

N^o. 01217-5-2002

EXPEDIENTE

1340-99

INTERESADO

:

ASUNTO

Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas

PROCEDENCIA

Lambayeque

FECHA

: Lima, 6 de marzo de 2002

Vista la apelación interpuesta por

contra la

Resolución de Intendencia N° 075-4-04130 de 20 de enero de 1999 expedida por la Intendencia Regional Lambayeque, en el extremo que declaró improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación №s 072-3-03039, 072-3-03064 a 072-3-03072, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y por pagos a cuenta de mayo de 1996 a febrero de 1997, las Resoluciones de Determinación №s 072-3-03074 y 072-3-03075, giradas por Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo y julio de 1996 y Resoluciones de Multa №s 072-2-047501, 072-2-04503 y 072-2-04504, giradas por haber incurrido en las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, la controversia se centra en establecer si los reparos efectuados por la Administración por concepto de diferencias de inventarios no sustentadas, desembolsos que debieron ser considerados como mejoras al activo fijo, saldo a favor del ejercicio anterior así como diferencias en el costo de ventas por bonificaciones recibidas de proveedores, se encuentran conforme a ley;

Que mediante Requerimiento N° 00242-98 notificado el 25 de marzo de 1998, la Administración solicitó al contribuyente la presentación de diversa información entre las cuales se encuentra, la póliza de importación, guías de remisión, pagos y declaraciones mensuales, libros de contabilidad, análisis de cuentas, declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, registros de compras y de ventas, para efecto de verificar las obligaciones de los períodos de 1996 para el caso del Impuesto a la Renta y marzo 1997 a febrero 1998 para el caso del Impuesto General a las Ventas y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, encontrándose omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas declarado en diciembre de 1997 y en mayo y julio del mismo año por lo que no es de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 81º del Código Tributario;

Que la Administración comunicó a la recurrente a través del Requerimiento N° 00968-98 de 23 de junio de 1998, que se habían detectado diferencias de inventario, diferencias en el costo de ventas y gastos de diversa naturaleza que debían ser sustentados, y producto de la verificación de la documentación presentada por el contribuyente como respuesta al citado requerimiento, la Administración procedió a establecer diversos reparos, que fueron plasmados en las resoluciones de determinación y de multa;

Que de acuerdo con el contenido de las Resoluciones de Determinación Nºs 072-3-03039, 072-3-03064 a 072-3-03072 y 072-3-03074 y 072-3-03075, los reparos que se encuentran en examen que el contribuyente impugna son a) reparo por incremento de las ventas por diferencias de inventarios, detectadas durante el ejercicio 1996, por diversos productos especificados en anexo adjunto a los requerimientos emitidos en fiscalización, lo cual originó ventas omitidas de dicho ejercicio, en aplicación del artículo 69° del Código Tributario, afectando este reparo tanto a la renta neta del Impuesto a la Renta, como a la base imponible del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1996, b) reparo de gastos que incrementan el valor del activo (mejoras), c) saldo a favor del ejercicio 1995 y d) reparo al costo de ventas, el cual se determinó por la diferencia entre el que figuraba en los libros y registros contables y el consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio;

for an



№. 0<u>1217-5-2002</u>

Que en cuanto al reparo por incremento de las ventas por diferencias de inventarios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 63° del Código Tributario aprobado por los Decretos Legislativos N° 773 y 816, durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta o sobre base presunta;

Que el artículo 64° de los mencionados Códigos Tributarios señala que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando haya verificado que el contribuyente incurrió en cualquiera de los supuestos allí detallados, entre los cuales se encuentra el previsto en su numeral 3) que señala que la Administración estará facultada a aplicar el procedimiento de base presunta cuando el deudor requerido en forma expresa por la Administración a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado;

Que mediante Requerimiento N° 0968-98 notificado a la recurrente el 24 de junio de 1998 se le solicitó sustentar las diferencias de inventario detectadas durante el ejercicio 1996 obtenidas de sus comprobantes de pago y su documentación contable, diferencias que ascendían a S/. 64 166,53, no sustentando la recurrente todas las diferencias de inventarios señaladas por la Administración, validando ésta sólo las diferencias determinadas por el contribuyente de los productos panetón SAYON, papel SUPER, sal de mesa por 24 kilos, papel higiénico GALA, panetón TODINO, papel PREMIER, panetón PYC y papel PREFERIDO;

