



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

EXPEDIENTE Nº : 5556-98
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de diciembre de 2002

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 015-4-08637, emitida el 31 de agosto de 1998 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 012-3-06650 a 012-3-06652, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 e Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 1996 y enero a junio de 1997 y contra las Resoluciones de Multa Nºs. 012-2-14420 a 012-2-14425, giradas por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

Resolución de Determinación Nº 012-3-06651

1. Las notas de crédito por devolución de mercadería realizadas más de dos meses después de emitidos los comprobantes de pago que respaldan las ventas anuladas, origina una deducción en el monto del impuesto bruto resultante del conjunto de operaciones realizadas en dichos períodos, tal como lo establece el inciso b) del artículo 26º de la Ley de Impuesto General a las Ventas. Por consiguiente, el fundamento del reparo efectuado por la Administración en el sentido que la emisión de dichas notas está en contradicción con el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, consiste en una formalidad no prevista legalmente, por lo que no resulta procedente objetar el crédito fiscal por el incumplimiento del plazo de 2 meses.
2. La destrucción de medicamentos adquiridos para ser vendidos, al haber vencido su vigencia, no puede originar la restitución del crédito fiscal correspondiente a la compra de dichos medicamentos, ya que por mandato de los artículos 130º, 131º y 133º de la Ley General de Salud, Ley Nº 26842, y los artículos 141º y 142º de su Reglamento, Decreto Supremo Nº 010-97-SA, está obligado a no almacenar ni comercializar medicamentos vencidos, por lo que se encuentra obligada a destruirlos.

Así, con fechas 8 de julio, 29 de agosto y 18 de diciembre de 1996 procedió a destruir la mercadería vendida, lo que acredita con las Actas firmadas por Notario Público de Lima.

Los medicamentos vencidos considerados como material de desperdicio, que deben desaparecer de los inventarios físicos de la empresa por mandato legal (destruidos), deben ser considerados como una excepción a la obligación de reintegrar el crédito fiscal, de conformidad con el segundo párrafo del numeral 4 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

3. Respecto al crédito fiscal proveniente del Impuesto General a las Ventas que gravó la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados y que utilizó luego de efectuado el pago del impuesto que lo generó, considera válido emplear dicho crédito fiscal en el mismo mes en que se pagó el impuesto por la utilización del servicio, ya que la acreditación del pago y el uso del crédito fiscal se puede verificar simultáneamente en el mismo formulario.

N.º 28 e e



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

De conformidad con los artículos 19º y 21º de la Ley del Impuesto General a las Ventas la condición para utilizar el indicado crédito, es que el impuesto sea pagado, no estableciéndose expresamente que el pago deba verificarse previamente, en consecuencia, el uso simultáneo del crédito fiscal observaría el requisito de pago, en atención a que no se prohíbe usar el crédito fiscal en el mismo formulario. En todo caso, ante la falta de claridad de las normas, se estaría ante un caso previsto por el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario.

Agrega que a la fecha en que se aplicó el crédito fiscal no se había modificado el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, que recién fue aclarado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF del 31 de diciembre de 1996.

Resolución de Determinación Nº 012-3-06652

Carece de sustento el reparo al Impuesto General a las Ventas de enero de 1997, ya que el saldo del crédito fiscal de diciembre de 1996 aplicado en enero ha sido determinado correctamente al haberse desvirtuado los reparos formulados en la Resolución de Determinación Nº 012-3-06651.

Resolución de Determinación Nº 012-3-06650

1. Esta resolución repara el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 por la diferencia encontrada entre el total de cuentas de ingresos y el total del Registro de Ventas en los meses de julio, agosto, setiembre y noviembre de 1996. En la etapa de fiscalización se efectuó el descargo, señalando que esa diferencia se debió al retiro de muestras médicas así como a la emisión de facturas por recuperación de gastos que se gravaron con el Impuesto General a las Ventas.
2. Asimismo, se repara la deducción de gastos supuestamente no sustentados en diciembre de 1996, que fueran acreditados con las Notas de Crédito Nºs. 001-1163 y 001-1164, emitidas para dar ingreso contable a los sobrantes de mercadería (muestra gratis) determinado con el inventario físico realizado al 31 de diciembre de 1996.

Además, señala que el retiro de bienes sólo tiene efecto para el Impuesto General a las Ventas mas no para el Impuesto a la Renta al no haber percibido la empresa contraprestación alguna, y que la anulación de ventas al emitirse las notas de crédito, constituye un menor ingreso.

De igual manera al haberse acreditado la existencia de las facturas que originaron las ventas anuladas con la emisión de las Notas de Crédito Nºs. 001-1163 y 001-1164, dicha anulación ocasionó un menor ingreso para la recurrente al haberse efectuado la devolución del dinero, tal como se declaró en la etapa de fiscalización.

