

EXPEDIENTE N° : 2317-98
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 28 de octubre de 1999

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07692, de fecha 26 de enero de 1998, que declara improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-3-05976 emitida por reparos en el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 1995;

CONSIDERANDO:

Que la Administración Tributaria efectuó la verificación contable tributaria de la recurrente por el período comprendido entre noviembre de 1994 y octubre de 1995, reparando en tal ocasión el crédito fiscal al haber utilizado para el efecto documentos no considerados comprobantes de pago, por lo que se emitieron las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-3911 y 012-3-3912 correspondientes a los ejercicios gravables de 1994 y 1995, respectivamente, en relación a las cuales la recurrente interpuso reclamación, recurso que fue declarado improcedente mediante la Resolución de Intendencia N° 015-4-05982 del 30 de setiembre de 1996;

Que en cuanto a la incidencia del Impuesto a la Renta y como resultado de la verificación contable de dicho impuesto correspondiente al período gravable de 1995, la SUNAT expidió la Resolución de Determinación N° 012-3-05976, reparándose los cargos a la cuenta de costos 9111000 (Materiales Directos) amparados con las Notas de Débito Nos. 1311, 1312, 1431, 1432 y 1655, expedidas por Petroperú S.A. por concepto de transferencias de bienes, al considerar que debieron emitirse facturas por no tratarse de descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros conceptos, accesorios al principal (la venta o servicios original), al amparo de lo establecido en los artículos 26° y 27° del Decreto Legislativo N° 775, en concordancia con los artículos 25° y 10° de los Reglamentos de Comprobantes de Pago aprobados por las Resoluciones de Superintendencia Nos. 067-93-EF/SUNAT y 035-95/SUNAT, respectivamente, y estando a lo establecido en el inciso j) del artículo 44° del Decreto Legislativo N° 774 e inciso b) del artículo 25° del Decreto Supremo N° 122-94-EF;

Que en primer término, debe manifestarse que las normas del Impuesto General a las Ventas que sustentan la indicada Resolución de Determinación (artículos 26° y 27° del Decreto Legislativo N° 775), no son de aplicación al Impuesto a la Renta, para efectos de determinar reparos a este último;

Que de otro lado, el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago;

Que el inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF dispone que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto;

Que de acuerdo con los Reglamentos de Comprobantes de Pago vigentes durante los períodos en los que se emitieron las referidas notas de débito, aprobados por las Resoluciones de Superintendencia Nos. 067-93-EF/SUNAT y 035-95/SUNAT, artículos 3° y 4° respectivamente, los únicos documentos que no permiten sustentar gasto o costo para efecto tributario son las boletas de venta, los billetes de lotería, rifas y apuestas y los documentos emitidos por centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones, en lo referente a sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT; no alcanzando dicha prohibición a las notas de débito;

D.E.

Que ambos Reglamentos, en sus artículos 25° y 10°, respectivamente, señalaban que las notas de crédito y débito que se emitían por concepto de descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan;

Que no obstante que en el caso de autos las citadas notas de débito no tienen relación con comprobante de pago alguno, sí discriminaron los montos por transferencia de materiales y equipos y por el Impuesto General a las Ventas, siendo anotadas en los meses correspondientes en el Registro de Compras de la recurrente y en el Registro de Ventas de Petroperú S.A., cumpliendo dichos documentos con los requisitos y características mínimas establecidos en los mencionados Reglamentos de Comprobantes de Pago;

Que en ese sentido, la recurrente no ha incumplido las formalidades exigidas por la ley y los reglamentos para la deducción tributaria de sus gastos sustentados mediante las referidas notas de débito, no siéndole en consecuencia aplicable la norma contenida en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que por otra parte, de acuerdo a la naturaleza del Impuesto a la Renta aplicable a las empresas, tal y como está regulado en nuestra legislación, dicho impuesto debe recaer sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio, las que se determinan deduciéndo del total de ingresos netos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que ésta hubiere incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y para mantener su fuente productora; estas deducciones se fundan en el principio de causalidad regulado por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que se puede definir como la relación que debe existir entre los gastos y/o costos incurridos y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora;

Que en el caso en examen, los gastos incurridos por la recurrente y reparados por la Administración Tributaria son operaciones fehacientes que cumplen el principio de causalidad, en razón a que los mismos tuvieron por objeto la adquisición de materiales necesarios para las actividades que constituyen su giro y que son necesarios para la producción de rentas gravadas, por lo que deben levantarse los reparos efectuados;

De conformidad con el dictamen del vocal Santos Guardamino, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Santos Guardamino, Santiváñez Yuli y Picón González, a quien se llamó para completar Sala;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-07692, de fecha 26 de enero de 1998, dejándose sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-3-05976.