Que del análisis de la documentación presentada por la contribuyente se aprecia que tales diferencias disminuyeron a S/. 27 778,26, que constituye el reparo definitivo que figura en la Resolución de Determinación N° 072-3-03039 y que sirve de base, entre otros, para la formulación de las demás resoluciones de determinación impugnadas, no llegando a sustentar la diferencia de S/. 13,762.50, de acuerdo con los cuadros referidos al movimiento de los productos antes mencionados;

Que siendo que la recurrente no desvirtuó las diferencias de inventarios atribuidas en su totalidad, según lo señalado en los párrafos anteriores, se incurrió en la causal prevista en el numeral 3) del artículo 64° de los citados Códigos Tributarios, por lo que la Administración se encontraba facultada a utilizar la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, de conformidad con lo establecido en el numeral 4) del artículo 65° y podía determinar ventas omitidas de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 69º de los Códigos indicados;

Que en la etapa de reclamación y en aplicación del artículo 127° del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente las facturas de ventas y compras de enero a diciembre de 1996;

Que de la verificación efectuada en esa instancia, la Administración se percata que no se había considerado en la fiscalización determinadas facturas y boletas de venta, lo cual originaba un incremento de las ventas de papel higiénico de color y blanco, determinando la Administración de esta nueva evaluación de la información obtenida, un nuevo monto por concepto de ventas omitidas, que ascendía a S/. 15 083.67:

Que el monto del saldo inicial y de las compras efectuadas durante el ejercicio 1996 y el valor de venta promedio aplicado, son conformes tanto para el contribuyente como para la Administración, radicando la diferencia en las unidades vendidas (la recurrente presenta un cuadro en el que determina una diferencia de S/. 13 868.42;

Que respecto de la tabulación de las ventas efectuadas, la recurrente discute principalmente las diferencias de los productos papel SUAVE COLOR y papel SUAVE BLANCO, apreciándose con respecto al primer producto que la recurrente reconoce una venta omitida de S/. 4 968,08, mientras que para la Administración fueron de S/. 4,601.22, advirtiéndose en este caso que la

AM CON

\$



Nº. 01217-5-2002

contribuyente por este producto determinó una mayor venta de S/. 366.86, lo que en todo caso influiría en una mayor base imponible y renta neta, no originando un perjuicio al fisco, mientras que en el segundo producto, existe una diferencia de 142 unidades, siendo que de la tabulación efectuada y presentada por la contribuyente desde la fiscalización en comparación con lo determinado por la Administración en reclamación, se observa que según la contribuyente, tuvo un total de ventas en unidades de Papel Suave Blanco, en 1996, de 3,602, mientras que según la Administración fue de 3,444 unidades;

Que por el mes de enero existe una diferencia de 151 unidades (512 – 361), no obstante, en la tabulación efectuada por la Administración en la etapa de reclamación, se advierte un error de suma de las unidades vendidas, lo cual origina la mencionada diferencia, por lo que de sumarse correctamente las unidades, se obtendría el mismo monto que arrojó la contribuyente;

Que respecto a las demás diferencias detectadas en los meses de marzo (1 unidad), junio (5 unidades) y noviembre de 1996 (1 unidad), la contribuyente no ha presentado mayores argumentos que desvirtúen lo expuesto por la Administración, por lo que se deben validar estas últimas, y de la misma forma, no se señala mayores explicaciones de la diferencia obtenida por el producto Panetón SAYON, por lo que también corresponde validarla;

Que de acuerdo a lo expuesto, la Administración debe efectuar una nueva determinación teniendo en cuenta lo observado en esta instancia;

Que con respecto al reparo de gastos que incrementan el valor del activo (mejoras), en el listado de facturas observadas en el anexo 3 al Requerimiento N° 0968-98, la Administración establece que algunas de ellas corresponden a gastos por adquisiciones de materiales de construcción como cemento y varillas, que debieron ser considerados activo de la empresa, así, mediante cédula denominada "Reparo de gastos que incrementan el valor del activo 1996", se determina el valor del activo en 4,930, ajuste por inflación de 337, un valor ajustado de 5,267, depreciación (3%) por 116, determinándose un monto reparado por 5,151;

