribución deberá contener los requisitos mínimos y características establecidas en los artículos 5 y 6 de la Resolución de Superintendencia N° 022-98-Sunat.
- Por cada contrato de colaboración empresarial debe solicitarse un número de serie distinto.

- A efectos de la autorización de impresión de los Documentos de Atribución, deberá haberse cumplido con presentar la comunicación de la celebración del contrato y quién asume la calidad de operador.
- La emisión, archivo, autorización de impresión, baja y cancelación de documentos no emitidos, así como todas aquellas obligaciones formales derivadas de la emisión de los documentos de atribución se sujetarán a las disposiciones contenidas en del Reglamento de Comprobantes de Pago.

ii) Obligación de llevar un Registro Auxiliar

La obligación consiste en que el operador del contrato debe llevar un Registro Auxiliar por cada contrato, en el que se anotan mensualmente los comprobantes de pago que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para fines tributarios, así como el documento de atribución correspondiente. Se establecen las siguientes disposiciones al respecto:

- El Registro Auxiliar deberá contener la información requerida por el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV.
- La atribución a cada uno de los partícipes, deberá ser anotada en el Registro Auxiliar en el periodo tributario que correspondan las adquisiciones del contrato.
- El operador deberá consignar en la parte superior de los comprobantes de pago, anotados en el Registro Auxiliar, el nombre del contrato o sociedad de hecho, de tal manera que se pueda diferenciar de los documentos que no pertenecen a dicho contrato.
- La anotación del Documento de Atribución en el Registro de Compras del partícipe, permitirá el ejercicio del derecho al crédito fiscal, constituyendo sustento suficiente a efectos del mismo.

En resumen, la empresa calificada como operador del contrato deberá:

- Comunicar a la Sunat la celebración del contrato, que debe contener el plazo de este, el operador, entre otros aspectos.
- Se debe proceder a solicitar la autorización e impresión de los documentos de atribución; y emitirlos de forma mensual, detallando la atribución de las compras realizadas (gasto, costo, crédito fiscal) e ingresos percibidos.
- Se debe legalizar las hojas del registro auxiliar y realizar las anotaciones correspondientes.

JURISPRUDENCIA COMENTADA

¿Valor de mercado, valor usual del mercado o valor razonable?

Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05578-5-2014 que no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria

I. INTRODUCCIÓN

Mediante la Resolución N° 05578-5-2014, el Tribunal Fiscal resolvió la apelación interpuesta por un contribuyente contra la Resolución de Intendencia que declaró infundada la reclamación presentada contra dos Resoluciones de Determinación y otras giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre 2003 y otros.

Para el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria no ha acreditado mediante documentos que el contribuyente haya utilizado un valor de mercado inferior al que le correspondía a fin de realizar el ajuste por subvaluación, por lo que el reparo no está debidamente sustentado.

En este contexto, la presente Resolución del Tribunal Fiscal nos permite abordar los conceptos de valor de mercado, valor usual del mercado y valor razonable; así como sus efectos tributarios.

II. ARGUMENTOS DE LA SUNAT

La Administración Tributaria indica que se identificaron diversas operaciones de venta de cajas de 12 botellas de cerveza Cristal de 620 ml., sustentadas en boletas de venta emitidas entre enero y diciembre de 2003 cuyos montos eran inferiores al valor de mercado. Dichos montos se obtuvieron cuando se contrastaron los valores de venta unitarios de cada caja contenido en ellas, con los valores obtenidos en diversas facturas emitidas por el contribuyente también entre enero y diciembre de 2003, considerando estos últimos como valores de mercado al que debieron ajustarse⁽¹⁾.

También señala que el contribuyente no ha presentado documentación sustentatoria que permita determinar la fehaciencia de las operaciones reparadas.

III. ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente argumenta que de acuerdo a la oferta, demanda y condiciones de entrega, los valores de venta de bienes nunca son iguales. En ese contexto,

manifiesta que la mayor cantidad de ventas se realizaron en su local directamente al consumidor final, siendo el precio de venta menor que si se llevasen al domicilio del cliente (los que en su mayoría eran negocios que solicitaban facturas); ante ello indica que la Administración Tributaria solo ha considerado las facturas que tienen mayor monto, mas no las que contienen menores montos para determinar el valor de mercado.

Por último, manifiesta que el plazo para resolver la reclamación por parte de la Sunat ha vencido, con lo cual todo el Procedimiento Contencioso Tributario deviene en nulo⁽²⁾ en aplicación de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General.

IV. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal establece que según la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) es obligación de los contribuyentes determinar sus obligaciones tributarias tomando en cuenta el valor de mercado, así como acreditar cual es el “valor normal” al que deben ajustarse sus operaciones tomando en cuenta las condiciones especiales que pudieran haber incidido en su formación.

De otro lado, según la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV) el valor de venta de un bien puede ser fijado libremente por las partes, respetando el valor usual del mercado; y solo cuando se acredite que este no es fehaciente o no está determinado podría ser estimado por la Administración Tributaria. Es decir, el valor de mercado es básicamente subjetivo (fijado libremente por las partes), por lo que en caso el contribuyente no contase con

la información y documentos necesarios que está obligado a proporcionar (cuando la Sunat lo solicite), aquel puede estimarse sobre una base presunta, pero siguiendo los parámetros fijados por la LIR.

Ante las afirmaciones de los párrafos precedentes, el Tribunal precisa que si bien la LIR establece un valor denominado “valor de mercado” y la LIGV establece un valor denominado “valor usual del mercado”, ambas denominaciones deben entenderse que corresponden al mismo valor⁽³⁾, ya que el valor usual del mercado (LIGV) tiene que determinarse en base a los parámetros del valor de mercado (LIR).

A mayor abundamiento, el Tribunal afirma que el legislador, al desarrollar el concepto de valor de mercado tanto en la LIR como en la LIGV, no puede pretender desconocer la fehaciencia de un valor de venta por no ajustarse a determinados parámetros y que cuando tenga que estimarse o ajustarse se usen otros parámetros para tal efecto, ello aun cuando ambos tributos afectan manifestaciones de capacidad contributiva diferentes y por ende protegen en forma diversa la artificial alteración de sus respectivas bases imponibles⁽⁴⁾.

Luego indica que la Sunat está facultada para solicitar⁽⁵⁾ al contribuyente la acreditación del valor usado en la totalidad de sus operaciones o algunas de ellas con la finalidad de determinar si aplicó correctamente el valor de mercado. En ese sentido, el contribuyente debe, si contase con operaciones con varios clientes, realizar lo siguiente: i) ordenar todas las operaciones; ii) agruparlas tomando en consideración todas las circunstancias comerciales que rodean cada transacción;

(1) Se reparó como adición a la base imponible del IGV por valores de venta no fehacientes inferiores al valor de mercado en los meses de enero a diciembre de 2003; y adición a la renta neta del IR de tercera categoría del ejercicio 2003, por ajuste del valor de venta no fehaciente a valor de mercado.

(2) En cuanto a la demora en emitir pronunciamiento en el procedimiento contencioso tributario, el Tribunal Fiscal en la presente resolución determinó que no acarrea nulidad, ya que el contribuyente tenía su derecho expedito para considerar denegada su reclamación y formular apelación contra la denegatoria ficta.

(3) Entiéndase que el presente reparo es por subvaluación.

(4) Este criterio es sostenido por múltiples resoluciones del Tribunal Fiscal que han asimilado ambos conceptos y han uniformizado la aplicación de ambas normas como si se tratase de una sola, como las Resoluciones N°s 01283-8-2013 y 15500-3-2013, entre otras.

(5) En virtud al artículo 87 del Código Tributario, es obligación del contribuyente proporcionar toda la documentación e información necesaria solicitada por la Administración Tributaria, lo que permitirá acreditar que el valor usado en sus operaciones es o no fehaciente.

iii) comparar todos los valores agrupados por circunstancias y categorías; y iv) demostrar que los valores se ajustaron al o los valores de mercado que existiesen.

Siguiendo con este orden de ideas, el Tribunal afirma que si bien es razonable pensar que múltiples circunstancias pueden afectar el valor de venta de un bien y por ende su "valor de mercado", la decisión final de cuales alteran y en que magnitud, recae exclusivamente en el vendedor, por lo que, sin que este lo alegue y acredite oportunamente, no habrá forma de saber si efectivamente alguna específica condición afectó el valor de ventas de bienes, ni cuál es la exacta magnitud en que se vieron afectados en un momento determinado⁽⁶⁾. Entonces, sin que el contribuyente alegue o acredite el valor de venta de un bien, nadie puede presumir las condiciones y/o variables que afectan la determinación de los precios de tales bienes; admitir lo contrario sería asumir que todos los precios siempre varían en la misma medida bajo las mismas circunstancias, lo que no puede ser sostenible⁽⁷⁾.

Por último, el Tribunal indica que en el caso que no se contase con al menos la información necesaria para identificar un bien y el valor de venta de este o de una operación entre terceros independientes, habida cuenta que esta no fue proporcionada por el contribuyente, ni pudiera ser obtenida de terceros, la determinación sobre base cierta no podría ser realizada, correspondiendo en estos casos realizarse una determinación sobre base presunta. Es decir, la labor del contribuyente no se limita a actuar pasivamente frente a lo que alega, sino que le corresponde no solo brindar la información detallada y documentada que permita identificar el o los valores de mercado de sus existencias, sino desacreditar que el valor propuesto por la Sunat no se ajusta a él, acreditando cuál es el o los valores de mercado de estas.



Nuestra opinión

Arturo Fernández Ventosilla^(*)

La Sunat mediante sus informes N°s 043-2014-Sunat/4B0000 y 209-2003-Sunat/2B0000 ha establecido que el valor de mercado constituye el monto al que deben considerarse efectuadas, entre otras, las operaciones de venta de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción, tanto para fines del IR como del IGV; es decir, siempre se debe tomar como referencia⁽⁸⁾ el valor de mercado en la realización de cada una de las operaciones gravadas con los mencionados tributos.

Siguiendo este orden lógico de ideas, la LIR⁽⁹⁾ establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, a efectos del Impuesto, será el de mercado, entendiendo que si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Sunat procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente (en el caso de existencias se considera valor de mercado el 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 partes independientes en condiciones iguales o similares y en caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación).