Resoluciones de Multa Nºs. 012-2-14420 a 012-2-14425

Al no encontrarse conforme con los reparos y determinaciones efectuadas por la Administración Tributaria, devienen en improcedente las resoluciones de multa impugnadas.

Que la Administración señala que:



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Resolución de Determinación Nº 012-3-06651

1. De acuerdo con los Papeles de Trabajo de Fiscalización y con los argumentos de la recurrente se establece que las notas de crédito por los períodos materia de controversia, se emitieron con posterioridad a los dos meses de haberse efectuado la operación de venta, en contradicción con lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, por lo que se mantiene el reparo al débito fiscal.
2. De acuerdo con el inciso b) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que cumplan con el requisito de destinarse a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

De otro lado, el numeral 4 del artículo 6º del Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas establece que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de los bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en el mes en que tales hechos se produzcan, con excepción de las mermas debidamente acreditadas de conformidad con el Impuesto a la Renta, y los bienes del activo fijo que se encontraren totalmente depreciados.

Por el ejercicio 1996 sólo se contemplaba como excepción para no reintegrar el crédito fiscal el concepto de mermas, mas no así los desmedros, por lo que se mantiene el reparo al crédito fiscal.

3. De los artículos 11º, 18º y 21º de la Ley del Impuesto General a las Ventas se tiene que tratándose de la utilización de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal está constituido por el impuesto pagado en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, motivo por el cual se puede afirmar que si bien el contribuyente declaró y pagó el Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, dichos pagos no debieron ser utilizados como crédito fiscal en las mismas fechas de presentación de las declaraciones pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los períodos de julio a noviembre de 1996, por cuanto recién en la fecha de pago del impuesto por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, habría quedado constancia del origen del crédito fiscal, debiendo aplicarse los mismos en los períodos siguientes a la fecha de presentación de las referidas declaraciones, por lo que se mantiene el reparo al crédito fiscal.

Resolución de Determinación Nº 012-3-06652

Habiéndose mantenido los reparos al crédito fiscal determinados en la Resolución de Determinación Nº 012-3-06651 correspondiente al período diciembre de 1996, se mantiene la acotación del período enero de 1997.

Resolución de Determinación Nº 012-3-06650

Mediante el Requerimiento Nº 000651-A-07-97 se solicitó a la recurrente que sustentara con documentos lo detallado en el anexo 02, es decir, las razones por las cuales existía diferencia entre el total de las cuentas de ingresos y el total del Registro de Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Asimismo, mediante el Requerimiento Nº 000654-A-07-97 se le solicitó que sustentara documentariamente lo detallado en el anexo 01, esto es, las observaciones efectuadas a las Notas de Crédito Nros. 001-1163 y 001-1164, detalladas en el referido requerimiento.

Mediante escritos de respuesta, la recurrente manifestó que las diferencias se produjeron básicamente por la emisión de facturas por el retiro de muestras médicas, así como por la emisión de facturas por recuperación de gastos que se gravaron con el Impuesto General a las Ventas; y respecto de las observaciones efectuadas a las Notas de Crédito Nros. 001-1163 y 001-1164, indicó que se emitieron para dar ingreso contable a los sobrantes de mercaderías determinados con el inventario físico realizado al 31 de diciembre de 1996.

Es así que se efectuaron los reparos respectivos por cuanto la recurrente no sustentó documentariamente como se produjeron las diferencias entre las cuentas de ingresos y el Registro de Ventas y no presentó los comprobantes de pago que dieron origen a las notas de crédito materia de observación.

No se admitieron como prueba los comprobantes de pago presentados por la recurrente, en virtud del artículo 141º del Código Tributario, según el cual no se admiten las pruebas que habiendo sido requeridas en el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, salvo que el deudor pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado, situaciones que no se han verificado en el caso de autos.

Resoluciones de Multa Nros. 012-2-14420 a 012-2-14425

Fueron emitidas como consecuencia de los reparos al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y de enero de 1997, los que han sido mantenidos, por lo que se mantienen las resoluciones de multa.