Que por su parte, la contribuyente como respuesta al requerimiento en mención, precisa que estas facturas comprendían la compra de repuestos (flejes) aconados y acerados para la maquinaria industrial y para las rebobinadoras así como compras de cemento, suministros para instalaciones de luz, agua desagüe, ángulos ranurados, planchas de eternit, en un local alquilado, aceptando los reparos por compras de materiales de construcción, que fueron cargados a gastos según escrito presentado, advirtiéndose que la Administración ha considerado una depreciación de 3% sobre el total del valor de las facturas observadas, sin tener en cuenta que de acuerdo con lo indicado por la recurrente, los bienes son destinados tanto para bienes muebles como inmuebles, por lo que dicha tasa sólo sería de aplicación para el último caso (inmuebles);

Que respecto a lo que se debe entender por mejora a un activo, conforme con lo indicado en el párrafo 24 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 16, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo (Modificada en 1993), los desembolsos posteriores relacionados con una partida de inmuebles, maquinaria y equipo que ya ha sido previamente reconocida deben ser agregados al valor en libros del activo cuando sea probable que la empresa recibirá futuros beneficios económicos superiores de rendimiento estándar originalmente evaluado para el activo existente, y todos los demás desembolsos posteriores deben reconocerse como gastos en el periodo en el cual se incurre;

Que tal como señala dicha NIC, los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son los efectuados para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo;

Que de acuerdo con doctrina, citada anteriormente en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 9259-5-2001, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible representan

£ .

T'



N^o. 012<u>17-5-2002</u>

desembolsos necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere, después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento, por lo tanto, estos desembolsos no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del período, señalándose en cuanto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, que son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo, tratándose básicamente de erogaciones por pintura, lubricación, limpieza, etc., y por ende, constituyen desembolsos que serán reconocidos como gasto del período en que se llevan a cabo;

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, según el texto vigente en el ejercicio 1996, no serán deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente;

Que el artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF señala que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, precisando además que lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento;

Que de lo señalado se concluye que por la naturaleza de los bienes adquiridos para la maquinaria industrial y la rebobinadora, es decir, repuestos tales como flejes, resortes , entre otros (Facturas Nºs 001-006919; 001-007531, 001-8323 y 001-8100), éstas son piezas que se reemplazan para mantener la vida útil del bien y no para alargarla cuando el mismo ya ha superado el límite de desgaste que condiciona su operatividad, no teniendo efectos sobre periodos futuros, por lo que califica como un gasto y no como activo, no siendo aplicable el mencionado artículo 23° ni pudiendo calificar como una mejora que deba formar parte del costo de bien principal;

Que por tanto, no habiendo la Administración desvirtuado lo manifestado por la recurrente, procede levantar el reparo en este extremo;

Que en lo que se refiere a los otros gastos reparados (instalación de luz eléctrica, agua, desagüe, ángulos ranurados, planchas de eternit e instalación de pisos para el local alquilado), la recurrente no ha acreditado la vinculación de éstos gastos con la actividad gravada, no pudiendo determinarse que dichos bienes se han utilizado en el inmueble supuestamente alquilado, resultando por tanto irrelevante pronunciarse si le correspondía activar dichos gastos;

Que por otro lado, el reparo al costo de ventas tiene su origen en la diferencia existente entre el costo de ventas que figuraba en los libros y registros contables del ejercicio 1996 y el consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio;

Que al respecto, la contribuyente señaló que tal diferencia del costo de ventas se debe al incremento de las bonificaciones que no están registradas en la cuenta de compras, sino debitadas en la cuenta 20 Mercaderías, por S/. 6,171.62;

Que por su parte, la Administración alega que de acuerdo con el plan contable, no puede reconocerse como costo de ventas, dado que son bienes adquiridos a título gratuito, por constituir un acto de liberalidad del proveedor;

Que posteriormente, la recurrente manifiesta que las referidas bonificaciones se encuentran registradas en la cuenta 73 Bonificaciones obtenidas, las mismas que se incluyeron como Otros ingresos en la declaración jurada del ejercicio reparado, explicando asimismo que dichas

for con



№. 012<u>17-5-2002</u>

bonificaciones se contabilizaron en la cuenta 20 porque constituyen bienes (papel) que se vendieron con sus respectivos comprobantes de pago, aumentando el valor de la cuenta 70 Ventas;