De otro lado, la LIGV⁽¹⁰⁾ establece 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 (no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago, nota de débito o crédito se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones: a) que sea inferior al valor usual del mercado, salvo prueba en contrario; b) que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad; c) que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento), la Sunat lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo con la LIR y que a falta de valor de mercado, el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción se determinará de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Sunat.

Ahora, es muy importante recordar que se considera que el valor de una operación

no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo esta, se consigne de forma incompleta la información no necesariamente impresa a que se refieren las normas sobre comprobantes de pago, referentes a la descripción detallada de los bienes vendidos o servicios prestados o contratos de construcción, cantidades, unidades de medida, valores unitarios o precios. En estos casos, la Sunat podrá corregir de oficio y sin trámites previos, mediante sistemas computarizados, los errores e inconsistencias que aparezcan en la revisión de la declaración presentada y reliquidar, por los sistemas de procesamiento, el impuesto declarado, requiriendo el pago del Impuesto omitido o de las diferencias adeudadas.

Ante este contexto normativo y de resoluciones del Tribunal Fiscal, podemos afirmar que en todas las operaciones que se realizan en materia tributaria se debe tomar en cuenta el valor de mercado, ya que de no hacerlo podemos ser materia de reparos por parte de la Administración Tributaria; con lo cual se debe tener muy claro que no basta sustentar las diferencias de precios de un mismo bien (por motivos de oferta, demanda o condiciones de entrega) solo en las políticas internas de precios de la empresa, ya que para asignar precios distintos a un producto debe existir una razón (documental y fehaciente) mercantil y de negocios, justificante, la cual permita diferenciar cada tipo de operación.

Reafirmado la idea del párrafo precedente, si una empresa vende un determinado bien, fijando un precio que discrimina el sector al cual lo vende (sin reflejar el descuento respectivo) es presumible que surjan contingencias tributarias. En este aspecto, es necesario mencionar que el requisito relativo a la existencia de prácticas usuales en el mercado o en que respondan a determinadas circunstancias, para el otorgamiento de descuentos, se encuentra referido a que se corroboren

(*) Abogado por la Universidad San Martín de Porres. Master en Asesoría Jurídica de Empresas por la Universidad Carlos III de Madrid. Expositor de temas de Derecho Tributario en diversas entidades de prestigio. Exfuncionario de la Sunat. Ex asesor tributario del staff de *Contadores & Empresas*. Abogado Tributario II en el Ministerio de Economía y Finanzas. Excatedrático del curso Derecho Tributario y Empresarial en la Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión de Huacho.

(6) Aquí el Tribunal explica que no existen variables que deban ser consideradas como determinantes del valor de venta de un bien sin que el transferente identifique y acredite cuáles fueron estas.

(7) Entonces el Tribunal afirma que carece de sustento pensar que en todos los casos las ventas por volumen, con pronto pago u otras condiciones de mercado, afectan siempre el valor de venta de las existencias y, por ende correspondería a la Administración identificar a ciegas cuáles de esas variables en específico afectan el valor de ciertas operaciones.

(8) Para que el precio de una o varias operaciones de venta realizadas por un contribuyente con terceros o las realizadas entre partes independientes sirva para determinar el valor de mercado, debe estar referido a operaciones que implican la transferencia de bienes iguales o similares, bajo las mismas o similares condiciones de aquellas que son materia de comparación.

(9) Ver el artículo 32 de la LIR y el artículo 19 de su Reglamento.

(10) Ver el artículo 42 de la LIGV y el artículo 10 numeral 6 de su Reglamento.

situaciones de carácter objetivo, que desde una perspectiva empresarial sean relevantes en la determinación del precio de un bien o servicio. Por tanto, los descuentos que no se sustenten en condiciones objetivas o incumplan los requisitos señalados en el artículo 5 numeral 13 de la LIGV, podrán ser materia de observaciones por parte de la Sunat, lo que traería consigo la obligación de ajustar los importes inicialmente considerados para fines tributarios.

En conclusión, es necesario mantener un documento o archivo integral que acredite la política de precios y descuentos de la empresa, para que se dé fe de la voluntad del contribuyente de alterar el valor de venta de sus existencias en función a determinadas variables, ya que de no hacerlo no habrá forma de que la Administración Tributaria, ni nadie conozca de ellas y por ende que tengan que ser tomadas en cuenta en la determinación de sus obligaciones tributarias, con lo cual la Sunat estaría facultada a aplicar una determinación sobre base presunta en una futura fiscalización.

Por otra parte, la Administración Tributaria, para determinar una posible subvaluación⁽¹¹⁾ de ventas, debe comparar el valor de venta considerado en la operación realizada por el contribuyente con el valor de mercado, debiendo considerar como este último, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que se utiliza 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 las que esta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios, entre otros) y las condiciones y características del bien, 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. Es decir, el valor de mercado que se establezca para una operación debe guardar correspondencia, entre otros aspectos, con la oportunidad en que esta se realizó, ya que el referido valor lleva implícito un elemento temporal del que no se puede desligar (no es posible determinar un valor de mercado si no se toma como referencia un momento específico en el tiempo, el cual está dado, por la oportunidad en que se efectuó la operación cuyo valor se va a fijar para fines tributarios).

Ahora, es muy común escuchar en la práctica tributaria que en las transacciones en las que las partes acuerdan un precio

determinado, la sobrevaluación o subvaluación se expresa incrementando o disminuyendo el precio respectivo; y en aquellas en las que las partes establecen que el precio será un valor de cotización con algunos ajustes, la sobrevaluación o subvaluación se manifiesta por ajustes positivos o negativos al valor de cotización.

De otro lado, también es muy común ver en la práctica tributaria que la Sunat a través de sus procedimientos de verificación vigile el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas a la inscripción, documentación, registro y declaración de los contribuyentes afectos al IGV; a lo que tenemos que mencionar que si producto de dicha verificación se detectara que el contribuyente viene incumpliendo todas o casi todas las obligaciones tributarias (formales y sustanciales), que impliquen la aplicación de procedimientos adicionales tales como cruces de información, aplicación de presunciones, "valor de mercado", entre otros; definitivamente se le programará para que se le realice una acción de fiscalización más exhaustiva (auditoría o verificación).

A su vez, dentro de la presente Resolución del Tribunal Fiscal que es materia de comentario, se desarrollan dos conceptos como son el "valor de mercado" y el "valor usual del mercado"; ante lo cual compartimos el criterio vertido por el Tribunal mediante el cual afirma que ambas denominaciones deben entenderse que corresponden al mismo valor (el valor usual del mercado según la LIGV tiene que determinarse con base en los parámetros del valor de mercado, según la LIR), ya que no puede pretenderse desconocer la fehaciencia de un valor de venta por no ajustarse a determinados parámetros y cuando tenga que estimarse o ajustarse se usen otros parámetros para tal efecto (ello aun cuando ambos tributos afectan las manifestaciones de capacidad contributiva diferentes y por ende protegen en forma diversa la artificial alteración de sus respectivas bases imponibles).

Ahora, según la posición detallada en el párrafo precedente, "valor de mercado" y "valor usual del mercado" comparten un significado similar para fines tributarios; sin embargo, existe otro término contable denominado "valor razonable" (que se encuentra recogido en las Normas

Internacionales de Contabilidad - NIC) esta denominación califica como un criterio de valorización, el cual es utilizado comúnmente en materia económica, financiera y contable y su utilidad radica en el hecho de poder valorar activos y pasivos. Entonces, en este contexto surge la siguiente interrogante: ¿el "valor de mercado", "valor usual del mercado" y "valor razonable" representan lo mismo para fines tributarios? A efectos de proceder a responder esta interrogante, diremos que en la NIC 2 - EXISTENCIAS, específicamente en el párrafo 7, se determina que el "valor razonable refleja el monto o valor al cual las mismas existencias pueden ser intercambiadas, entre compradores y vendedores bien informados o expertos en el mercado", al hacer la comparación con el "valor de mercado" o "valor usual del mercado" podemos observar que mientras el valor razonable solo determina una expectativa de venta de un bien (operación potencial que todavía no se concreta, pero que ya se tiene el valor razonable) el "valor de mercado" o "valor usual del mercado" exige necesariamente que la operación de transferencia de bienes se concrete porque será en ese momento en el que se deberá observar la obligatoriedad de usar el valor de mercado, el cual no necesariamente puede coincidir con el valor razonable.

A mayor abundamiento, en la NIC 16 - INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO, se indica que el "valor razonable es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua". Al igual que con la NIC 2, el "valor razonable" se manifiesta como una expectativa de venta.

Entonces, si bien las NIC constituyen reglas que se deben observar para la elaboración de información financiera y en estas se ha señalado el concepto de "valor razonable", este no puede asimilarse al de "valor de mercado" o "valor usual del mercado" regulados en la LIR y la LIGV respectivamente. Por lo cual somos de la conclusión que el término "valor razonable" es utilizado con más frecuencia en el desarrollo de la contabilidad con fines de lograr información financiera de uso general, pero no tiene fines tributarios.

(11) Ver Resolución del Tribunal Fiscal N° 09287-2-2014.

Remitir bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características que establecen las normas

Johanna Janette LOPEZ YAURI(*)

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente informe, analizaremos la infracción en la que incurre el contribuyente, al remitir bienes portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez.

Asimismo, se abordarán las implicancias en las que se incurre al remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.

¿Cuándo se configura la infracción?

La infracción contemplada en el numeral 9 del artículo 174 el Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽¹⁾ (en adelante, Código Tributario), queda configurada cuando el Fedatario Fiscalizador, dando cumplimiento a la función que se le asigna de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, constata que el deudor tributario remite bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez; de igual manera cuando la remisión de bienes se sustente con documentos emitidos electrónicamente sin cumplir con los requisitos legales.

¿Cuál es la sanción aplicable?

La sanción correspondiente a la infracción referida a remitir bienes portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez, se puede apreciar en el cuadro N° 1:

La Administración Tributaria aplicará el criterio de los requisitos incumplidos⁽²⁾ a efectos de determinar si procede aplicar la sanción de comiso o la sanción de multa.