Que de lo actuado se tiene que:

Resolución de Determinación Nº 012-3-06651

Esta resolución fue emitida debido a que la Administración Tributaria reparó:

- a) La base imponible del Impuesto General a las Ventas de los períodos julio a diciembre de 1996, por los siguientes conceptos: (i) documentación observada respecto a notas de crédito, (ii) diferencias entre el total de cuentas de ingresos y el total del Registro de Ventas y (iii) retiro de muestras médicas y folletería; de los cuales el único reparo no aceptado por la recurrente, es la emisión de notas de crédito con posterioridad a los dos meses de efectuada la operación original.
 - b) El crédito fiscal por: (i) uso anticipado del mismo en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados y, (ii) por no reintegrar el crédito fiscal por destrucción de mercadería, habiendo sido impugnados ambos reparos.
- a) *Reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por documentación observada respecto a notas de crédito*

La Administración Tributaria reparó las notas de crédito emitidas por anulación de facturas cuya devolución se efectuó después de más de dos meses de emitidas las mismas, por cuanto el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señalaba que la deducción del impuesto bruto debía efectuarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del comprobante de pago que hubiese respaldado la venta anulada.

Rojas



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Al respecto, cabe indicar que tratándose de la anulación total o parcial de ventas, el inciso b) del artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, vigente en el período materia de autos, estableció que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período correspondiente, se debía deducir el monto del impuesto bruto proporcional a la parte del valor de venta restituido y a condición que se hubiera producido la respectiva devolución de los bienes. Dichas deducciones debían estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor debía emitir de acuerdo con las normas que señalaría el reglamento.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, establecía que la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes, debía efectuarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del respectivo comprobante de pago que hubiese respaldado la venta anulada.

La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 997-2-2000 publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 19 de diciembre de 2000, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido como criterio que lo previsto por el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 029-94-EF, no se encuentra previsto por la Ley del Impuesto General a las Ventas, y más bien transgrede lo señalado por el inciso b) del artículo 26º, por lo que su incumplimiento no puede llevar al desconocimiento de dicha deducción, siempre que se produzca la devolución de los bienes.

En tal sentido, de conformidad con este criterio y con lo dispuesto por el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF procede que este Tribunal aplique la norma de mayor jerarquía, es decir, el artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, norma que no estableció plazo para efectuar la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes, siendo improcedente el reparo efectuado por la Administración, por haberse emitido las notas de crédito luego de dos meses de girados los comprobantes de pago que sustentan la operación anulada.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que si bien en el caso de autos se aprecia la existencia de ventas anuladas respaldadas por notas de crédito, de la documentación que obra en el expediente no se puede determinar si se ha procedido a la devolución de los bienes, razón por la cual procede declarar nula e insubsistente la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración una vez verificada la devolución de los bienes, proceda a emitir nuevo pronunciamiento conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

b) Crédito fiscal por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados

De la documentación que obra en autos, se desprende que la recurrente efectuó el pago del Impuesto General a las Ventas por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en los meses de julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 1996, mediante Formulario 282 aprobado para tal efecto por la Resolución de Superintendencia Nº 065-96/SUNAT del 11 de agosto de 1996, habiéndose originado un crédito fiscal a ser utilizado contra el impuesto que gravaba sus operaciones.

P J e e



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

No obstante, la Administración reparó ese crédito fiscal por haber sido utilizado en el mes en que se generó, al haber sido aplicado contra el débito fiscal comprendido en la declaración pago del Impuesto General a las Ventas – Régimen General correspondiente al período anterior, que fuera declarado en el mes en que se efectuó el referido pago. Según la Administración en el período de pago del Impuesto General a las Ventas por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados recién habría quedado constancia del origen del crédito fiscal, por lo que correspondía utilizarlo únicamente contra el impuesto resultante de las operaciones de los períodos siguientes.

Al respecto, cabe indicar que tratándose de la utilización (importación) de servicios prestados por sujetos no domiciliados, el tratamiento es similar a la importación de bienes, siendo también condición previa el pago del impuesto correspondiente para hacer uso del crédito fiscal en la siguiente etapa.

No obstante, a diferencia de lo que ocurre en la importación de bienes, en que el Impuesto General a las Ventas nace cuando se solicita el despacho a consumo siendo liquidado por las Aduanas de la República en el mismo documento en que se determinan los derechos aduaneros y pagado conjuntamente con éstos, en la utilización de servicios la obligación tributaria se origina en la fecha en que se anota el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se paga la retribución, lo que ocurra primero, no habiéndose establecido disposición especial alguna para su declaración y pago.

El artículo 21º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, establecía que tratándose de la utilización de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal podía aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado. Por su parte, el artículo 19º de la citada Ley señalaba que para ejercer el derecho a aplicar el crédito fiscal debían cumplirse los requisitos formales que dicho artículo disponía, tanto en adquisiciones internas, servicios, contratos de construcción, importación de bienes, como en la utilización de servicios, una vez que se hubiera registrado el comprobante que acreditaba el pago del impuesto.