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisándose que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados;

Que conforme a lo señalado en la misma norma, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción, o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario determinado conforme a ley;

Que en el caso particular de las bonificaciones mercantiles (en especie) recibidas de proveedores, si bien es cierto que quien las recibe no tiene la obligación de pagar suma alguna, sí corresponde registrarlas como bienes propios, de acuerdo a su valor de ingreso al patrimonio, reconociendo además un ingreso, el mismo que se encontrará gravado con el Impuesto;

Que de acuerdo con el estado de ganancias y pérdidas consignado en el balance de comprobación que consta en los libros de contabilidad del contribuyente, el costo de venta de los productos recibidos por bonificaciones se incluye en el costo de venta del ejercicio, entendiéndose que el ingreso proveniente de la venta de ésos se incluyen también en las ventas del ejercicio, las que constituirán ventas gravadas;

Que según se observa, en el caso de las bonificaciones en especie hay un ingreso gravado con el impuesto cuando se registra en el patrimonio de la empresa e independientemente a ello al realizarse la venta de dichos bienes, el ingreso correspondiente constituirá renta gravada, por lo que no habría razón para impedir la deducción del costo de venta constituido por el valor del ingreso de dichos bienes en el patrimonio de la empresa, correspondiendo por ello levantar el reparo en este extremo;

Que en cuanto al saldo a favor del impuesto del ejercicio 1995, la contribuyente alega que para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 se ha considerado un menor saldo del ejercicio anterior (1995), desconociendo que el ajuste de dicho saldo fue efectuado vía fiscalización notificándose como resultado de ésta la Resolución de Determinación N° 072-3-02686, con fecha 31 de mayo de 1996 en el Jirón Balta N° 1665 Chiclayo, siendo recibida por el gerente de la empresa, Luciano Llanos Campos, constando además su firma y el sello de la empresa, por lo que considerando que la notificación fue efectuada en el domicilio fiscal que también coincide con la dirección que se indica en el Comprobante de Información Registrada del contribuyente, se concluye que fue efectuada válidamente, de acuerdo con el artículo 103° del Código Tributario;

Que según lo informado por la Administración, el citado valor no ha sido materia de impugnación, razón por la cual corresponde en este caso validar el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, considerado por la Administración en la Resolución de Determinación N° 072-3-03039;

Que con respecto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la Administración señala que fueron determinados en función a los ingresos obtenidos en la fiscalización realizada para el ejercicio 1996, e indica que el coeficiente empleado (inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta), fue liquidado con el impuesto calculado y los ingresos gravados que figuran en la Resolución de Determinación 072-3-02686;

Que según se observa, la Administración tomó el impuesto del ejercicio 1995 calculado de S/. 17 887,00, el cual fue dividido entre los ingresos gravables que se determinaron por la

*



№. 0<u>1217-5-2002</u>

suma de los ingresos según declaración jurada del ejercicio 1995, ascendente a S/. 2 376 413,00 más los reparos efectuados según fiscalización que ascienden a S/. 37 233,00, obteniéndose un resultado de 0.007410780206, que redondeado a cuatro decimales resulta ser 0.0074;

Que la recurrente coincide con el cálculo efectuado en esta instancia, aceptando implícitamente los reparos efectuados en la Resolución de Determinación N° 072-3-02686 que decía desconocía, pero señala que la Administración no ha tomado dicho coeficiente (0.0074), pues según las resoluciones de determinación emitidas por pagos a cuenta del ejercicio 1996, ha aplicado a los ingresos netos que fluyen de los nuevos resultados determinados en dicha etapa, el coeficiente de 0.01;

Que conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, los coeficientes a que se refiere el artículo 85° de la Ley se calcularán considerando centésimos, apreciándose que con la modificación efectuada a dicho artículo por el Decreto Supremo N° 125-96-EF, los coeficientes a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley se calcularán considerando cuatro (4) decimales, sin embargo, habiéndose publicado éste último dispositivo con fecha 27 de diciembre de 1996, la modificación dispuesta, que tenía incidencia en la base de cálculo para determinar los pagos a cuenta, debía ser aplicada a los pagos a cuenta que se generaran a partir de enero de 1997;

