



# Tribunal Fiscal

N° 03784-9-2024

**EXPEDIENTE N°** : 3732-2023  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 18 de abril de 2024

**VISTA** la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución N° de 23 de diciembre de 2022, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero a abril de 2021<sup>1</sup>.

## CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que como resultado la fiscalización parcial por el Impuesto General a las Ventas, la Administración observó determinadas operaciones por concepto de arrendamiento de bienes con la detracción del 10%, a pesar de que dichas operaciones constituyen contratos de construcción de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT y la Revisión 4 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme – CIIU, siendo que en este último se define que el alquiler de equipos de construcción con operador que se destinen a actividades de construcción se clasifican como actividades de construcción.

Que precisa que la interpretación de la Administración respecto del numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que excluye al arrendamiento de equipos de construcción con operario en la ejecución de la obra, es errada, puesto que se estaría negando la existencia de un supuesto que la misma norma reconoce en el numeral 2 del citado anexo, siendo que la referida exclusión se da cuando los equipos arrendados con operario se emplean en labores que no son propiamente actividades de construcción, y, en su caso, el alquiler de equipos de construcción con operario ha sido exclusivamente para actividades propias de la ejecución de un contrato de obra civil, y por tanto, se clasifica como construcción y no como arrendamiento exclusivo, por lo que le corresponde la detracción del 4%, habiendo cumplido con pagar oportunamente dicha detracción considerando el aludido porcentaje correcto. Sobre el particular, invoca las Cartas N° y los Informes N°

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización parcial realizada al recurrente reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero a abril de 2021, por no efectuar el depósito del íntegro de la detracción correspondiente al servicio de arrendamiento de bienes.

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 991, 992 y 996), la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización parcial<sup>2</sup>, producto del cual determinó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos febrero a abril de 2021, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° objeto de impugnación (folios 131, 133 y 137 a 139).

- <sup>1</sup> Cabe señalar que, según se aprecia del recurso de apelación presentado por el recurrente (folios 1282 a 1290), este no ha cuestionado la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2021. Al respecto, en la resolución apelada, la Administración indica que, por el referido tributo y periodo, no efectuó ningún reparo (folio 1266).
- <sup>2</sup> En el que el elemento del tributo a fiscalizar fue el crédito fiscal de adquisiciones y compras, y los aspectos contenidos en dicho elemento fueron las operaciones de compras y adquisiciones.



Firmado Digitalmente por  
QUEUNA DÍAZ Raul Nicolas  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 22/04/2024 15:16:34  
COT  
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por  
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 22/04/2024 16:04:27 COT  
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por  
BARRERA VÁSQUEZ Sarita  
Emperatriz FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 22/04/2024 16:23:57  
COT  
Motivo: Soy el autor del documento



# Tribunal Fiscal

N° 03784-9-2024

Que del Anexo N° 2 a las anotadas resoluciones de determinación (folio 137), se advierte que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero a abril de 2021, por no efectuarse el depósito del íntegro de las detracciones, de acuerdo con el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Que al respecto, mediante el numeral 7 del punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° la Administración solicitó al recurrente que proporcionara copias escaneadas de las constancias de detracción correspondientes a diversas operaciones con sus proveedores, detalladas en el Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento (folios 880, 881 y 883).

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó las copias escaneadas de las constancias de detracción de las operaciones detalladas en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 192 y 433).

Que en el numeral 7 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 142 a 145), la Administración dejó constancia que el recurrente proporcionó las constancias de detracción de las operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT, no obstante, advirtió que los depósitos de detracción correspondientes a las facturas emitidas por los proveedores

por concepto de "horas de retroexcavadora (máquina operada)", "horas de excavadora (máquina operada)", "servicio de alquiler de camioneta" y "servicio de alquiler de volquete con operador incluido", correspondientes a los meses de febrero, marzo y abril de 2021, detalladas en el Cuadro N° 1 inserto en dicho resultado, habían sido realizados de forma incompleta. Explicó que las referidas operaciones se encontraban sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias - SPOT según el numeral 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT y modificatorias, correspondiéndole una detracción del 10%, al calificar como arrendamiento de bienes muebles, siendo que no se encontraban enmarcadas en el numeral 9 del mismo Anexo N° 3, como alegaba el recurrente, toda vez que, si bien el citado numeral 9 señalaba que estaban sujetas a la detracción del 4% los contratos de construcción según lo que comprendía el inciso d) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el cual, a su vez, hacía referencia a las actividades clasificadas como construcción en la CIIU de las Naciones Unidas, el mismo que incluía "el alquiler de equipo de construcción con operarios" como actividad de construcción que se realice con ese equipo; el aludido numeral 9 del Anexo N° 3 también exceptuaba de manera expresa el servicio **exclusivo** de alquiler de equipo de construcción dotado de operario, esto es, que la norma especial del SPOT expresamente excluía de dicho numeral el referido servicio siempre que el mismo consistiera **exclusivamente** en dicho alquiler de equipo de construcción dotado de operario<sup>3</sup>. Concluyó que, por lo anterior, las facturas de compra detalladas en el Cuadro N° 1, antes referido, no se encontraban enmarcadas en el anotado numeral 9 del Anexo N° 3 sino en el numeral 2 del mismo anexo, por lo que la detracción correspondiente era del 10% y no del 4%, y, en ese sentido, al haber realizado el recurrente el depósito de detracción por importes menores y no en su integridad, observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos febrero, marzo y abril de 2021.