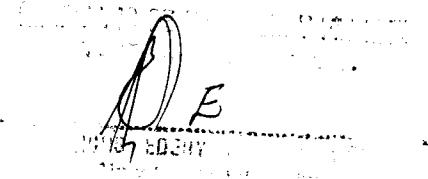
Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, para sus efectos.


SANTOS GUARDAMINO
Vocal Presidente


SANTIVÁÑEZ YULI
Vocal


PICON GONZALEZ
Vocal


Moreano Valdivia
Secretario Relator
SG/fp/mpe.



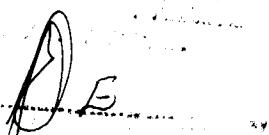
EXPEDIENTE N° : 2317-98
DICTAMEN N° : 255-3-99 Vocal Santos Guardamino
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de octubre de 1999

Señor:

debidamente representada por el señor
, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07692, de fecha 26 de enero de 1998, que declara improcedente la reclamación presentada por la recurrente mediante Expediente N° 401284 contra la Resolución de Determinación N° 012-3-05976.

Argumentos de la recurrente:

1. El incumplimiento de formalidades no puede determinar la no deducibilidad de gastos y/o costos efectivamente incurridos y que guardan relación de causalidad con la generación de renta gravada
2. Si bien la Administración puede sostener que (i) el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, establece la no deducibilidad de los gastos y/o costos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de comprobantes de Pago, para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría y (ii) las notas de débito que sustentan los gastos y/o costos reparados no cumplen con el requisito formal de estar referidas a una factura emitida con anterioridad; no se puede desconocer el gasto y/o costo realmente incurrido por la Asociación, por los siguientes motivos:
 - a. Las operaciones documentadas en las notas de débito referidas han sido realmente efectuadas, siendo verídicos tanto los gastos y costos incurridos por la Asociación, como los ingresos de Petroperú.
 - b. En nuestro ordenamiento, el sistema impositivo a la renta, tratándose de empresas, está configurado de manera que se tribute sobre la base de las ganancias efectivas obtenidas al final del ejercicio, producto de la aplicación conjunta del capital y el trabajo. Para tal fin, no se considera únicamente el total de ingresos recibidos por la empresa, sino que a éstos se les debe deducir aquellos gastos y/o costos incurridos necesariamente para producirlos y mantener su fuente (Principio de Causalidad).
 - c. En el presente caso, los gastos y costos efectuados por la Asociación y reparados por la Administración cumplen con el referido Principio de Causalidad, consagrado en el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que se trata, principalmente, de desembolsos para la adquisición de materiales necesarios para las actividades de construcción que realiza la Asociación y que constituyen el giro de su negocio y, por lo tanto, necesarios para la generación de renta.
 - d. Debe tenerse en cuenta que en julio de 1992 se estableció, mediante Ley N° 25632 (Ley Marco de Comprobantes de Pago), la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza. A tal efecto, el artículo 2º dispuso que se entendía por Comprobantes de Pago todo documento que acreditase la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, comprendiendo a las facturas, los recibos por honorarios profesionales, los documentos emitidos por cajas registradoras o sistemas computarizados y cualquier otro tipo de documento de naturaleza similar.
 - e. Posteriormente, se emitió la Resolución de Intendencia N° 067-93-EF/SUNAT que, restringiendo los alcances de la Ley, no reconoció a las Notas de Débito la naturaleza de Comprobantes de Pago, sin embargo, las incluía en el referido reglamento, señalando que se emitían por concepto de descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener iguales requisitos que los Comprobantes de Pago en relación a los que se emitían. Este mismo contenido tenía la Resolución de Intendencia N° 035-95-EF/SUNAT, del 02.05.95, vigente durante parte del ejercicio acotado.



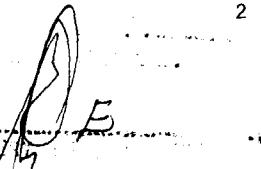
- f. Finalmente, el Decreto Legislativo N° 814, publicado el 20 de abril de 1996, dispone en su artículo 2º que se considera comprobante de pago todo documento que acredite la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la SUNAT.
- g. En razón de esta norma, a partir del 21 de abril de 1996 SUNAT tiene la discrecionalidad de no calificar a las Notas de Débito como Comprobantes de Pago, sin embargo, con anterioridad a dicha fecha resulta válido, legalmente, señalar que las Notas de Débito, que son documentos de naturaleza similar a las facturas, pueden sustentar costo y gastos para efectos del Impuesto a la Renta.