Que de acuerdo a lo expuesto y conforme con lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nºs 017-2-00, 359-2-97 y 360-2-97, entre otras, si bien es cierto, en el caso del pago a cuenta del Impuesto a la Renta mediante la aplicación de coeficientes, el inciso a) del artículo 54° del Decreto Supremo N° 122-94-EF señala que éstos deben determinarse considerando centésimos, también lo es que no se ha establecido que deba efectuarse el redondeo a dicho decimal, por el contrario, al señalar que únicamente deben considerarse los centésimos, ha limitado la posibilidad de redondear a este decimal, puesto que ello conllevaría necesariamente a considerar el tercer decimal, a efecto de verificar si éste es igual o mayor a cinco, a fin de realizar el redondeo al segundo decimal;

Que teniendo en cuenta que la Administración aplicó efectivamente el coeficiente 0.01 por los meses de mayo a noviembre de 1996 y 0.0074 para el mes de diciembre del mismo año, corresponde que el coeficiente aplicado durante los meses de mayo a diciembre de 1996 se redetermine conforme al criterio expuesto:

Que las omisiones a los pagos a cuenta del ejercicio 1996 también deberán ser ajustadas conforme a la nueva determinación del impuesto del citado ejercicio que corresponda realizar a la Administración según lo expuesto, debiendo tenerse en cuenta además que habiendo vencido el plazo para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, sólo resultan exigibles los intereses correspondientes, conforme a lo previsto en el artículo 34º del Código Tributario;

Que finalmente, toda vez que las Resoluciones de Multa Nºs 072-2-047501, 072-2-04503 y 072-2-04504 se encuentran vinculadas con las resoluciones de determinación que han sido impugnadas, corresponde que sean redeterminadas de acuerdo al criterio señalado en la presente resolución;

De acuerdo con el dictamen de la vocal Olano Silva, cuyos fundamentos se

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Zegarra Mulanovich;

Æ

reproducen:



Nº. 01217-5-2002

RESUELVE:

- REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 075-4-04130 de 20 de enero de 1999, en el extremo referido al reparo de gastos que debían considerarse como mejoras del activo fijo vinculado a las Facturas Nºs 001-006919; 001-007531, 001-8323 y 001-8100, y al reparo por aumento indebido al costo de ventas.
- 2. Declararla NULA E INSUSBSISTENTE, en lo referido a los reparos por incremento de ventas por diferencias de inventarios y la determinación de los pagos a cuenta, teniendo en cuenta en este último caso lo dispuesto en el artículo 34º del Código Tributario.
- 3. CONFIRMARLA en lo demás que contiene.

Registrese, comuniquese y remitase a la Intendencia Regional Lambayeque de la SUNAT, para sus efectos.

CHAU QUISPE
Vocal Presidenta

OLANO SILVA Vocal ZEGARRA MULANOVICH

Ezeta Carpio Secretario Relator

OS/EC/njt

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE : 1340-99

DICTAMEN : Vocal Olano Silva

INTERESADO

ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multa

PROCEDENCIA : Lambayeque

FECHA : Lima, 6 de marzo de 2002

interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 075-4-04130 de 20 de enero de 1999 expedida por la Intendencia Regional Lambayeque, en el extremo que declara improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación Nos 072-3-03039, 072-3-03064, 072-3-03065, 072-3-03066, 072-3-03067, 072-3-03068, 072-3-03069, 072-3-03070, 072-3-03071, 072-3-03072, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y por los pagos a cuenta de los períodos de mayo de 1996 a febrero de 1997; las Resoluciones de Determinación Nos 072-3-03074 y 072-3-03075, giradas por Impuesto General a las Ventas de los meses de febrero, marzo y julio de 1996; y Resoluciones de Multa Nos 072-2-047501, 072-2-04503 y 072-2-04504, giradas por haber incurrido en las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816.

Argumentos de la Administración:

Resoluciones de Determinación Nos 072-3-03039, 072-3-03064 a 072-3-03072, 072-3-03074 072-3-03075

 Los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto General a las Ventas y al Impuesto a la Renta, se originan del seguimiento de inventarios realizado a los libros contables y documentación sustentatoria exhibidos por el contribuyente, mediante Requerimiento N° 00242-98.

El seguimiento de inventario fue efectuado a los productos panetón SAYON, TODINO y PYC, papel higiénico SUAVE de color y blanco; SUPER, GALA, PREMIER, PREFERIDO y sal de mesa por 24 Kg. adquiridos y vendidos durante el año 1996.