Que de conformidad con el numeral 2.2 del artículo 2 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF (en adelante, el Decreto), la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al SPOT, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8 de la indicada ley.

Que mediante el inciso a) del artículo 3 del mencionado Decreto, se señaló que se entenderán por operaciones sujetas al SPOT, la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta; indicándose en el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5 de la referida norma, que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3 y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma

<sup>3</sup> El subrayado y resaltado es nuestro.



# Tribunal Fiscal

Nº 03784-9-2024

y condiciones para realizarlo; sin perjuicio del momento que se establezca de conformidad con el artículo 7.

Que según el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7 del referido Decreto, tratándose de las operaciones de prestación de servicios, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: b.1) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT, b.2) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT y b.4) Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre<sup>4</sup>.

Que asimismo, el inciso d) del numeral 7.1 del mismo artículo 7 indica que tratándose de contratos de construcción, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: d.1) Hasta la fecha del pago parcial o total, d.2) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT y d.3) Con anterioridad al inicio de la construcción.

Que la Primera Disposición Final del Decreto, modificado por el Decreto Legislativo N° 1395<sup>5</sup>, dispone que en las operaciones sujetas al Sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución de dicho impuesto, en el periodo en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe hasta el quinto (5) día hábil del mes de vencimiento para la presentación de la declaración de dicho periodo. En caso contrario, el derecho se ejerce a partir del periodo en que se acredite el depósito.

Que el inciso a) del artículo 13 del Decreto, modificado por la Ley N° 28605, establece que mediante resolución de superintendencia se designará los sectores económicos, los bienes, servicios, contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Que el artículo 12 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que aprueba las normas para la aplicación del SPOT al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 293-2010-SUNAT, señala que estarán sujetos al sistema los contratos de construcción y servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo 3.

Que el numeral 2 del Anexo N° 3 de la citada resolución de superintendencia, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 343-2014-SUNAT, prevé como servicio afecto al SPOT con el porcentaje de 10%, el arrendamiento de bienes, que comprende el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles e inmuebles. Para tal efecto, se consideran bienes muebles a los definidos en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, se incluye en la presente definición al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles dotado de operario en tanto no califiquen como contrato de construcción de acuerdo a la definición contenida en el numeral 9 del presente anexo<sup>6</sup>. No se incluyen en esta definición los contratos de arrendamiento financiero.

Que según el numeral 9 del referido Anexo 3 de la mencionada resolución de superintendencia, incorporado por la Resolución de Superintendencia N° 293-2010/SUNAT, se encuentran sujetos al SPOT los contratos de construcción, entendiéndose como tales, a los que se celebren respecto de las actividades comprendidas en el inciso d) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, con excepción de aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario<sup>7</sup>; estableciéndose en 4% el porcentaje de detracción para dichos contratos, de acuerdo con la modificación introducida por la Resolución de Superintendencia N° 265-2013-SUNAT.

<sup>4</sup> Supuesto incorporado por la Ley N° 28605.

<sup>5</sup> Publicado el 6 de setiembre de 2018.

<sup>6</sup> Idem Nota a pie 3.

<sup>7</sup> Idem Nota a pie 3.



# Tribunal Fiscal

N° 03784-9-2024

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 13086-8-2012, el derecho al crédito fiscal se ejercerá a partir del periodo en que se acredite el depósito de la detracción por el monto que deba efectuarse conforme con las normas aplicables a tal efecto.

Que de lo expuesto, se concluye que para tener derecho a la utilización del crédito fiscal debe acreditarse, entre otros aspectos, que se ha efectuado la cancelación de la detracción por la operación realizada, que se encuentre sujeta al SPOT.

Que en el presente caso, obran en autos las Facturas N°

emitidas por los proveedores

por concepto de "horas de retroexcavadora (máquina operada)", "horas de excavadora (maquina operada)", "servicio de alquiler de volquete con operador incluido" y "servicio de alquiler de camioneta". Asimismo, se aprecian los contratos de alquiler de volquete con operador, suscritos por el recurrente como arrendatario, y como arrendadora; los contratos de alquiler de excavadora y de retroexcavadora, suscritos por el recurrente como arrendatario, y como arrendadora; así como los contratos de alquiler de vehículo con operario, suscritos por el recurrente como arrendatario, y como arrendadora, respecto de una camioneta (folios 1136 a 1226). De los mencionados documentos se aprecia que el recurrente arrendó volquetes, excavadoras, y retroexcavadoras, a cambio del pago de una tarifa por hora que incluía el operador encargado de dichos equipos, así como también arrendó camionetas con operario, a cambio del pago de un determinado importe mensual.