Así, se entiende por requisitos incumplidos a aquellos cuya omisión en los documentos emitidos o presentados por el infractor originan que **estos no sean considerados como comprobantes de pago o documentos complementarios a estos**, según sea el caso, de acuerdo con las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago o en otras resoluciones de superintendencia que regulen este tipo de documentos no se encuentran detallados en el mismo.

Estos requisitos se clasifican en principales y secundarios. Los primeros se indican en el cuadro N° 2, y los secundarios son aquellos que estando considerados en el Reglamento de Comprobantes de Pago o en otras resoluciones de superintendencia que regulen este tipo de documentos no se encuentran detallados en el mismo.

CUADRO N° 1		
Personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría (Tabla I del Código Tributario)	Personas naturales, que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al Régimen Especial de Renta y otras personas y entidades no incluidas en las Tablas I y III, en lo que sea aplicable (Tabla II del Código Tributario)	Personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado (Tabla III del Código Tributario)
Comiso o multa equivalente al 30% de la UIT (*)	Comiso o multa equivalente al 15% de la UIT	Comiso o multa equivalente al 10% de la UIT

(*) La Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de comiso o multa.

(*) Asesora tributaria de *Contadores & Empresas*. Abogada por la Universidad Privada Antenor Orrego de Trujillo, con estudios de Maestría y Especialización en Derecho Tributario, egresada del 1° CAAT (Curso de Aduanas y Administración Tributaria). Resolutora de la Gerencia de Reclamaciones de la Sunat. Con especialización avanzada en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(1) Aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

(2) Criterio establecido en el numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/Sunat.

CUADRO N° 2

Tipo de comprobante de pago y guía de remisión-remite	Requisitos principales
<p>Guías de remisión-remite, factura, liquidación de compra, boleta de venta y póliza de adjudicación</p> <p>(Reglamento de Comprobantes de Pago y normas sobre las pólizas de adjudicación aprobadas por la Resolución de Superintendencia N° 38-98/Sunat)</p>	<p>A) Generales</p> <p>Apellidos y nombres, o denominación o razón social del emisor del comprobante de pago o del remitente que emita la guía de remisión, según corresponda.</p> <p>Número de RUC del emisor o remitente según corresponda.</p> <p>Numeración: serie y número correlativo.</p> <p>Número de RUC de la imprenta o empresa gráfica que efectuó la impresión.</p>
<p>1. Guías de remisión-remite</p> <p>(Artículos 19 y 20 del Reglamento de Comprobantes de Pago)</p>	<p>B) Específicos</p> <p>Apellidos y nombres, o denominación o razón social del destinatario.</p> <p>Número de RUC del destinatario, salvo que no esté obligado a tenerlo, en cuyo caso se deberá consignar el tipo y número de documento de identidad.</p> <p>Fecha de inicio del traslado.</p> <p>Motivo del traslado. (*)</p> <p>Dirección del punto de partida (excepto si el mismo coincide con el punto de emisión del documento). (**)</p> <p>Dirección del punto de llegada. (**)</p> <p>Marca y número de placa del vehículo, si el traslado se realiza en la modalidad de transporte privado. De tratarse de una combinación se debe indicar el número de placa del camión, remolque, tracto remolcador y/o semirremolque, según corresponda.</p> <p>Número de RUC del transportista cuando el traslado se realice en la modalidad de transporte público.</p> <p>Número de RUC del concesionario postal en el caso de traslado de encomiendas postales realizados por concesionarios conforme a lo establecido en el Reglamento de Servicios y Concesiones Postales.</p> <p>Datos del bien transportado:</p> <p>a) Descripción detallada del bien, indicando el nombre y características tales como la marca del mismo.</p> <p>b) Cantidad y peso total siempre y cuando, por la naturaleza de los bienes trasladados, puedan ser expresados en unidades o fracción de toneladas métricas (TM), de acuerdo con los usos y costumbres del mercado.</p> <p>c) Unidad de medida, de acuerdo con los usos y costumbres del mercado.</p>
<p>2. Guías de remisión-remite (***)</p> <p>(Numeral 1.15 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago)</p>	<p>Fecha y hora de salida del puerto o aeropuerto.</p> <p>Número de contenedor.</p> <p>Número de precinto, cuando corresponda.</p>
<p>3. Factura</p> <p>(Artículos 8 y 21 del Reglamento de Comprobantes de Pago)</p>	<p>Apellidos y nombres, o denominación o razón social del adquirente.</p> <p>Número de RUC del adquirente.</p> <p>Datos relativos al bien vendido o cedido en uso, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago.</p> <p>Fecha de emisión.</p> <p>Dirección de los establecimientos que constituyen punto de partida y punto de llegada.</p> <p>Marca y número de placa del vehículo, cuando el traslado sea realizado por el vendedor debido a que las condiciones de venta incluyen la entrega de los bienes en el lugar designado por el comprador. De tratarse de una combinación se debe indicar el número de placa del camión, remolque, tracto remolcador y/o semirremolque, según corresponda.</p>
<p>4. Factura electrónica</p> <p>(Literal b) del numeral 1 del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 188-2010/Sunat)</p>	<p>Datos relativos al bien vendido o cedido en uso indicando la cantidad y unidad de medida, de ser el caso.</p>
<p>5. Liquidación de compra</p> <p>(Artículo 8 y numeral 3.2.8 del artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Pago)</p>	<p>Producto comprado, indicando la cantidad y unidad de medida.</p> <p>Marca y número de placa del vehículo, si el traslado se realiza en la modalidad de transporte privado. De tratarse de una combinación se debe indicar el número de placa del camión, remolque, tracto remolcador y/o semirremolque, según corresponda.</p> <p>Número de RUC del transportista cuando el traslado se realice en la modalidad de transporte público.</p> <p>Fecha de emisión.</p> <p>Direcciones que constituyen punto de partida y punto de llegada.</p>
<p>6. Boleta de venta</p> <p>(Artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago)</p>	<p>Apellidos y nombres y número del documento de identidad del adquirente, cuando corresponda.</p> <p>Datos relativos al bien vendido o cedido en uso, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago.</p> <p>Fecha de emisión.</p>
<p>7. Póliza de adjudicación</p> <p>(Artículo 5 de las normas sobre las pólizas de adjudicación aprobadas por la Resolución de Superintendencia N° 38-98/Sunat)</p>	<p>Apellidos y nombres o razón social del adjudicatario.</p> <p>Número de RUC del adjudicatario, de corresponder</p> <p>Bien adjudicado, indicando cantidad, unidad de medida, número de serie y/o motor si se trata de un identificable, de ser el caso.</p> <p>Fecha de emisión.</p>

8. Tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras (Artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago)	Apellidos y nombres, o denominación o razón social del emisor.
	Número de RUC del emisor.
	Numeración correlativa y autogenerada por la máquina registradora, de acuerdo con lo establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago.
	Número de serie de fabricación de la máquina registradora.
	Datos relativos al bien vendido o cedido en uso y/o código que lo identifique.
	Fecha de emisión.
9. Documento aprobado y expedido por el comité de administración de la Zofratacna (Numeral 1.2 del artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Pago)	Denominación del documento.
	Numeración correlativa.
	Número de RUC de quien remite los bienes.
	Número de RUC del destinatario de los bienes, salvo cuando este sea el mismo remitente.
	Dirección del establecimiento que constituya el punto de llegada, el cual deberá estar declarado en el RUC.
	Datos de los bienes transportados:
	- Descripción detallada del bien, indicando el nombre y características tales como la marca de este.
	- Cantidad.
	- Unidad de medida, de acuerdo con los usos y costumbres del mercado.
	Numeración y fecha del comprobante de pago que acredite la compraventa, salvo que el vendedor sea un no domiciliado.
	Marca y número de placa del vehículo, si el traslado se realiza en la modalidad de transporte privado. De tratarse de una combinación se debe indicar el número de placa del camión, remolque, tracto remolcador y/o semirremolque, según corresponda.
	Fecha del control de salida de la Zofratacna.
10. Documentos autorizados (Literales b), m) y n) del numeral 6.1 y numeral 6.4 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago)	Número de RUC del emisor.
	Datos de identificación del adquirente o usuario.
	Número correlativo.

(*) En caso de señalar el motivo de traslado "otros" se deberá consignar expresamente el motivo de traslado correspondiente (literal n) del inciso 1.4 Motivos del traslado del numeral 19.2 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago).

(**) Tratándose del traslado de bienes de un puerto o aeropuerto a un terminal de almacenamiento o viceversa, cuando el motivo del traslado fuera cualquier operación, destino o régimen aduanero, bastará consignar el nombre del puerto o aeropuerto y del terminal de almacenamiento como punto de llegada o partida, respectivamente (inciso 1.16 del numeral 19.2 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago).

(***) Solo para el traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera desde el puerto o aeropuerto hasta el Almacén Aduanero.

Teniendo en cuenta lo señalado en el cuadro N° 2, se aplicará el comiso cuando los requisitos incumplidos sean considerados principales, y se aplicará la multa cuando los requisitos incumplidos sean considerados secundarios.

En el caso del comiso, excepcionalmente, cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, esta podrá aplicar una multa, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. La multa que sustituye el comiso será el 15% del valor de los bienes (no pudiendo exceder de 6 UIT). En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, dependiendo de si se trata de la Tabla I, II y III respectivamente.

Gradualidad aplicable a las sanciones de comiso y multa

Según lo dispuesto en el Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/Sunat, las sanciones de comiso y multa

aplicables a la infracción contemplada en el numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario, se gradúan de la siguiente manera (ver cuadro N° 3).

Tratándose de la multa que sustituye al comiso, esta será graduada por el anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/Sunat (ver cuadro N° 4):

CUADRO N° 4			
Criterio de gradualidad: frecuencia			
Tabla	1ra. Oportunidad	2da. Oportunidad	3ra. Oportunidad o más
	Multa rebajada		Multa sin rebaja
I	5 % VB	10 % VB	15% VB
II			
III			

CUADRO N° 3					
Criterios para aplicar la sanción	Sanción	Tablas	1ra. Oportunidad	2da. Oportunidad	3ra. Oportunidad o más
Requisitos principales	Comiso	I, II y III	4% VB(*)	8% VB(*)	15% VB(*)
Requisitos secundarios	Multa	I	10% UIT	20% UIT	30% UIT
		II	8% UIT	10% UIT	15% UIT
		III	5% UIT	8% UIT	10% UIT

(*) El infractor podrá recuperar los bienes comisados si en quince (15) o dos (2) días hábiles de notificada la resolución de comiso, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, paga la referida multa, la cual es equivalente al 15% del Valor de los Bienes (VB) y los gastos que originó la ejecución del comiso.