Se efectuaron además reparos por diferencias en el costo de ventas determinadas entre los libros, registros contables y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; reparos por gastos ajenos al giro del negocio y otros que debieron estar contabilizados como activos fijos del mismo periodo.

2. Mediante Requerimiento Nº 00968, se le solicitó a la recurrente la sustentación de los mencionados reparos. La recurrente en respuesta presentó una carta a través de la cual logra sustentar algunas de las diferencias de inventario, desvirtuando totalmente los reparos de comprobantes de pago que sustentan gastos no relacionados con el giro del negocio, tomándose en cuenta para la determinación de la deuda omitida; sin embargo, no sustenta los reparos de gastos que debieron ser contabilizados como activos fijos, ni las diferencias halladas en el costo de ventas.

Al no haber sido desvirtuadas totalmente las observaciones por diferencias de inventario, la Administración determinó que la recurrente había incurrido en la causal prevista en el numeral 4) del artículo 65 del Código Tributario aprobado por decreto legislativo N° 773, modificado por Decreto Legislativo N° 8 6, por lo que aplicó el procedimiento establecido en el artículo 69° del mencionado Código Tributario, teniendo efectos tanto en la determinación del Impuesto General a las Ventas y al Impuesto a la Renta del ejercicio 1996.

3. En función de la facultad de reexamen, en la etapa de reclamación, la Administración emite el Requerimiento N° 001-99-SUNAT-R1-4600-B, mediante el cual solicita a la recurrente los respectivos comprobantes de pago que sustenten su reclamación en lo que se refiere a la diferencia de inventarios. De la verificación de la documentación proporcionada, se obtuvo que la

for

recurrente omitió ventas por el importe de S/. 15,083.67 y que obedece a que ésta no consideró en la relación presentada en el proceso de fiscalización, la venta de papel higiénico de color y blanco efectuada en diversos bloques de boletas de ventas y en determinadas facturas.

- 4. El contribuyente acepta los reparos a las facturas por compra de materiales de construcción emitidas por diversos proveedores, considerando que se trata de mejoras al activo fijo, en virtud del inciso e) artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta. Respecto a las demás facturas observadas se limita a indicar que son propios del mantenimiento del local alquilado y que por su valor no exceden del 25% de la UIT, por lo que ha optado por considerarlos como gasto, al amparo del artículo 23° del Reglamento de la Ley del mencionado Impuesto, sin embargo ésta no es de aplicación, pues los repuestos constituyen parte integrante de las rebobinadoras y por lo tanto tendrán que formar parte del activo fijo, aún cuando no superen el mencionado porcentaje.
- 5. Respecto al reparo por mejoras en un bien alquilado, se confirma el mismo por no haber sido sustentado que dichos gastos correspondían a mantenimientos del establecimiento, y además por no haberse presentado documentación en la cual conste que el propietario haya reembolsado lo correspondiente, no habiéndose presentado en la misma etapa de fiscalización el contrato de alquiler del inmueble a afectos de determinar los acuerdos pactados.
- 6. En relación al desacuerdo con el reparo de menor saldo a favor del Impuesto a la Renta, correspondiente al ejercicio 1995 el mismo que fue determinado mediante Resolución de Determinación N° 072-3-02686 (que fue emitido por omisiones de ventas y gastos sin documentación sustentatoria, mediante programa débito crédito), por carecer del acto de notificación dispuesto en el artículo 103° del Código, se precisa que en dicho valor se encuentra el sello de la empresa y firma del gerente de la misma, por lo que el contribuyente tuvo conocimiento de la existencia del valor y de la notificación del saldo a favor aplicado como crédito aplicado contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996.

Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, han sido determinados conforme el inciso a) del artículo 85° de la Ley del mencionado Impuesto, es decir, mediante el coeficiente. En tal sentido, los referidos pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 1996 y de enero y febrero de 1997, se calcularon en función a los ingresos mensuales resultantes de la fiscalización. El coeficiente ha sido calculado en función a las determinaciones que constan en la Resolución de Determinación N° 072-3-02686 anteriormente señalada (impuesto calculado por S/. 17,887 y omisiones por S/. 37,233), más los ingresos declarados por la recurrente en el ejercicio gravable de 1995.