Ahora bien, aun cuando la norma reglamentaria aprobada por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, vigente hasta el 31 de diciembre de 1996, no contenía regulación alguna acerca de la aplicación del crédito fiscal en el caso de contribuyentes del impuesto que utilizaran en el país servicios prestados por no domiciliados, por la técnica del Impuesto General a las Ventas y las disposiciones contenidas en su ley, se infiere que el crédito fiscal generado por la utilización de servicios en el país, sólo podía ser aplicado a partir del período en que se efectuó su pago y se anotó en el Registro de Compras y no en períodos anteriores.

En efecto, las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas han previsto un período de liquidación mensual. Así, el artículo 11º de la Ley del citado impuesto dispone que el impuesto a pagar se establece mensualmente, deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal. Igualmente, en el artículo 29º de la referida Ley, se señala que los sujetos del impuesto deben presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas realizadas en cada mes calendario, en la que dejarán constancia del impuesto bruto mensual, del crédito fiscal y, de ser el caso, del impuesto retenido o del impuesto resultante o, si corresponde, del saldo a favor. Del mismo modo, conforme con los artículos 30º y 31º de la Ley en mención, la declaración y el pago deben realizarse conjuntamente dentro del mes calendario siguiente al que correspondan, según el plazo previsto por el Código Tributario.

P J e e



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

En consecuencia, el crédito fiscal generado sólo podía imputarse al débito fiscal de ese mismo período o de períodos posteriores, es decir, a partir de la declaración jurada correspondiente al período en que se realizó el pago del impuesto.

En ese sentido, cuando el numeral 11 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo Nº 29-94-EF, según texto modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, señalaba que el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados podía deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración jurada correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, sólo recoge lo dispuesto por la Ley del Impuesto General a las Ventas respecto a la determinación y pago del impuesto, aclarando en todo caso el sentido en que se debían interpretar dichas normas.

Sobre el particular, este Tribunal mediante la Resolución Nº 7116-5-2002 del 11 de diciembre de 2002, publicada con carácter de precedente de observancia obligatoria, ha establecido que *"desde la vigencia del Decreto Legislativo Nº 821, cabe interpretar que el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados podía deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, lo que fue señalado en forma expresa en el artículo 6º, numeral 11, del Reglamento aprobado por Decreto Supremo No. 136-96-EF."*

Asimismo, dicha resolución estableció que *"Los diversos criterios vertidos por este Tribunal evidencian que existe una duda razonable en la interpretación de las normas contenidas en el Decreto Legislativo Nº 821 a efecto de establecer la oportunidad en que procede aplicar como crédito fiscal el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados, por lo que procede aplicar el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, durante el período comprendido entre el 24 de abril y el 31 de diciembre de 1996"*.

Por lo expuesto, si bien la recurrente efectuó en los meses de agosto a diciembre de 1996, el pago del Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios prestados por no domiciliados en los meses de julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 1996, respectivamente, según se desprende de los Formularios 282 con Nºs. de Orden 00023365, 00009998, 00029810, 00024306 y 00024308, (folios 303 a 307), sólo podía aplicar dichos pagos como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período en que efectuó el pago, es decir, en las declaraciones de los períodos de agosto a diciembre de 1996 (que se realizan en los meses de setiembre de 1996 a enero de 1997) respectivamente, y no antes como procedió. Razón por la cual si bien la Administración Tributaria desconoció el crédito fiscal en el mes que fue aplicado por la recurrente, lo considera en el período en que correspondía aplicarlo (agosto a diciembre de 1996), por lo que en principio procedería confirmar en este extremo la resolución apelada.

No obstante, teniendo en cuenta lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 7116-5-2002, corresponde en el presente caso aplicar el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario, no siendo por ello exigibles intereses ni sanciones por el uso anticipado del crédito fiscal durante el período comprendido entre el 24 de abril y el 31 de diciembre de 1996.

Por lo expuesto, procede en este extremo que la Administración Tributaria efectúe la reliquidación de la Resolución de Determinación Nº 012-3-06651, según lo antes indicado, aplicando para ello el numeral 1 del artículo 170º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

c) *Reintegro de crédito fiscal por destrucción de bienes*

La Administración Tributaria repara el crédito fiscal por la destrucción de bienes malogrados y/o vencidos (desmedros) efectuada los días 8 de julio, 29 de agosto y 18 de diciembre de 1996, la cual según señala se encuentra acreditada con las actas firmadas por Notario. El reparo se sustenta en no haber sido reintegrado el crédito fiscal originado en la adquisición de los bienes destruidos, en tanto el desmedro no se encuentra recogido en las excepciones del numeral 4 del artículo 6º del Reglamento del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF.