El Impuesto a las Apuestas

Pedro **CASTILLO CALDERÓN**(*)

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente informe el autor aborda las principales dudas respecto del Impuesto a las Apuestas, tributo de periodicidad mensual regulado tanto por el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, como por el Decreto Supremo N° 21-94-EF, mediante el que se dictan normas referidas a la aplicación del Impuesto a las Apuestas por parte de la Administración Municipal.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto a las Apuestas grava los ingresos obtenidos por eventos hípicos y similares, en los que se realice apuestas.

Es así que el sujeto pasivo es aquella persona u organización que está obligada a pagar el impuesto por el evento realizado, a favor de la municipalidad provincial donde se realiza este.

La base imponible para determinar el Impuesto vendría a ser la diferencia del ingreso total percibido por determinada entidad organizadora del evento en un determinado periodo, menos el monto otorgado en premios en el mismo periodo.

1. ¿Qué grava el Impuesto a las Apuestas?

El Impuesto a las Apuestas grava los ingresos de las entidades organizadoras de eventos hípicos y similares, en las que se realice apuestas.

Para estos efectos, se entiende por eventos similares a aquellos en los cuales, por la realización de una competencia o juego, se realizan apuestas, otorgando premios en función del total captado por dicho concepto, con excepción de los casinos de juego, los que se rigen por sus normas especiales.

Base legal:

- Artículo 38 del TUO de la Ley de Tributación Municipal⁽¹⁾.
- Artículo 2 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.

2. ¿Quién determina el monto de los premios?

Los entes organizadores determinarán libremente el monto de los premios por cada tipo de apuesta, así como las sumas que destinarán a la organización del espectáculo y a su funcionamiento como persona jurídica.

Base legal:

- Artículo 39 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.

3. ¿Quién es el sujeto pasivo del Impuesto?

El sujeto pasivo del Impuesto es la empresa o institución (entidad organizadora) que realiza las actividades gravadas.

Base legal:

- Artículo 40 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.
- Artículo 3 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.

4. ¿Cómo se determina la base imponible del Impuesto?

El Impuesto se calcula sobre la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas y el monto total de los premios otorgados el mismo mes⁽²⁾.

Se debe entender como ingreso total percibido, el monto obtenido de multiplicar el precio de cada *ticket* o boleto por el número total vendido.

Si el premio es cobrado en fecha distinta al mes en que correspondió pagarlo, pero dentro de la fecha de prescripción que establezca la entidad organizadora, dicho monto será deducible para la determinación de la base imponible correspondiente a dicho mes.

Cabe hacer referencia al siguiente pronunciamiento del Tribunal Fiscal, establecido mediante la Resolución N° 03203-7-2009, de fecha 7 de abril de 2009:

“Que en el Informe (...) la Administración señala que efectuó reparos a la determinación del Impuesto a las Apuestas de los años 2002, 2003 y 2004 (enero a marzo) en razón a que el recurrente:

(*) Asesor Tributario de *Contadores & Empresas*. Contador Público por la Universidad Ricardo Palma. Diplomado en Tributación por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ex Asesor Tributario de la División de Central de Consultas de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - Sunat.

(1) Aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF.

(2) El primer párrafo del artículo 4 del Decreto Supremo N° 21-94-EF establece que para el cálculo de la base imponible del Impuesto solo se deduce el monto de los premios efectivamente pagados a las personas que realicen las apuestas en el mes. Al respecto, el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 02628-2-2003, de fecha 16 de mayo de 2003, establece el siguiente criterio de observancia obligatoria: “El artículo 4 del Reglamento del Impuesto a las Apuestas – Decreto Supremo N° 021-94-EF, al señalar que para el cálculo de la base imponible del Impuesto a las Apuestas solo se deduce el monto de los premios efectivamente otorgados a las personas que realizan dichas apuestas, excede lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley de Tributación Municipal”.

i) dedujo determinados montos por concepto de premios que no habían sido ni pagados ni otorgados, ii) no acreditó el pago de los premios a los criadores y propietarios, iii) dedujo el premio denominado 'a la participación' que no había sido instituido debidamente en el Libro de Actas de Directorio del Jockey Club del Perú y iv) incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que sin embargo, no obran en los actuados la documentación en base a la cual la Administración ha llegado a establecer la relación de los premios que tenían la condición de 'por pagar' (boletos caducos), los premios a los propietarios y los premios a la participación, ni alguna otra documentación que demuestre fehacientemente la liquidación efectuada por el Impuesto a las Apuestas de los años 2002, 2003 y 2004 (enero a marzo), por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto las resoluciones de determinación y de multa giradas".

Base legal:

- Artículo 41 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.
- Artículos 4 y 5 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.

5. ¿Cuál es la tasa del Impuesto?

La tasa porcentual del Impuesto a las Apuestas es de 20%, mientras que la del Impuesto a las Apuestas Hípicas es de 12%. Dichas tasas deberán ser aplicadas sobre la base imponible respectiva.

Base legal:

- Artículo 42 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.
- Artículo 6 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.

6. ¿Quién es el ente recaudador del Impuesto?

La Administración y recaudación del Impuesto corresponde a la municipalidad provincial en donde se encuentre ubicada la sede de la entidad organizadora.

Base legal:

- Artículo 43 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.

7. ¿Cómo y dónde se presenta la Declaración del Impuesto?

Los contribuyentes presentarán mensualmente, en la misma fecha de pago del Impuesto, ante la municipalidad provincial respectiva, una declaración jurada

en la que se consignará el número de *tickets* o boletos vendidos, el valor unitario de estos, el monto total de los ingresos percibidos en el mes por cada tipo de apuesta, y el monto total correspondiente a los premios otorgados el mismo mes, en el formulario que para tal efecto proporcionarán las municipalidades.

El contribuyente deberá presentar la declaración dentro de los plazos previstos en el Código Tributario.

Base legal:

- Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.
- Artículos 45 y 46 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.

8. ¿Cuándo se debe efectuar el pago del Impuesto?

El Impuesto deberá ser pagado mensualmente en la municipalidad provincial respectiva o en la entidad financiera que esta designe, dentro de los primeros doce (12) días hábiles del mes siguiente a aquel en que se percibieron los ingresos.

El contribuyente deberá cancelar el impuesto dentro de los plazos previstos en el Código Tributario.

Base legal:

- Artículo 9 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.
- Artículo 46 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal.

9. ¿Qué porcentaje del Impuesto recaudado le corresponde a la municipalidad distrital?

El monto que resulte de la aplicación del impuesto se distribuirá conforme a los siguientes criterios:

- a) 60% se destinará a la municipalidad provincial.
- b) 40% se destinará a la municipalidad distrital donde se desarrolle el evento.

La municipalidad provincial, por intermedio de la respectiva entidad financiera, distribuirá los recursos que perciba por concepto del Impuesto, de acuerdo con los porcentajes establecidos en el párrafo anterior, dentro de los cinco (5) días posteriores a la fecha de percepción.

Base legal:

- Artículo 44 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.

“ El impuesto se calcula sobre la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas y el monto total de los premios otorgados el mismo mes. Se debe entender como ingreso total percibido, el monto obtenido de multiplicar el precio de cada ticket o boleto por el número total vendido. ”

- Artículo 10 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.

10. ¿Mediante qué documento será sustentada la apuesta?

Las apuestas constarán en *tickets* o boletos cuyas características serán aprobadas por la entidad promotora del espectáculo, la que deberá ponerlas en conocimiento del público, por una única vez, a través del diario de mayor circulación de la circunscripción dentro de los quince (15) días siguientes a su aprobación o modificación.

La emisión de *tickets* o boletos, será puesta en conocimiento de la municipalidad provincial respectiva.

Los contribuyentes deberán comunicar a la municipalidad provincial respectiva, con cuarenta y ocho (48) horas de anticipación, la emisión de *tickets* o boletos, estando dichas emisiones sujetas a control del referido municipio.

Base legal:

- Artículo 47 del TUO de la Ley de Tributación Municipal.
- Artículo 8 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.

11. ¿Las municipalidades provinciales podrán realizar fiscalizaciones referentes a la determinación del impuesto?

Las municipalidades provinciales, conforme lo dispone el artículo 62 del Código Tributario, podrán efectuar acciones de fiscalización directa en los eventos, con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria.

Base legal:

- Artículo 11 del Decreto Supremo N° 21-94-EF.

Inexigibilidad de pago previo para interponer recurso de reclamación oportunamente

RESUMEN EJECUTIVO

Johanna Janette LOPEZ YAURI^(*)

Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa contra las que se interpone recurso de reclamación dentro del plazo establecido, **no es requisito el pago previo de la deuda tributaria** por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero, para que ésta sea aceptada, el reclamante debe acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Sin embargo, para interponer la reclamación contra la Orden de Pago dentro del plazo establecido, es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, salvo cuando excepcionalmente, medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente.

INTRODUCCIÓN

Tal como lo establece la Ley del Procedimiento Administrativo General⁽¹⁾, frente a un acto administrativo que se supone viola, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa mediante los recursos impugnatorios que para estos efectos establezcan las normas legales.

El Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽²⁾ (en adelante, Código Tributario) regula los procedimientos administrativos, así como los recursos impugnatorios que se tramitan ante la Administración Tributaria y como es de conocimiento, si un contribuyente interpone un recurso impugnatorio dentro de los plazos establecidos por el citado cuerpo legal, este deberá abonar, únicamente, la parte de la deuda no reclamada.

Sin embargo, tal como lo señala el artículo 136 del mencionado Código, existe un supuesto en el que para interponer el recurso de reclamación, **sí es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria**.