 El costo de ventas reparado en el proceso de fiscalización por la suma de S/. 6,243.00, ha sido determinado considerando lo consignado en libros contables y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 1996

De acuerdo con el contribuyente esas diferencias se deben a las bonificaciones en especie recibidas de sus proveedores y al haberlas contabilizado en la cuenta 20 — Mercaderías, deben formar parte del costo de ventas; sin embargo de acuerdo con el Plan de Cuenta General Revisado, se señala que el costo de ventas es el que muestra el costo de los bienes de cambio inherentes al giro del negocio, transferidos a título oneroso; situación que no se presenta en el caso de autos, toda vez que tales bienes son adquiridos a título gratuito, por un acto de liberalidad del proveedor, en retribución a las compras efectuadas por el cliente, por lo que no pueden formar parte del costo.



Resoluciones de Multa Nos 072-2-047501, 072-2-04503 y 072-2-04504

Dada la vinculación con las resoluciones de determinación que las sustentan, procede a dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 072-2-04502, prosiguiéndose con la cobranza de las demás resoluciones, debidamente rectificadas y actualizadas.

Argumentos de la recurrente:

1. Ratifica los argumentos que sustentan su recurso de reclamación, en el sentido que los resultados del seguimiento de inventarios efectuado por SUNAT, desde el inicio de la fiscalización, son poco creíbles, por las equivocaciones sucesivas.

En la etapa de reclamación, en el caso del papel SUAVE blanco, la Administración vuelve a dar otras diferencias que señala se originan por no haberse tomado en cuenta algunos comprobantes, situación que el auditor plasmó como resultado del Requerimiento N° 001-99, versión que no es exacta, sin embargo dichos comprobantes de pago sí se tomaron en cuenta y fueron verificados sus productos.

Las diferencias halladas y aceptadas se producen todas en el mes de diciembre de cada año y el producto mayor es el panetón, que sólo se comercializa en este último mes, por lo que la omisión debe ser aplicada a este mes.

- Respecto a los reparos por mejoras a los activos fijos, son compras de repuestos renovables que utilizan las rebobinadoras para trabajar, éstas no son de carácter permanente pues su duración es corta y luego se cambian, por lo que es improcedente el reparo.
- 4. En relación a la Resolución de Determinación N° 072-3-03039, sobre la determinación del Impuesto a la Renta anual de ejercicio 1996, en la que se considera un menor saldo a favor del ejercicio 1995, que según obra en la Resolución de Determinación N° 072-3-02686, se reafirma en su posición de no aceptarla, según los términos del reclamo.
- 5. En cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de junio a diciembre de 1996, el coeficiente del 1% es incorrecto. Debe ser calculado en función a los ingresos declarados y omitidos y el impuesto calculado, resultando el coeficiente 0.00741078 (S/. 17,887 / S/. 2'413,646).
- 6. Tratándose del costo de ventas, reitera que el procedimiento contable aplicado en sus registros es el aceptado por el Plan Contable General Revisado. Las bonificaciones en especie se debitan a la cuenta existencias y se abonan a la cuenta 73 bonificaciones obtenidas (ganancia). Las bonificaciones que son contabilizadas conforma las facturas recibidas e integran la cuenta 20, porque ingresan al almacén, pero a la vez reconoce el ingreso, el mismo que integra la suma de S/. 32,317.00 en la declaración jurada en el rubro de otros ingresos, por lo que el fisco no se ve periudicado.
- 7. Las resoluciones de multa emitidas, deben quedar sin efecto, pues son consecuencia de los errores producidos en el proceso de fiscalización.

Análisis:

En el presente caso la controversia se centra en establecer si los reparos efectuados por la Administración por concepto de diferencias de inventarios no sustentadas, desembolsos que debieron ser considerados como mejoras al activo fijo, saldo a favor del ejercicio anterior así como diferencias en el costo de ventas por bonificaciones recibidas de proveedores, se encuentran conforme a ley.

Mediante Requerimiento N° 00242-98 notificado el 25 de marzo de 1998 (folio 417), la Administración solicitó al contribuyente la presentación de diversa información entre las cuales se encuentra, la póliza de importación, guías de remisión, pagos y declaraciones mensuales, libros de contabilidad, análisis de cuentas, declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, registros de compras y de ventas, para efecto de verificar las obligaciones de los períodos de 1996 para el caso del Impuesto a la Renta y marzo 1997 a febrero 1998 para el caso del Impuesto General a las Ventas y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.