Por su parte, la recurrente manifiesta que los artículos 130º, 131º y 133º de la Ley General de Salud, Ley Nº 26842, así como los artículos 141º y 142º del Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos y Afines, aprobado por el Decreto Supremo Nº 010-97-SA, obliga a destruir los medicamentos malogrados, no pudiendo almacenarse ni comercializarse medicamentos vencidos, bajo sanción de multa, por lo que se ve obligada a destruir los bienes que se encuentran en tales condiciones. En tal sentido, con fechas 8 de julio, 29 de agosto y 18 de diciembre de 1996, procedió a destruir la mercadería malograda y/o vencida, tal como se desprende de las actas firmadas por Notario Público de Lima que acreditan la incineración de dichos productos. La recurrente considera que esta obligación establecida por mandato legal no puede originar la restitución del crédito fiscal.

Al respecto, cabe indicar que el artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decretos Legislativos Nºs. 775 y 821 aplicables en 1996, disponía que en el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puestos en funcionamiento y a un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes debía reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que correspondía a la diferencia de precio.

Por otro lado, el numeral 4 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, establecía que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hubieran utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determinaba la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en el mes en que tales hechos se hubieran producido. Asimismo, dicho numeral establecía que se exceptuaba de lo antes dispuesto, a las mermas debidamente acreditadas de conformidad con el Impuesto a la Renta y a los bienes del activo fijo totalmente depreciados.

Respecto al sentido de las normas antes glosadas, si bien en principio podría interpretarse que se debe reintegrar el crédito fiscal por la destrucción, desaparición o pérdida de bienes calificadas como desmedros de existencias al no haber sido éstas contempladas expresamente dentro de las excepciones establecidas por el Reglamento; también podría entenderse que no cabe dicho reintegro toda vez que el numeral 4 del artículo 6º del Reglamento al prescribir un supuesto adicional de reintegro del crédito fiscal no previsto por el artículo 22º de la Ley, excedió los alcances de dicha norma.

Incluso, como una tercera interpretación podría sostenerse que aun cuando no se hubiera contemplado al desmedro expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento, fluye del contenido de los artículos 18º y 22º de la Ley, que no procedía reintegrar el crédito fiscal por la destrucción de bienes por desmedro debidamente acreditada conforme con las normas del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Al respecto, resulta pertinente entender los alcances del crédito fiscal y su implicancia al momento de aplicar el impuesto. El Impuesto General a las Ventas en Perú ha sido estructurado bajo la técnica del valor agregado con el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto con deducciones amplias e inmediatas y de liquidación mensual, el cual opera sobre la base de aplicar mensualmente el impuesto en cada transacción que experimentan los bienes, servicios o contratos de construcción, pero con el derecho a deducir contra el monto que resulte, el valor de los impuestos pagados en las etapas anteriores del ciclo de producción y comercialización.

El derecho al crédito fiscal es una forma de llegar al valor agregado en un determinado momento para efecto de su imposición, valor agregado que resulta de la diferencia entre el valor de los bienes y servicios adquiridos en un período (mes) y el valor de los bienes y servicios transferidos o prestados en el mismo período.

El sistema empleado es un sistema de deducciones amplias pues otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades – se trate de insumos que se integren físicamente al bien, que se consuman en el proceso o que sean gastos de la actividad –, principio diferente al del sistema de deducciones físicas en el cual sólo se permite la deducción de los insumos, materias primas y envases que integran el producto que se vende.

La aplicación del sistema de deducciones amplias en el Impuesto General a las Ventas permite que la deducción sea inmediata, pues una vez que se traslada el impuesto que afecta las adquisiciones, da derecho a deducirlo inmediatamente del impuesto que grava las operaciones.

De esta manera, en cada etapa el intermediario económico entre el bien, servicio o contrato de construcción y el consumidor final paga efectivamente el monto de impuesto que corresponde al valor agregado, para que finalmente el impuesto al consumo, fraccionado en cada fase, sea asumido íntegramente por el consumidor final sin que su traslado a los precios origine en éstos el efecto de acumulación (doble o múltiple imposición) y piramidación (cálculo del margen de utilidad sobre una base que contiene impuesto), sino ofrezca ventajas de neutralidad y a la vez de eficiencia recaudatoria.

Para no distorsionar la técnica de determinación del valor agregado y no deducir más impuesto del que realmente corresponde, la Ley del Impuesto General a las Ventas en análisis, establece dos requisitos sustanciales para que las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción, otorguen derecho a la utilización del crédito fiscal: a) que los bienes adquiridos sean costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta; y, b) que dichos bienes sean destinados a operaciones gravadas.

En cuanto al primer requisito, debe indicarse que la remisión a las normas del Impuesto a la Renta está dada por el principio de causalidad regulado por los artículos 37º y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774. Así, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la producción de la renta y/o mantenimiento de su fuente.