A través del presente artículo, buscamos definir en qué circunstancias no procede el requisito del

pago previo en el caso de reclamaciones interpuestas oportunamente, y utilizar ello como un mecanismo de defensa dentro del procedimiento administrativo tributario. Indicaremos en qué consiste, la oportunidad de su exigencia por parte de la Administración Tributaria, así como la posición que al respecto adopta el Tribunal Constitucional.

¿Qué se entiende por pago previo?

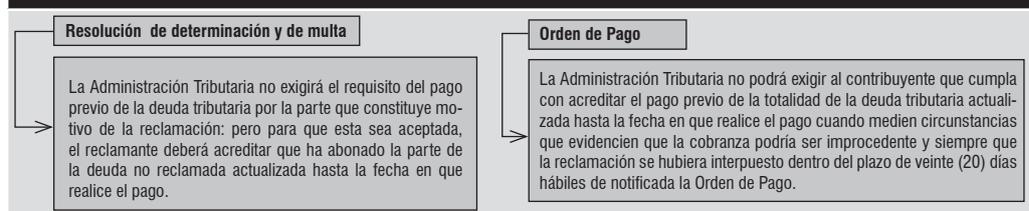
El pago previo es un requisito de admisibilidad establecido por el Código Tributario, el cual será tomado en cuenta, cuando la Administración Tributaria califique un recurso de reclamación y/o apelación.

¿Cuándo no procede el requisito del pago previo en las reclamaciones interpuestas oportunamente?

La Administración Tributaria, al momento de calificar la exigencia del pago previo en un recurso de reclamación, tendrá en cuenta el tipo de acto administrativo que ha emitido, el que a su vez es materia de calificación⁽³⁾; así tenemos: ver cuadro N° 1.

Como se ha indicado, tratándose de los recursos de reclamación interpuestos dentro del plazo de

CUADRO N° 1



(*) Asesora tributaria de *Contadores & Empresas*. Abogada por la Universidad Privada Antenor Orrego de Trujillo, con estudios de Maestría y Especialización en Derecho Tributario, egresada del 1° CAAT (Curso de Aduanas y Administración Tributaria). Resolutora de la Gerencia de Reclamaciones de la Sunat. Con especialización avanzada en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(1) Ley N° 27444.

(2) Aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

(3) Artículo 136.- Requisito del pago previo para interponer reclamaciones

Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119.

20 días hábiles contra las órdenes de pago cuya cobranza podría ser improcedente por existir circunstancias que así lo evidencien, no se exige el requisito del pago previo.

A continuación, se presentan algunos supuestos en los que el Tribunal Fiscal ha considerado que existen circunstancias que evidencian que la cobranza es improcedente:

- **Cuando se emitió la Orden de Pago ya había entrado en vigencia el acuerdo de fusión**

Resolución del Tribunal Fiscal N° 14093-4-2010 (10/11/2010)

“Que de fojas (...) obra copia del Acuerdo de Fusión por Absorción, Aumento de Capital y Modificación Parcial del Estatuto que otorgan ACOLO S.A.C., ANGOR S.A.C., ACUBO S.A.C., ALIBU S.A.C. y ALITER S.A.C., inscrito en la Oficina Registral Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos en el que se aprecia que la primera de ellas asumía a título universal y en bloque el patrimonio de las demás, entre ellas, ALITER S.A.C., la que quedaba extinguida sin liquidarse, siendo que la fecha de entrada en vigencia de la fusión es el 1 de mayo de 2007.

Que en el Inserto N° 19 de dicho acuerdo se deja constancia que mediante Expediente (...) presentado el 4 de mayo de 2007, ALITER S.A.C. comunicó a la Administración la referida fusión y la fecha de su entrada en vigencia.

Que si bien la Orden de Pago (...) fue girada por concepto de Impuesto Temporal a los Activos Netos de mayo de 2007, sobre la base de la declaración presentada por ALITER S.A.C. (...), no correspondía que se exigiera su cobro a dicha empresa sino a la recurrente, debido a que a la fecha en que fue emitido dicho valor, esto es, el 7 de agosto de 2007, ya había entrado en vigencia el acuerdo de la fusión por absorción (...).

Que en tal sentido, al existir circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza, corresponde revocar la apelada y en aplicación del principio de economía procesal y de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, que dispone que son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, corresponde declarar nula la Orden de Pago (...).”

- **El monto por el que se giró la Orden de Pago no corresponde con lo autoliquidado por el contribuyente**

Resolución del Tribunal Fiscal N° 06012-4-2008 (09/05/2012)

“Que en relación a la Orden de Pago (...) girada por Impuesto a la Renta del año 2001, cabe señalar que ha sido emitida al amparo del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario sobre la base de la información consignada en la Declaración Jurada Rectificatoria (...) por un monto de S/. 14,834.00.

Que no obstante ello, obra de folio (...) la citada declaración jurada rectificatoria correspondiente al Impuesto a la Renta del año 2001 (...) de cuya revisión se aprecia que la recurrente consignó como Impuesto a la Renta la suma de S/.17,170.00 (casilla 113), como créditos contra el impuesto el importe de S/.2,327.00 (casilla 128), y como pagos efectuados S/.74.00 y como saldo de deuda tributaria la suma de S/.14,769.00 (casilla 146).

Que de lo expuesto se aprecian circunstancias que evidenciarían la improcedencia de la cobranza de la Orden de Pago (...) al no corresponder el monto por el cual ha sido girada con lo autoliquidado por la recurrente, por lo que en aplicación de lo establecido por el citado artículo 119 del Código Tributario, procede que la Administración admita a trámite el reclamo contra dicho valor y emita el pronunciamiento correspondiente”.

- **Existe declaración rectificatoria con menor monto**

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02532-2-2005 (22/04/2005)

“Que respecto de la Orden de Pago (...) cabe señalar que de autos se aprecia que la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria mediante PDT 621 IGV-Renta Mensual (...) en la que determina una menor obligación tributaria por concepto de Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2003, por lo que al existir circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente, toda vez que dicha rectificatoria pudo surtir efectos, con posterioridad a la apelada, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 88 del Código Tributario, procede revocar la apelada, a efectos que la Administración admita a trámite la reclamación interpuesta contra el citado valor sin exigir el pago previo, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8009-5-2004, entre otras”.

- **El contribuyente alega inafectación dispuesta por ley**

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05046-1-2004 (16/07/2004)

“Que teniendo en cuenta que la inafectación antes señalada en la que la recurrente se sustenta para cuestionar la validez de la Orden de Pago, de ser cierta, podría constituir la circunstancia que evidenciará que la cobranza sería improcedente, conforme a lo establecido en el artículo 119 antes citado, la Administración debió analizarla, tal como lo ha interpretado el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s. 040-6-97 y 01877-1-2002”.

- **La Orden de Pago impugnada se sustenta en una declaración jurada presentada por un tercero**

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01877-1-2002 (05/04/2002)

“Que la recurrente sostiene que el valor recurrido se sustenta en otra declaración jurada presentada por un tercero desconocido (...).

Que si bien la Administración al amparo del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo 816, emitió la Orden de Pago impugnada, tomando como base la declaración jurada supuestamente presentada por la recurrente, desestima lo alegado por esta última respecto de la denuncia policial presentada, así como también las copias de las cartas emitidas por el Colegio de Contadores Públicos de Lima y el Instituto de Contadores del Perú en respuesta a los Oficios cursados por la policía en el proceso de investigación;

Que teniendo en cuenta que las razones antes señaladas en las que la recurrente se sustenta para cuestionar la validez de la orden de pago, de resultar ciertas, podrían constituir la circunstancia que evidenciará que la cobranza podría ser improcedente (...) la Administración debió analizarlas”.

- **La Administración no acreditó la procedencia de la emisión de las órdenes de pago**

Resolución del Tribunal Fiscal N° 290-3-2000 (04/04/2000)

“Que la Administración indica que las órdenes de pago han sido emitidas en base a los datos extraídos de los registros contables de la recurrente, al amparo de lo prescrito en el artículo 78 del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 773. (...).

Que no obstante, se observa que las órdenes de pago emitidas no expresan con precisión el fundamento de su giro, requisito que resulta pertinente se consigne conforme a los artículos 77 y 78 del Código Tributario bajo examen; a esto debe agregarse que no se cuenta con suficientes elementos para considerar que las órdenes de pago impugnadas contienen bases impositivas que coincidan con las registradas por la contribuyente, toda vez que no obran en autos las copias de los respectivos registros contables para la debida confrontación;

Que en consecuencia, en el presente caso, existen circunstancias que evidencian que la cobranza podría resultar improcedente, ameritando que la Administración admita a trámite la reclamación sin el requisito del pago previo”.

Cabe precisar que, de igual manera, para interponer **el recurso de apelación** no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye el motivo de apelación, pero para que esta sea aceptada, el apelante deberá acreditar que ha abonado la parte no apelada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago. Ello siempre que se apele dentro de los plazos señalados en el artículo 146 del Código Tributario; **caso contrario, sí procede su exigencia** por parte de la Administración Tributaria.

¿En qué momento se exige el requisito del pago previo en los recursos de reclamación interpuestos oportunamente?

En los supuestos que sí procede que la Administración Tributaria exija al contribuyente el requisito del pago previo de la deuda tributaria, este deberá acreditarlo **al interponer su recurso de reclamación**. Lo mismo debe ocurrir de tratarse de un recurso de apelación interpuesto oportunamente.

Durante la etapa de calificación del recurso de reclamación interpuesto dentro de los plazos establecidos, la Administración Tributaria evaluará el cumplimiento del requisito del pago previo. De ser el caso, y con la finalidad de que el deudor tributario subsane dicha omisión, le otorgará el plazo de quince (15) días hábiles, salvo que se trate de Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las que las sustituyan, para lo cual le otorgará un plazo de cinco (5) días hábiles.

Vencidos dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles el recurso de reclamación.