Argumentos de la Administración:

1. La Resolución de Determinación impugnada fue emitida por la División de Fiscalización de acuerdo al resultado de la verificación contable del Impuesto a la Renta correspondiente al periodo gravable de enero de 1994 a diciembre de 1995.
2. Del resultado de la auditoría practicada, se determinó que las Nota de Débito Nos. 1310, 1305, 1306 y 1430, no inciden directamente a resultados, por cuanto se cargaron a la Cuenta 429902 Cuentas por Pagar. Respecto a las Notas de Débito Nos. 1311, 1312, 1431, 1432 y 1655, éstas han sido reparadas por los conceptos que originaron el reparo al crédito fiscal y al haberse afectado a resultados cargándose a gastos o costos.
3. De los fundamentos expuestos por el recurrente en su escrito de reclamación se debe precisar que el presupuesto básico para el uso del crédito fiscal consiste en que lo ejercite aquel agente económico que adquiera, importe o utilice un servicio gravado con el impuesto, sustentado en un comprobante de pago, documento mediante el cual tributariamente se acredita dicha situación.
4. En efecto, la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, norma vigente durante el período acotado, define en su artículo 18º al crédito fiscal como el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalda la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción o el pagado en la importación de un bien, estableciendo con ello un sistema de deducciones que finalmente busca gravar solamente el valor agregado de los bienes y servicios prestados por el sujeto del impuesto respecto de las operaciones afectas al tributo.
5. Asimismo, los artículos 18º y 19º de la Ley establecen los requisitos para tener derecho al crédito fiscal. En ese sentido, el artículo 18º en su segundo párrafo señala que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que cumplan con los siguientes requisitos de fondo:
 - a. Que sean permitidos como gasto o costo de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.
 - b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Adicionalmente, el artículo 19º establece que para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo 18º deberá cumplirse con los siguientes requisitos formales:

- 
- a. Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de compra del bien
 - b. Que los comprobantes de pago hayan sido emitidos de conformidad con las disposiciones de la materia.
 - c. Que los comprobantes de pago o pólizas de importación hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, el mismo que deberá reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.
 6. De lo expuesto, se concluye que según la Ley del Impuesto General a las Ventas, para ejercitarse el derecho al crédito fiscal debe cumplirse con la concurrencia de los cinco requisitos, los de fondo y los formales, a efecto de descontar el crédito del débito fiscal devengado en cada período.
 7. De otro lado, el Reglamento de la citada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, establece en su artículo 6º numeral 2, que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago o declaración de importación.



8. Estas disposiciones deben ser concordadas con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por las Resoluciones de Superintendencia N° 067-93-EF/SUNAT (vigente hasta el 21 de mayo de 1995) y 035-95/SUNAT (vigente a partir del 22 de mayo de 1995 hasta el 23 de marzo de 1997) cuyo artículo 2º enumera aquellos documentos que son considerados como Comprobantes de Pago, entre los que no figura las Notas de Débito invocadas por el recurrente como documentos sustentatorios del crédito fiscal utilizado en los períodos acotados.
9. En efecto, de acuerdo a las normas señaladas en el párrafo anterior, las Notas de Débito y de Crédito deberán ser emitidas en caso de descuentos, bonificaciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos que los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan.
10. En consecuencia de una interpretación sistemática de las normas citadas queda establecido que las Notas de Débito no tienen naturaleza de comprobantes de pago por lo que no pueden sustentar el crédito fiscal.
11. De otra parte, en relación al contrato celebrado entre el contribuyente y PETROPERU, es necesario indicar que si bien las partes civilmente pueden pactar diversas disposiciones para la ejecución del mismo, las que son obligatorias interpartes, en virtud del Principio de Autonomía del Derecho Tributario y de Generalidad de las Normas Tributarias, las disposiciones tributarias no pueden ser inobservadas en virtud de acuerdos derivados de cláusulas de contratación de Derecho Civil.
12. En este orden de ideas, la Administración reparó los gastos sustentados en Notas de Débito, en aplicación del literal j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo N° 774, el cual establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, concordante con el inciso b del artículo 25º de su norma reglamentaria, el que a la letra señala que "los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44º de la Ley son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto".