El segundo requisito está referido a establecer qué parte del crédito fiscal debe aplicarse como deducción del impuesto bruto, considerando que sólo debe tomarse el crédito fiscal que corresponde a adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, pues sólo por éstas se determina el mayor valor por el cual debe pagarse el impuesto. Tal es así que por remisión del artículo 23º de la Ley bajo examen, el numeral 6 del artículo 6º del Reglamento de dicha Ley, aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, regula la proporción de crédito fiscal que debe ser deducido cuando el sujeto del impuesto realiza a la vez operaciones gravadas y no gravadas.



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Ahora bien, atendiendo a la definición que ofrece el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas¹ sobre los términos "merma" y "desmedro", así como a la naturaleza propia de los mismos, podemos señalar que se trata de la pérdida de cantidad o calidad de un bien, respectivamente, que se produce en el curso de las actividades ordinarias de la empresa como consecuencia de producir y destinar un bien a la venta o consumo, pérdida que según los principios contables se efectúa por su valor neto realizable.

La pérdida que da origen a una reducción o eliminación del valor neto realizable del bien como consecuencia de una alteración de la cantidad o calidad del bien, es considerada contablemente como un gasto y representa disminuciones en los beneficios económicos y como tales no son diferentes en cuanto a su naturaleza de los otros gastos.

No obstante, esa pérdida total o parcial del bien puesto a la venta o consumo en cuanto a su valor neto realizable, no significa el incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas que otorgan el derecho a aplicar el crédito fiscal que se origina con la adquisición de tales bienes, servicios o contratos de construcción.

En efecto, en cuanto al primer requisito sustancial debe indicarse que, en tanto la ocurrencia de los desmedros se da dentro de un proceso productivo y de comercialización, éstos forman parte del mismo proceso destinado a generar ingresos gravados, no procediendo el reintegro tributario del crédito fiscal al demostrarse con ello su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, en concordancia con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774.

En lo que concierne al cumplimiento del segundo requisito sustancial, señálese que sólo deberá considerarse como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas que grava las adquisiciones de los insumos o bienes en general que se consuman en el proceso o que sean gastos de la actividad, destinados a operaciones gravadas.

En cambio, distinta es la situación contemplada por el artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas que obliga a efectuar el reintegro tributario en el caso de la venta de aquellos bienes del activo fijo que si bien fueron adquiridos para ser destinados a operaciones gravadas, son apartados de ese destino por razones ajenas al proceso productivo con motivo de su transferencia antes del plazo estipulado por la ley, incumpliendo con ello los requisitos exigidos por el artículo 18º de la citada Ley.

En el caso del desmedro, la destrucción de los bienes gravados es consecuencia justamente del ciclo económico para ser puestos dichos bienes a la venta o consumo, por lo que constituye un gasto inevitable y en ciertas situaciones, previsible, por el tipo de producción o manipuleo o mantenimiento que los bienes implican. Un ejemplo de ello lo constituye el caso de autos al existir una norma legal como la Ley General de Salud, que obliga a la destrucción de aquellos productos o medicamentos que no cumplen con determinadas condiciones (medicamentos malogrados o con fechas vencidas de fabricación).

En tal sentido, la destrucción de los bienes gravados originada por el desmedro de ellos, no significa incumplir con los requisitos exigidos por el citado artículo 18º, manteniéndose por ello el derecho a utilizar el crédito fiscal a que dieron origen tales bienes.

¹ CABANELLAS, Guillermo... Diccionario de Derecho Usual.- Buenos Aires, 1974, Editorial Heliasta S.R.L., 8a. Edición, Tomos I y II.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Cabe precisar que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino sólo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio. Razón por la cual de darse el supuesto de destrucción de los bienes como consecuencia de haberse producido un desmedro, debe exigirse su acreditación ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 724-1-97.

Por lo expuesto en los párrafos precedentes, la Ley del Impuesto General a las Ventas desde sus inicios (Decretos Legislativos Nºs. 190, 565 y 666) así como los Decretos Legislativos Nºs. 775 y 821, aplicables durante 1996, al regular la obligación de reintegrar el crédito fiscal a que se refiere el artículo 22º de tales dispositivos, no mencionan los casos de mermas y desmedros, en tanto ambos son pérdidas, una referida a la cantidad y la otra a la calidad del bien, propias de las actividades ordinarias de las empresas que pueden producirse o no en el curso del ciclo de producción y comercialización de los bienes destinados a la venta o consumo y que no originan un incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 18º de la citada Ley.