EL REQUISITO DEL PAGO PREVIO Y EL PRINCIPIO SOLVE ET REPETE

Frente a la posición del deudor tributario de considerar que, cuando la Administración Tributaria le exige el pago previo de la deuda tributaria contenida en la Orden de Pago para admitir a trámite su recurso de reclamación, estaría aplicando en forma irrestricta e irresponsablemente el principio de *solve et repete*⁽⁴⁾, debemos tener en cuenta lo siguiente:

a) Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3741-2004-AATC

Mediante esta sentencia el **Tribunal Constitucional**, en cuanto al argumento del contribuyente señalando que al cobrar la administración, un derecho administrativo, por recepcionar recursos de impugnación contra las sanciones que impone, estaría vulnerando su derecho de petición, así como su derecho de defensa como elemento del debido proceso que consagra la Constitución; **establece** que la presencia de cuotas o derechos por concepto de impugnación de los propios actos de la administración, en el mejor de los casos, **no incentiva la participación del ciudadano en el control de los actos del poder público** y genera una interferencia cuestionable para el desarrollo del Estado Social y Democrático de Derecho.

Al analizar dicha sentencia, se observa que el Tribunal Constitucional considera que **el establecimiento del pago de un derecho para impugnar una decisión de la administración es atentatorio del principio constitucional** de interdicción de la arbitrariedad en el ejercicio del poder público y, además, desde una perspectiva más general, estimula comportamientos contrarios al espíritu que debe inspirar una práctica administrativa democrática.

b) Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4242-2006-PATC

Mediante esta sentencia el Tribunal Constitucional precisa algunos aspectos de la sentencia N° 3741-2004-AA/TC que constituye precedente constitucional vinculante, que pueden tener implicancia en lo referido a la impugnación de órdenes de pago.

Como habíamos señalado en el literal a), el Tribunal Constitucional señala que todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia Administración Pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la sentencia N° 3741-2004-AA/TC.

Tal como lo precisa la sentencia **N° 4242-2006-PATC**, de una primera lectura de la citada sentencia N° 3741-2004-AA/TC, se podría suponer que **el caso de impugnación de órdenes de pago** se encuentra dentro de sus alcances; y que por lo tanto ante una reclamación o apelación en el procedimiento contencioso-tributario, la Administración Tributaria o, de suyo, el Tribunal Fiscal, **estarían impedidos** de requerir el pago previo de la deuda en estos supuestos, conforme lo dispone el artículo 136 del TUO del Código Tributario.

Sin embargo, mediante esta sentencia, se deja claro que la postura del Tribunal Constitucional es totalmente opuesta, precisando que el cobro al que hace alusión la regla establecida, mediante sentencia N° 3741-2004-AA/TC, es diferente a la naturaleza del requisito del pago previo, ya que este no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de la deuda tributaria, toda vez que la obligación se origina cuando media lo declarado por el propio contribuyente, teniendo por ello el deber de cancelarla, conforme a los supuestos del artículo 78 del Código Tributario.

Finalmente, señalamos que de ninguna manera lo señalado por el Tribunal Constitucional mediante Sentencia N° 4242-2006-PATC implica que la Administración Tributaria deje de verificar las causales de excepción al pago previo de la deuda establecidas en el artículo 136 del Código Tributario; al respecto, el mismo Tribunal Constitucional indica que la precisión efectuada no puede ser entendida como excusa para encubrir la arbitrariedad administrativa en perjuicio de las garantías del contribuyente.

(4) Principio o aforismo latino que se traduce literalmente como paga y reclama.

Devolución de retenciones indebidas por adelanto de dividendos

Pedro **CASTILLO CALDERÓN**(*)

INTRODUCCIÓN

En el presente procedimiento se abordarán las retenciones en exceso que se realizan en el ámbito empresarial cuando las empresas deciden realizar adelantos de dividendos a los accionistas, calificando dichos ingresos como rentas de segunda categoría. Los referidos adelantos se producen cuando la empresa proyecta obtener ganancias en sus resultados al finalizar el ejercicio comercial, y no siempre es así, incurriendo en retenciones indebidas (a partir de los resultados del presente ejercicio la retención es del 6.8%) por adelanto de dividendos.

Estas retenciones indebidas realizadas a los accionistas y pagadas a la Administración Tributaria (Sunat) tienen que ser devueltas por esta última a los citados accionistas, mediante el procedimiento al que se refiere el presente informe.

I. DIVIDENDOS Y CUALQUIER OTRA FORMA DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES

Mediante la Ley N° 30296⁽¹⁾ **Ley que Promueve la Reactivación de la Economía** se modifican las tasas del Impuesto a la Renta de trabajo y de fuente extranjera. Entre las modificaciones se encuentra lo establecido en el inciso f) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en el cual se indica que a efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a "Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean empresas de operaciones múltiples o empresas de arrendamiento financiero, otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación.

No es de aplicación la presunción contenida en el párrafo anterior a las operaciones de crédito en favor de trabajadores de la empresa que sean propietarios únicamente de acciones de inversión".

A raíz de esta modificación, para la Administración Tributaria, a partir del ejercicio 2015, calificará como dividendo todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición que se otorguen a favor de los socios, asociados o titulares, independientemente del plazo que se fije para su devolución.

II. REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE RETENCIONES INDEBIDAS

Como se indicó en la parte introductoria, quien debe de presentar la solicitud de devolución de retenciones indebidas, es la persona natural (accionista) ya que la empresa solo actúa como agente retenedor, siendo el sujeto pasivo del impuesto la persona natural; para lo cual esta última deberá presentar:

- Solicitud simple, en la cual se detalla el motivo de la devolución así como el importe solicitado.
- Formulario N° 4949 llenando la información solicitada (ver foto N°1).
- DNI en original y copia.

Modelo de escrito:

Solicitud de devolución de retenciones indebidas

Sres.
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat.

Yo, Luis Ricardo Gutiérrez Abanto, identificado con DNI N° 41109586, domiciliado en la Calle los Faroles N° 639 - San Isidro - Lima, solicito la devolución de retenciones indebidas, realizadas por la Empresa DVM Consultores & Asociados S.A.C., identificada con RUC N° 20121456325, por el periodo 04/2015.

Importe solicitado en devolución: S/. 1,360.00

Descripción : Devolución de retenciones indebidas
Periodo : 04/2015
Código del tributo : 3021

Para tal efecto adjuntamos la siguiente documentación:

- Formulario N° 4949.
- Fotocopia simple del DNI del solicitante (accionista).

Agradeciendo de antemano la atención prestada a esta solicitud, quedo de Ud.

Luis Ricardo Gutiérrez Abanto
Accionista

Lima, 11 de mayo de 2015

III. LLENADO DEL FORMULARIO

Llenar la información básica del contribuyente y el rubro I:

(*) Asesor Tributario de *Contadores & Empresas*. Contador Público por la Universidad Ricardo Palma. Diplomado en Tributación por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ex Asesor Tributario de la División de Central de Consultas de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - Sunat.

(1) Publicada el 31/12/2014 y vigente a partir del 01/01/2015

SUNAT	SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN	10 USO SUNAT
09 FORMULARIO 4949	02 NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA RUC DEL CONTRIBUYENTE 41109586	06 USO SUNAT Código de Area Evaluadora
		04 NUMERO DE ORDEN
APELLIDOS Y NOMBRES, DENOMINACION O RAZON SOCIAL : Luis Ricardo Gutiérrez Abanto		28 TELEFONO 01448-2595

RUBRO I. DATOS GENERALES DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION

TIPO DE SOLICITUD PRESENTADA <small>(Ver Anexo N° 1)</small>	DESCRIPCION Otros	CODIGO 101 10	IMPORTE SOLICITADO EN DEVOLUCION 102 S/. 1,360.00	<small>Seleccione la modalidad:</small> 1. Notas de Crédito Negociables 2. Cheque No Negociable 3. Orden de Pago del Sistema Financiero 2
N° DE FORMULARIO 103	N° DE ORDEN 105	PERIODO TRIBUTARIO 106 Mes: 04 Año: 2015		
TRIBUTOS O CONCEPTOS <small>(Ver anexo N° 2)</small>	DETALLE DEL TRIBUTO O CONCEPTO Renta - Distribución de Dividendos		CODIGO 107 3036	

RUBRO II. DOCUMENTO QUE GARANTIZA LA DEVOLUCION

TIPO DE DOCUMENTO 200 1. Carta Fianza 2. Póliza de Caución	N° DE DOCUMENTO 201	NOMBRE DEL EMISOR	USO SUNAT Código del Ente Emisor 203
FECHA DE EMISION 204	FECHA DE EXPIRACION 205	MONTO DEL DOCUMENTO 206	
TIPO DE DOCUMENTO 208 1. Carta Fianza 2. Póliza de Caución	N° DE DOCUMENTO 209	ENTE EMISOR	USO SUNAT Código del Ente Emisor 211
FECHA DE EMISION 212	FECHA DE EXPIRACION 213	MONTO DEL DOCUMENTO 214	

RUBRO III. NOTAS DE CREDITO NEGOCIABLES

CANTIDAD		TOTAL	
301	302	303	
304	306	307	
308	309	311	
312	313	50,000	315
316	317	20,000	318
320		10,000	323
324		5,000	326
327		1,000	330
332		500	334
		DIFERENCIA	335
		TOTAL	338
337			

RUBRO IV. SOLICITUD 08, 13,14 ó 16 (PERDIDA, NCN NO UTILIZADA, DETERIORO, DESTRUCCION ó CHEQUE NO RECOGIDO)

NUMERO	IMPORTE	NUMERO DE NCN / CHEQUE	IMPORTE
600	604	609	614
601	606	610	615
602	607	611	616
603	608	612	617

<p>DATOS DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE</p> <p>APELLIDOS Y NOMBRE Luis Ricardo Gutiérrez Abanto</p> <p style="text-align: center;"> FIRMA</p>	<p>13</p> <p>Sello y Fecha de Recepción SUNAT</p>
---	--

Trasladando el domicilio a una oficina registral de la Región Selva se cumple con el requisito de estar constituido en la selva

Informe N° 025-2015-SUNAT/5D0000

I. MATERIA

Se formula las siguientes consultas sobre el Reintegro Tributario del Impuesto General a las Ventas (IGV) para la Región Selva:

1. ¿El traslado del domicilio a la Región Selva (Loreto) de una sociedad existente y constituida en el país, es suficiente para considerar que está constituida e inscrita en dicha Región, a efectos de gozar del Reintegro Tributario del IGV, regulado en el Capítulo XI del Título I de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)?
2. ¿El porcentaje de operaciones que deben realizarse en la Región Selva para acogerse válidamente al Reintegro del IGV, solo comprenderá las actividades desarrolladas a partir de la fecha de traslado de domicilio y no la de periodos anteriores al traslado del domicilio?