Análisis:

La Administración Tributaria efectuó la verificación contable tributaria de la recurrente por el período comprendido entre noviembre de 1994 y octubre de 1995, reparando en tal ocasión el crédito fiscal al haber utilizado para el efecto documentos no considerados comprobantes de pago, por lo que se emitieron las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-3911 y 012-3-3912 correspondientes a los ejercicios gravables de 1994 y 1995, en relación a las cuales la recurrente interpuso reclamación, recurso que fue declarado improcedente mediante la Resolución de Intendencia N° 015-4-05982 del 30 de setiembre de 1996.

En cuanto a la incidencia del Impuesto a la Renta y como resultado de la verificación contable de dicho impuesto correspondiente al período gravable de 1995, la SUNAT expidió la Resolución de Determinación N° 012-3-05976, reparándose los cargos a la cuenta de costos 9111000 (Materiales Directos) amparados con las Notas de Débito Nos. 1311, 1312, 1431, 1432 y 1655, expedidas por Petroperú S.A. por concepto de transferencias de bienes, al considerar que debieron emitirse facturas por no tratarse de descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros conceptos, accesorios al principal (la venta o servicios original), al amparo de lo establecido en los artículos 26º y 27º del Decreto Legislativo N° 775, en concordancia con los artículos 25º y 10º de los Reglamentos de Comprobantes de Pago aprobados por las Resoluciones de Superintendencia Nos. 067-93-EF/SUNAT y 035-95/SUNAT, respectivamente, y estando a lo establecido en el inciso j) del artículo 44º del Decreto Legislativo N° 774 e inciso b) del artículo 25º del Decreto Supremo N° 122-94-EF.

En primer término, debe manifestarse que las normas del Impuesto General a las Ventas que sustentan la indicada Resolución de Determinación (artículos 26º y 27º del Decreto Legislativo N° 775), no son de aplicación al Impuesto a la Renta, para efectos de determinar reparos a este último.

De otro lado, el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

El inciso b) del artículo 25º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF dispone que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

De acuerdo con los Reglamentos de Comprobantes de Pago vigentes durante los períodos en los que se emitieron las referidas notas de débito, aprobados por las Resoluciones de Superintendencia Nos. 067-93-EF/SUNAT (vigente hasta el 21 de mayo de 1995) y 035-95/SUNAT (vigente a partir del 22 de mayo de 1995 hasta el 23 de marzo de 1997), artículos 3º y 4º respectivamente, los únicos documentos que no permiten sustentar gasto o costo para efecto tributario son las boletas de venta, los billetes de lotería, rifas y apuestas y los documentos emitidos por centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones, en lo referente a sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT; no alcanzando dicha prohibición a las notas de débito.

Por su parte, ambos Reglamentos, en sus artículos 25º y 10º, respectivamente, señalaban que las notas de crédito y débito que se emitan por concepto de descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan.

No obstante que en el caso de autos las citadas notas de débito no tienen relación con comprobante de pago alguno, sí discriminaron los montos por transferencia de materiales y equipos y por el Impuesto General a las Ventas, siendo anotadas en los meses correspondientes en el Registro de Compras de la recurrente y en el Registro de Ventas de Petroperú S.A., cumpliendo dichos documentos con los requisitos y características mínimas establecidos en los mencionados Reglamentos de Comprobantes de Pago

En ese sentido la recurrente no ha incumplido las formalidades exigidas por la ley y los reglamentos para la deducción tributaria de sus gastos sustentados mediante las referidas notas de débito, no siéndole en consecuencia aplicable la norma contenida en el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

De otra parte, de acuerdo a la naturaleza del Impuesto a la Renta aplicable a las empresas, tal y como está regulado en nuestra legislación, dicho impuesto debe recaer sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio, las que se determinan deduciéndo del total de ingresos netos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que ésta hubiere incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y para mantener su fuente productora; estas deducciones se fundan en el principio de causalidad regulado por el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, que se puede definir como la relación que debe existir entre los gastos y/o costos incurridos y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora.

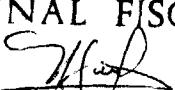
En el caso en examen, los gastos incurridos por la recurrente y reparados por la Administración Tributaria son operaciones fehacientes que cumplen el principio de causalidad, en razón a que los mismos tuvieron por objeto la adquisición de materiales necesarios para las actividades que constituyen su giro y que son necesarios para la producción de rentas gravadas, por lo que deben levantarse los reparos efectuados.

Conclusión:

Por las razones expuestas, soy de opinión que se **REVOQUE** la Resolución de Intendencia N° 015-4-07692, de fecha 26 de enero de 1998, dejándose sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-3-05976.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL


NELSON SANTOS GUARDAMINO
Vocal Informante

SG/fp/mpe.
R.T.F. N° 835-3-99