Si bien es cierto que el numeral 4 del artículo 6º del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, Reglamento del Decreto Legislativo Nº 775 y que estuviera vigente durante 1996, no considera al desmedro dentro de los alcances de la excepción para no reintegrar el crédito fiscal, también es cierto que del análisis de los artículos 18º y 22º de la Ley bajo examen no cabe reintegro alguno cuando dicha destrucción se ha producido por desmedro debidamente acreditado conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que al amparo del artículo 102º del Código Tributario, el Tribunal Fiscal debe preferir la Ley del Impuesto General a las Ventas por ser de mayor jerarquía a su reglamento.

Este criterio ha sido recogido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2001-11, según consta en el Acta suscrita el 2 de octubre de 2001, por lo que debe entenderse que *"de acuerdo a los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por desmedro debidamente acreditada de conformidad con las normas del Impuesto a la Renta, aun cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF."*

En el caso de autos, la recurrente acredita la destrucción de los medicamentos malogrados y/o vencidos ante Notario Público, según consta en las respectivas actas que obran a fojas 47 a 54, de acuerdo con lo dispuesto por las normas del Impuesto a la Renta, por lo procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Cabe precisar que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2001-11, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10, según consta en el Acta suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002, en base al cual se emite la presente resolución.

De otro lado, teniendo en cuenta que mediante esta resolución el Tribunal está interpretando de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas que regulan el reintegro del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, específicamente su no aplicación para el caso de la destrucción de bienes por desmedro, corresponde que se emita con el carácter de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", en aplicación del artículo 154º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Por lo expuesto, al haberse dejado sin efecto los reparos efectuados a las notas de crédito emitidas con posterioridad a los dos meses de la emisión del comprobante de pago correspondiente, los intereses y sanciones por el uso anticipado del crédito fiscal en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados y por no reintegrar el crédito fiscal por destrucción de mercadería, y a la vez existir reparos que no han sido objetados por la recurrente, procede declarar nula e insubsistente la resolución apelada en el extremo referido a la Resolución de Determinación Nº 012-3-06651, a fin que la Administración Tributaria efectúe una reliquidación de la deuda de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

Resolución de Determinación Nº 012-3-06652

Dicha resolución se emitió por el Impuesto General a las Ventas del mes de enero de 1997, por tributo omitido como consecuencia del reparo efectuado al saldo del crédito fiscal proveniente de diciembre de 1996 y que fuera aplicado al mes de enero de 1997.

Al haber sido declarada nula e insubsistente la resolución apelada, indicándose que procede la reliquidación de la Resolución de Determinación Nº 012-3-06651, que comprende, entre otros, el reparo al saldo del crédito fiscal de diciembre de 1996, el mismo que debe ser nuevamente determinado conforme con lo establecido por la presente resolución, procede también declarar nula e insubsistente la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Determinación Nº 012-3-06650

Esta resolución fue emitida por el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996, al determinarse que la recurrente omitió declarar ingresos que se encontraban anotados en el Registro de Ventas y que fueron establecidos al comparar este registro con las cuentas de ingresos, así como por la emisión de notas de crédito que no indican el número del comprobante de pago que anulan:

a) Diferencia entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y las cuentas de ingresos

Cabe señalar que mediante el Anexo 02 del Requerimiento Nº 000651-A-07-97 del 10 de octubre de 1997 (folio 210), la Administración Tributaria solicitó a la recurrente que explicara y sustentara documentariamente las diferencias entre el total de las cuentas de ingresos y el total del Registro de Ventas.

Mediante la Carta CT-0063-97-LWSA (folio 206), la recurrente presentó un cuadro explicando parcialmente las diferencias entre el total de cuentas de ingresos y el Registro de Ventas (folio 204), las que señala se produjeron básicamente por la emisión de facturas por el retiro de muestras médicas y por la recuperación de gastos que se gravaron con el Impuesto General a las Ventas.

Sin embargo, la Administración Tributaria comprende dentro de la Resolución de Determinación Nº 012-03-06650 un reparo por S/. 3,218.59 (folio 90) por una parte de las diferencias no sustentadas documentariamente en la etapa de fiscalización, correspondiente a los meses de julio, agosto, setiembre y noviembre de 1996, que según el cuadro presentado por la recurrente que obra a fojas 204, está referido a muestras médicas.

En las etapas de reclamación y apelación la recurrente se limita a señalar que las diferencias se produjeron básicamente por el retiro de muestras médicas así como por la emisión de facturas por recuperación de gastos, que se gravaron con el Impuesto General a las Ventas pero que no corresponde gravarlos con el Impuesto a la Renta en tanto las muestras médicas son obsequios a sus

J. B. C. C.



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Al respecto, cabe indicar que las muestras médicas no constituyen a efecto del Impuesto a la Renta ingresos gravados, sino gastos necesarios para producir la renta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, según el cual para determinar la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la indicada ley.