II. BASE LEGAL

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del IGV e ISC, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias.

- Reglamento del Registro de Sociedades, aprobado por la Resolución del Superintendente Nacional de los Registros Públicos N° 200-2001-SUNARPSN, publicada el 27.7.2001 y normas modificatorias.

III. ANÁLISIS

1. El primer párrafo del artículo 48 del TUO de la Ley del IGV establece que los comerciantes de la Región que compren bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503 y los especificados y totalmente liberados en el Arancel Común anexo al Protocolo modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938, provenientes de sujetos afectos del resto del país, para su consumo en la misma, tendrán derecho a un reintegro equivalente al monto del Impuesto que estos le hubieran consignado en el respectivo comprobante de pago emitido de conformidad con las normas sobre la materia, siéndole de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en la presente Ley, en lo que corresponda.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 46 del TUO de la Ley del IGV señala que tratándose de personas jurídicas, para poder gozar del reintegro tributario para la Región Selva, además de cumplir los requisitos establecidos en los literales a) al e) de dicho artículo⁽¹⁾, deberán estar constituidas e inscritas en los Registros Públicos de la Región⁽²⁾.

(1) Qué son los siguientes:

- a) Tener su domicilio fiscal y la administración de la empresa en la Región;
 - b) Llevar su contabilidad y conservar la documentación sustentatoria en el domicilio fiscal.
 - c) Realizar no menos del setenta y cinco por ciento (75%) de sus operaciones en la Región. Para efecto del cómputo de las operaciones que se realicen desde la Región, se tomarán en cuenta las exportaciones que se realicen desde la Región, en tanto cumplan con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas;
 - d) Encontrarse inscrito como beneficiario en un Registro que llevará la SUNAT, para tal efecto ésta dictará las normas correspondientes. La relación de los beneficiarios podrá ser materia de publicación, incluso la información referente a los montos devueltos; y,
 - e) Efectuar y pagar las retenciones en los plazos establecidos, en caso de ser designado agente de retención.
- (2) Cabe mencionar que según el artículo 45 del TUO de la Ley del IGV, se denominaba "Región", para efectos del reintegro tributario para la Región Selva, al territorio comprendido por los departamentos de Loreto, Ucayali, San Martín, Amazonas y Madre de Dios; sin embargo, se debe tomar en cuenta que el Decreto Legislativo N° 978 (publicado el 15.3.2007) excluyó, a partir del 1.7.2007, a los departamentos de Amazonas, Ucayali y Madre de Dios y la provincia de Alto Amazonas del departamento de Loreto del ámbito de aplicación del artículo 48° del citado TUO.

Asimismo, cabe indicar que la Ley N° 28575, Ley de Inversión y Desarrollo de la Región San Martín y eliminación de exoneraciones e incentivos tributarios (publicada el 6.7.2005 y normas modificatorias), excluyó al departamento de San Martín del ámbito de aplicación del artículo 48° del TUO de la Ley del IGV.

Posteriormente, el artículo único de la Ley N° 29647, Ley que proroga el plazo legal y restituye beneficios tributarios en el departamento de Loreto (publicada el 1.1.2011), restituyó el reintegro tributario para la Región Selva a la provincia del Alto Amazonas del citado departamento.

En ese sentido, únicamente se mantiene vigente la aplicación del Reintegro Tributario para la Región Selva respecto del departamento de Loreto, habiendo el artículo Único de la Ley N° 29964, Ley que proroga beneficios tributarios para la Región Loreto (publicada el 16.12.2012), prorrogado su aplicación hasta el 31.12.2015.

Al respecto, el inciso e) del numeral 1 del artículo 11 del Reglamento de la Ley del IGV establece que se entenderá por "personas jurídicas constituidas e inscritas en la Región" a aquellas que se inscriban en los Registros Públicos de uno de los departamentos comprendidos dentro de la Región.

Por otro lado, el primer párrafo del artículo 20 de la Ley General de Sociedades señala que el domicilio de la sociedad es el lugar, señalado en el estatuto, donde desarrolla algunas de sus actividades principales o donde instala su administración.

Por su parte, el artículo 29 del Reglamento del Registro de Sociedades dispone que en el asiento de inscripción del pacto social, del establecimiento de sucursal, o de sus modificaciones, deberá consignarse como domicilio una ciudad ubicada en territorio peruano, precisándose la provincia y departamento a que dicha ciudad corresponde.

Asimismo, el artículo 30 del Reglamento en mención establece que para inscribir el cambio de domicilio en el Registro de una Oficina Registral distinta a aquella donde está inscrita la sociedad o sucursal, se presentará al Registrador del nuevo domicilio, además de la escritura de modificación del estatuto, copia literal de todos los asientos de inscripción de la partida registral, que incluya el del cambio de domicilio, salvo que el sistema informático permita la remisión por medio electrónico autorizado de dichos asientos.

Agrega el citado artículo que el Registrador abrirá una partida registral y reproducirá literalmente los asientos de inscripción referidos, dejando constancia de la certificación, de su fecha y del Registrador que lo expidió, cuando corresponda. Luego extenderá el asiento de cambio de domicilio y lo hará conocer al Registrador originario, quien procederá a cerrar la partida registral de la sociedad.

2. Como se aprecia de las normas antes glosadas, tratándose de personas jurídicas, para que puedan gozar del reintegro tributario para la Región Selva, que actualmente solo comprende al departamento de Loreto, además de cumplir los requisitos establecidos en los literales a) al e) del artículo 46 del TUO de la Ley del IGV,

deberán estar constituidas e inscritas en los Registros Públicos de la Región, debiendo entenderse como tales, según lo antes indicado, a aquellas que se inscriban en los Registros Públicos del departamento de Loreto.

Asimismo, se aprecia que las personas jurídicas se encuentran facultadas para cambiar de domicilio, y en caso este se encuentre fuera de la jurisdicción de la Oficina Registral en la que se hubieren inscrito como tales, deben inscribir dicho cambio en el Registro de la Oficina Registral que tenga jurisdicción en el nuevo domicilio, lugar en el cual el Registrador abrirá una nueva partida registral a nombre de la persona jurídica, reproducirá literalmente los asientos de inscripción de su anterior partida registral y extenderá el asiento de cambio de domicilio, lo que será puesto en conocimiento del Registrador de la Oficina Registral originaria, quien procederá a cerrar la partida registral inicial de la persona jurídica.

Nótese que el cambio de domicilio de una persona jurídica, siguiendo las pautas señaladas en el párrafo anterior, conlleva a que se considere constituida e inscrita en el Registro de la Oficina registral que tiene jurisdicción en su nuevo domicilio.

En ese sentido, en lo que respecta a la primera consulta, toda vez que tratándose de personas jurídicas, para efectos de gozar del reintegro tributario para la Región Selva, deben estar constituidas e inscritas en los Registros Públicos de la Región, entendiéndose como tales a aquellas que se inscriban en los Registros Públicos del departamento de Loreto; el traslado del domicilio de una sociedad existente y constituida en el país al citado departamento, siguiendo las pautas antes señaladas, es suficiente para considerar que está constituida e inscrita en dicha Región⁽³⁾.

3. Por otro lado, en cuanto a la segunda consulta, el inciso c) del artículo 46 del TUO de la Ley del IGV establece como uno de los requisitos que deben cumplir los comerciantes de la Región Selva para el goce del reintegro tributario, el realizar no menos del setenta y

cinco por ciento (75%) de sus operaciones en la Región.

Al respecto, el inciso d) del numeral 1 del artículo 11 del Reglamento de la Ley del IGV señala que se entenderá por operaciones a las ventas y/o servicios realizados en la Región.

Asimismo, cabe indicar que el numeral 2 del artículo 11 en mención dispone que para determinar el porcentaje de operaciones realizadas en la Región se considerará el total de operaciones efectuadas por el comerciante durante el año calendario anterior. Agrega dicho numeral que el comerciante que inicie operaciones durante el transcurso del año calendario estará comprendido en el Reintegro siempre que durante los tres (3) primeros meses el total de sus operaciones en la Región sea igual o superior al 75% del total de sus operaciones.

Adicionalmente, el citado numeral señala que si en el período mencionado el total de sus operaciones en la Región, llegara al porcentaje antes indicado, el comerciante tendrá derecho al reintegro tributario por el año calendario desde el inicio de sus operaciones. De no llegar al citado porcentaje, no tendrá derecho al reintegro por el referido año, debiendo en el año calendario siguiente determinar el porcentaje de acuerdo a las operaciones realizadas en la Región durante el año calendario inmediato anterior.

En ese sentido, dado que tratándose de las personas jurídicas que hubieren trasladado su domicilio a la Región Selva, estas se consideran constituidas e inscritas en la Región a partir de la inscripción de su cambio de domicilio en los Registros Públicos del departamento de Loreto; será recién desde ese momento que se deberá considerar que han iniciado operaciones en la Región.

En consecuencia, para efectos de determinar el porcentaje de operaciones que deben realizar en la Región Selva para acogerse válidamente al reintegro tributario del IGV, solo se deberá considerar las operaciones efectuadas a partir de la inscripción de su cambio de domicilio en los Registros Públicos del departamento de Loreto y no la de periodos anteriores

(3) En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las resoluciones N°s 411-2-97, 1030-3-99, 523-4-2001 y 12317-2-2013.

a dicho momento, debiendo tomarse en cuenta, además, lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 11° del Reglamento de la Ley del IGV.

IV. CONCLUSIONES

1. El traslado del domicilio a la Región Selva (departamento de Loreto) de una sociedad existente y constituida en el país, es suficiente para considerar que está constituida e inscrita en dicha Región a efectos de gozar del reintegro tributario del IGV.
2. Para efectos de determinar el porcentaje de operaciones que la sociedad a que se refiere el numeral anterior, debe realizar en la Región Selva para acogerse válidamente al citado reintegro tributario, solo se deberá considerar las operaciones efectuadas a partir de la inscripción de su cambio de domicilio en los Registros Públicos del departamento de Loreto y no la de períodos anteriores a dicho momento, debiendo tomarse en cuenta, además, lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 11 del Reglamento de la Ley del IGV.