Que como se desprende de los aludidos documentos, las facturas observadas contienen operaciones que califican como servicios de arrendamiento de bienes muebles, a que se refiere el numeral 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, antes glosado, resultando aplicable el porcentaje de detracción del 10%, y no, como sostiene el recurrente, el porcentaje del 4% que corresponde a los contratos de construcción, en tanto tales operaciones comprenden el arrendamiento de bienes muebles dotados de operario que no califican como contrato de construcción de acuerdo a la definición contenida en el numeral 9 del mismo Anexo N° 3.

Que en efecto, si bien es cierto que, en el caso del alquiler de equipos de construcción con operario, dicha actividad podría ser considerada como contrato de construcción para efectos de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al estar comprendida en el inciso d) del artículo 3 de la citada ley, el cual establece que, por construcción, se entiende a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, de cuya Revisión 4, Sección F, denominada como "Construcción", se señala que: "el alquiler de equipo de construcción con operarios se clasifica con la actividad de construcción concreta que se realice con ese equipo"; también lo es que, en el presente caso, se advierte que el recurrente celebró contratos de alquiler que consistían **exclusivamente** en la cesión en uso de equipos de construcción (tales como volquete, excavadora y retroexcavadora), dotados de operario, operaciones por las cuales se emitieron las facturas objeto de reparo, siendo que tal actividad se encuentra excluida de forma expresa de la definición de contratos de construcción contenida en el numeral 9 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, por lo que no corresponde considerar que tal actividad califica como contratos de construcción para efectos de la aplicación del porcentaje de detracción del SPOT<sup>8</sup>, y, por ende, lo alegado por el recurrente en contrario carece de asidero.

Que en tal sentido, los alquileres de bienes sustentados en las facturas reparadas, calificaban como servicios de arrendamiento de bienes sujetos al SPOT con un porcentaje de detracción del 10%, por lo que estando arreglado a ley el reparo analizado, corresponde confirmar la resolución apelada en el extremo impugnado.

Que sobre lo indicado por el recurrente en cuanto a que la exclusión contenida en el numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT se da cuando los equipos arrendados con operario se emplean en labores que no son propiamente actividades de construcción, siendo que, en su caso, el alquiler de equipos de construcción con operario ha sido exclusivamente para actividades propias de la ejecución de un contrato de obra civil, y por tanto, se clasifica como construcción y no como

<sup>8</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 07395-4-2016.



# Tribunal Fiscal

N° 03784-9-2024

arrendamiento exclusivo; cabe remarcar que en el presente caso, se ha advertido que el recurrente celebró contratos de alquiler que consistían exclusivamente en la cesión en uso de equipos de construcción (tales como volquete, excavadora y retroexcavadora), dotados de operario, operaciones por las cuales se emitieron las facturas reparadas, actividad comprendida en la exclusión expresa contenida en el aludido numeral 9 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT. Así pues, no se advierte que dicha exclusión esté vinculada al destino otorgado a los bienes arrendados, como sugiere el recurrente, sino a la exclusividad de la operación de arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario, entendida esta como que dicha actividad sea el único concepto facturado<sup>9</sup>.

Que respecto a las Cartas N°

y los Informes N°

invocados por el recurrente; corresponde mencionar que conforme con el segundo párrafo del artículo 94 del Código Tributario, el pronunciamiento emitido por la Administración en respuesta a las consultas institucionales es de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración, por lo que tales pronunciamientos no resultan vinculantes para este Tribunal. Sin perjuicio de ello, cabe indicar que tal como refiere la Administración en la resolución apelada, las Cartas N°

y el Informe N°

datan de los años 2004, 2005 y 2006, por lo que son anteriores a la modificación efectuada del numeral 2 del Anexo N° 3 por la Resolución de Superintendencia N° 293-2010-SUNAT; asimismo, en el caso del Informe N°

este hace referencia al caso en que la mayor parte de los elementos facturables de un contrato de obra (pero no exclusivamente) está compuesta por arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario, por lo que se trata de un caso distinto al de autos en el que se aprecia la exclusividad de la operación de cesión en uso de equipos de construcción objeto de las facturas observadas.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración<sup>10</sup>, según se acredita con la constancia que obra en autos (folio 1326).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución N°

de 23 de diciembre de 2022, en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Blanco Calderón**  
**Secretario Relator**  
BV/BC/ZR/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

<sup>9</sup> Según la REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, el adjetivo "exclusivo" se define como único, solo, excluyendo a cualquier otro, y tiene como sinónimos: único, solo, mero. Véase en el siguiente enlace: <https://dle.rae.es/exclusivo>.

<sup>10</sup> A pesar de que el recurrente fue debidamente notificado con la citación a la diligencia del informe oral (folios 1320 y 1321).