Efectivamente, las muestras médicas están destinadas a promover o hacer conocer las cualidades del producto mediante la entrega gratuita de esos productos a los profesionales médicos, clientela y público en general.

No obstante, la entrega de muestras médicas debe estar debidamente sustentada con documentos que permitan identificar debidamente los productos que son transferidos gratuitamente en calidad de muestras médicas así como el destino de las mismas; de lo contrario, se presta para ser utilizada como un mecanismo de evasión, ocultando verdaderas ventas o ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

En tal sentido, al no haber la recurrente sustentado documentariamente la diferencia reparada por la Administración, procede confirmar la apelada en este extremo.

b) Notas de crédito que no hacen referencia al comprobante de pago que anulan

Mediante el Anexo 01 del Requerimiento Nº 000654-A-07-97 del 17 de octubre de 1997 (folio 125), la Administración solicitó a la recurrente que explicara los conceptos por los que se emitieron las Notas de Crédito Nºs. 001-1163 y 001-1164. La recurrente mediante la Carta CT-0065-97-LWSA (folios 117 y 118), señaló que las referidas notas de crédito fueron emitidas por ajuste de inventario de muestras médicas según inventario practicado al 31 de diciembre de 1996 para ajustar su kardex con el físico.

La Administración Tributaria repara las referidas notas de crédito por S/. 10,384.38 al no haber sido sustentadas con documentos; señala que sólo se emiten notas de crédito por concepto de anulaciones o devoluciones a fin de modificar el comprobante de pago emitido con anterioridad (artículo 10º de la Resolución de Superintendencia Nº 035-95-EF/SUNAT). No obstante, en su recurso de reclamación la recurrente señala que en la etapa de fiscalización presentó la Factura Nº 001-8184 que sustentaba las Notas de Crédito Nºs. 001-1163 y 001-1164, afirmación que no fue desvirtuada por la Administración en la resolución apelada, rechazando la prueba mencionada sólo por extemporánea en aplicación del artículo 141º del Código Tributario.

Al respecto, cabe anotar que del Anexo 1 del Requerimiento Nº 000654-A-07-97 (folio 125) se observa que la Administración no solicitó a la recurrente, la documentación que sustentara la emisión de las notas de crédito en cuestión, sino sólo los conceptos por los cuales emitió las mismas, en consecuencia en el presente caso no es de aplicación el artículo 141º del Código Tributario por lo que procede declarar nula e insubsistente la apelada en este extremo, a fin que la Administración Tributaria emita nuevo pronunciamiento sobre la materia en cuestión.

En tal sentido, al haberse confirmado uno de los reparos comprendidos en la Resolución de Determinación Nº 012-3-06650 y señalado que la Administración debe emitir nuevo pronunciamiento sobre el otro, procede que la resolución apelada sea declarada nula e insubsistente en este extremo, debiendo la Administración Tributaria efectuar una reliquidación de la deuda de acuerdo con lo dispuesto por la presente resolución.

R G e e



Tribunal Fiscal

Nº 07164-2-2002

Resoluciones de Multa N°s. 012-2-14420 a 012-2-14425

Estas resoluciones fueron emitidas por las infracciones tipificadas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario respecto del Impuesto General a las Ventas de los meses de julio, agosto, octubre y noviembre de 1996, y por el numeral 2 del citado artículo respecto del Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 1996 e Impuesto a la Renta del ejercicio 1996.

Al respecto, cabe señalar que la sanción ha sido determinada en función del tributo omitido o del saldo a favor aumentado indebidamente, establecido en las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-06650 a 012-3-06652, por lo que al haberse declarado la nulidad e insubsistencia de la apelada respecto de dichos valores, procede que la resolución apelada en este extremo también sea declarada nula e insubsistente, debiendo la Administración Tributaria, efectuar una reliquidación de las sanciones de acuerdo con lo señalado por la presente resolución.

Con las vocales Zelaya Vidal y Caller Ferreyros, a quien llamaron para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Espinoza Bassino.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 015-4-08637 del 31 de agosto de 1998, debiendo la Administración Tributaria efectuar una reliquidación de la deuda tributaria de acuerdo con lo dispuesto por la presente resolución, aplicando en el caso de la utilización de servicios prestados por no domiciliados, el numeral 1 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.
2. **DECLARAR** de acuerdo con el artículo 154° del citado Código, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

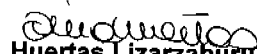
"De acuerdo a los artículos 18° y 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por desmedro debidamente acreditada de conformidad con las normas del Impuesto a la Renta, aun cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF."

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


ESPIÑOZA BASSINO
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL


Huertas Lizazaburu
Secretaria Relatora
EB/HL/jcs.