Nuestra opinión

Alfredo Gonzalez Bisso(*)

La selva es una de las zonas que cuenta con el mayor número de beneficios tributarios en el Perú, esto debido a que por las diversas dificultades que debe afrontar (geográficas principalmente), se trata de una región que no ha tenido un crecimiento similar al resto del Perú, por lo que la adopción de medidas tributarias, tales como exoneraciones y en especial el reintegro del IGV que vemos en el presente informe, buscan promover el crecimiento de la región, la generación de empleo, la inversión privada, entre otros.

Por tanto, tenemos que en este tipo de beneficios tributarios, el elemento esencial que permite a un contribuyente gozar de ellos, es que se encuentre situado en dicha región, toda vez que el legislador considera que aliviando la carga tributaria de los agentes económicos de dicha región, se beneficiaría el desarrollo de dicho territorio en particular.

En el Informe N° 025-2015-Sunat/5D0000, materia de comentario, podemos observar que la Administración se pronuncia sobre

el traslado de domicilio de las personas jurídicas a la Región Selva, a fin de gozar de beneficios tributarios.

Al respecto, trataremos brevemente los principales aspectos relacionados al pronunciamiento de la Sunat en el citado informe, en cuanto a la naturaleza del reintegro del IGV, sus requisitos, y el domicilio como requisito de este beneficio tributario.

¿Qué es el reintegro tributario de la Región Selva?

El reintegro tributario es aquel beneficio establecido a favor de los comerciantes de la Región Selva, consistente en la devolución del IGV que estos hubieran pagado por las adquisiciones de bienes provenientes de sujetos afectos al IGV del resto del país, y que son los bienes contenidos en el apéndice del Decreto Ley N° 21503 y los especificados y, totalmente liberados en el Arancel Común anexo al Protocolo modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938. Las condiciones para acreditar la solicitud, así como el cumplimiento de los requisitos se encuentran regulados en los artículos 46 y 48 de la Ley del IGV, el artículo 11 de su Reglamento y la Resolución de Superintendencia N° 224-2004/Sunat.

¿Qué requisitos se debe cumplir para acceder al beneficio?

Los requisitos que deben reunir los comerciantes de la Región Selva para gozar del reintegro tributario, se encuentran contemplados en el artículo 46 de la Ley del IGV:

a) Tener domicilio fiscal y la administración de la empresa en la región

Al respecto, el artículo único de la Ley N° 28813 precisa que se cumple con el requisito de tener la administración de la empresa en la Región Selva a que se refiere el literal a) del artículo 46 del TUO de la Ley del IGV, si en los doce meses anteriores a la presentación de la solicitud de Reintegro Tributario, un trabajador de la empresa hubiera seguido las indicaciones impartidas por las personas que ejercen la función de administración de esta, las cuales no necesariamente tienen su residencia en la Región Selva.

b) Llevar su contabilidad y conservar la documentación sustentatoria en el domicilio fiscal

Sobre el particular, el numeral 4 del artículo 11 del Reglamento de la Ley del IGV señala que se considera que se lleva la contabilidad y se conserva la documentación sustentatoria en el domicilio fiscal, siempre que en el citado domicilio, ubicado en la región, se encuentren los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, y los documentos sustentatorios que el comerciante esté obligado a proporcionar a la Sunat, así como el responsable de estos.

Adicionalmente a ello, en aplicación de lo dispuesto por el artículo único de la Ley N° 28813, se cumple con el requisito si se realiza la presentación de la documentación contable en el domicilio fiscal.

c) Realizar no menos del setenta y cinco por ciento (75%) de sus operaciones en la región

A efectos del cómputo de las operaciones que se realicen desde la región, se tomarán en cuenta las exportaciones que se realicen desde esta, en tanto cumplan con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas. El numeral 2 del artículo 11 del Reglamento de la LIGV precisa que para determinar el porcentaje de las operaciones realizadas en la región se considerará el total de operaciones efectuadas por el comerciante durante el año calendario anterior.

El comerciante que inicie operaciones durante el transcurso del año calendario estará comprendido en el reintegro siempre que durante los tres (3) primeros meses el total de sus operaciones en la región sea igual o superior al 75% del total de sus operaciones. Si en el periodo mencionado el total de sus operaciones en la región llegara al porcentaje antes indicado, el comerciante tendrá derecho al reintegro tributario por el año calendario desde el inicio de sus operaciones. De no llegar al citado porcentaje, no tendrá derecho al reintegro por

(*) Abogado por la Universidad de Lima. Con estudios de Posgrado en Tributación en la Universidad de Lima. Asesor tributario de *Contadores & Empresas*, con experiencia laboral en la División de Reclamos de la Intendencia Regional Lima de la Sunat y exasesor del Tribunal Fiscal.

“El traslado del domicilio a la Región Selva (departamento de Loreto) de una sociedad existente y constituida en el país, es suficiente para considerar que está constituida e inscrita en dicha región a efectos de gozar del reintegro tributario del IGV.”

el referido año, debiendo en el año calendario siguiente determinar el porcentaje de acuerdo con las operaciones realizadas en la región durante el año calendario inmediato anterior.

d) Encontrarse inscrito como beneficiario en un registro que llevará la Sunat para tal efecto. Esta dictará las normas correspondientes

De acuerdo con lo dispuesto en el literal d) del artículo 46 de la Ley del IGV, para poder gozar del reintegro se requiere que el contribuyente se encuentre inscrito como beneficiario en un registro, para lo cual la Sunat dicta las normas pertinentes.

e) Efectuar y pagar las retenciones en los plazos establecidos, en caso de ser designado agente de retención

Solo otorgarán derecho al reintegro tributario las adquisiciones de bienes efectuadas con posterioridad al cumplimiento de los requisitos mencionados en los incisos a), b) y d) del citado artículo 46.

Como podemos apreciar de lo expuesto, los requisitos exigidos para gozar de los beneficios tributarios otorgados por el reintegro del IGV para la Región Selva, están en función de que el contribuyente esté situado, lleve su administración y realice parte importante de sus operaciones en dicha región. Esto debido a que se trata de un beneficio tributario que busca favorecer a los contribuyentes de dicha región. En ese sentido, el domicilio representa un elemento fundamental para determinar que dicho beneficio cumple su objetivo de favorecer a un contribuyente de la Región Selva.

Regulación del concepto de domicilio y del cambio de domicilio

El concepto de domicilio es muy importante a efectos jurídicos toda vez que se trata del centro de imputación de

derechos y obligaciones de la persona jurídica. Al respecto, el artículo 20 de la Ley General de Sociedades señala que: “El domicilio de la sociedad es el lugar, señalado en el estatuto, donde desarrolla alguna de sus actividades principales o donde instala su administración. En caso de discordancia entre el domicilio de la sociedad que aparece en el Registro y el que efectivamente ha fijado, se puede considerar

cualquiera de ellos. La sociedad constituida en el Perú tiene su domicilio en territorio peruano, salvo cuando su objeto social se desarrolle en el extranjero y fije su domicilio fuera del país”.

Por otra parte, el artículo 30 del Reglamento de Registro de Sociedades señala respecto del cambio de domicilio: “Para inscribir el cambio de domicilio en el Registro de una Oficina Registral distinta a aquella donde está inscrita la sociedad o sucursal, se presentará al Registrador del nuevo domicilio, además de la escritura de modificación del estatuto, copia literal de todos los asientos de inscripción de la partida registral, que incluya el del cambio de domicilio, salvo que el sistema informático permita la remisión por medio electrónico autorizado de dichos asientos.

El Registrador abrirá una partida registral y reproducirá literalmente los asientos de inscripción referidos, dejando constancia de la certificación, de su fecha y del Registrador que lo expidió, cuando corresponda. Luego extenderá el asiento de cambio de domicilio y lo hará conocer al Registrador originario, quien procederá a cerrar la partida registral de la sociedad”.

Por tanto, tenemos que la legislación peruana sobre actos inscribibles en los registros públicos contempla la posibilidad que una persona jurídica decida cambiar de domicilio a otra circunscripción, para lo cual entre otros documentos, solicitará la escritura pública donde conste el respectivo cambio de los estatutos de la empresa. Ahora bien,

siendo que la figura del traslado de domicilio es válida, entonces, se tiene que no es necesario que una persona jurídica se constituya originariamente en una Oficina Registral de la Región selva para que califique como situada en la Selva, sino que también se entiende como cumplida dicha condición en el supuesto que el contribuyente efectúe el correspondiente cambio de domicilio y adquiera de forma derivada el domicilio en la Región Selva.

Asimismo, a efectos de determinar si se tiene derecho o no al reintegro del IGV, la condición de domicilio en la Región Selva incide también respecto del cómputo de las operaciones (al menos 75% de sus operaciones en la Región Selva), toda vez que solamente serán tomadas en cuenta las operaciones realizadas a partir del momento en que el comerciante cumple con la condición de tener domicilio en la Región Selva.

Finalmente, como referente sobre el tratamiento que da la normativa tributaria en casos similares, tenemos lo establecido en La Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (Ley N° 27037), que tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía.

Bajo esa misma óptica de buscar promover el desarrollo de la Región Selva es que se dispuso el beneficio del reintegro del IGV para la Región Selva, materia del presente análisis.

Ahora bien, revisando la norma reglamentaria de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (Decreto Supremo N° 103-99-EF), se tiene que el legislador estableció como requisito para poder gozar de los beneficios de dicha norma, entre otros, que la persona jurídica debe estar inscrita en las Oficinas Registrales de la Amazonía. Lo resaltante para nuestro análisis es que esta norma establece expresamente que el requisito de la inscripción registral en la Amazonía se cumple tanto si la empresa se inscribió originalmente en los Registros Públicos de la Amazonía como si dicha inscripción se hubiera realizado con motivo de un posterior cambio domiciliario⁽⁴⁾.

(4) Artículo 2 inciso b) del Decreto Supremo N° 103-99-EF, Reglamento de la ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.