De la documentación que obra en el expediente (folio 360) se observa que se encontraron omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas declarado en el mes de diciembre de 1997 así como omisiones en los meses de mayo y julio del mismo año por lo que no es de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 81º del Código Tributario.

La Administración comunicó a la recurrente a través del Requerimiento N° 00968-98 de 23 de junio de 1998 (folio 416), que se habían detectado diferencias de inventario, diferencias en el costo de ventas y gastos de diversa naturaleza que debían ser sustentados. Producto de la verificación de la documentación presentada por el contribuyente como respuesta al citado requerimiento (folios 1 al 233), la Administración procedió a establecer diversos reparos. Dichos reparos fueron plasmados en las resoluciones de determinación y de multa (folios 851al 866), tal como sigue:

Resoluciones de Determinación Nos 072-3-03039, 072-3-03064 a 072-3-03072, 072-3-03074 y 072-3-03075

De acuerdo con el contenido de estas resoluciones de determinación, los reparos que se encuentran en examen son los que el contribuyente impugna en sus recursos de impugnación son los siguientes:

- a) Reparo por incremento de las ventas por diferencias de inventarios, las mismas que fueron detectadas durante el ejercicio 1996, por diversos productos especificados en anexo adjunto a los requerimientos emitidos en fiscalización, lo cual originó ventas omitidas de dicho ejercicio, en aplicación del artículo 69° del Código Tributario. Este reparo, afecta tanto a la renta neta del Impuesto a la Renta, como a la base imponible del Impuesto General a las Ventas, correspondiente al ejercicio 1996.
- b) Reparo de gastos que incrementan el valor del activo (mejoras).
- c) Saldo a favor del ejercicio 1995.
- d) Reparo al costo de ventas, el cual se determinó por la diferencia entre el que figuraba en los libros y registros contables y el consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio.

Reparo por incremento de las ventas por diferencias de inventarios

De acuerdo con lo establecido en el artículo 63° del Código Tributario aprobado por los Decretos Legislativos N° 773 y 816, "durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

- a) Base Cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y
- b) Base Presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación".

El artículo 64° de los mencionados Códigos Tributarios, señala que la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando haya verificado que el contribuyente incurrió en cualquiera de los supuestos allí detallados, dentro de los cuales se encuentra el previsto en el numeral 3) del citado artículo que señala que la Administración estará facultada a aplicar el procedimiento de base presunta cuando "el deudor requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración."

Así se tiene que mediante Requerimiento N° 0968-98 notificado a la recurrente el 24 de junio de 1998 se solicitó a la recurrente sustentar las diferencias de inventario detectadas durante el ejercicio 1996 obtenidas de sus comprobantes de pago y su documentación contable. Dichas diferencias, según cuadro denominado "Diferencia de inventario de productos comercializados durante el ejercicio 1996" (folio 405), ascendía a la suma de S/. 64,166.53.



En el resultado del mencionado requerimiento (vuelta folio 416 y folios 407 al 415), de fecha 5 de agosto de 1998, se observa que la recurrente no sustentó todas las diferencias de inventarios señaladas por la Administración, validando ésta sólo las diferencias determinadas por el contribuyente de los productos panetón SAYON, papel SUPER, sal de mesa por 24 kilos, papel higiénico GALA, panetón TODINO, papel PREMIER, panetón PYC y papel PREFERIDO.

Luego del análisis de la documentación presentada por el contribuyente, se aprecia que tales diferencia disminuyeron a la suma de S/. 27,778.26, importe que constituye el reparo definitivo que figura en la Resolución de Determinación N° 072-3-03039 y que sirve de base, entre otros, para la formulación de las demás resoluciones de determinación impugnadas, no llegando a sustentar la diferencia de S/. 13,762.50, de acuerdo con los cuadros referidos al movimiento de los productos antes mencionados (folio 229).

Siendo que la recurrente no desvirtuó las diferencias de inventarios atribuidas en su totalidad, según lo señalado en los párrafos anteriores, se incurrió en la causal prevista en el numeral 3) del artículo 64° de los citados Códigos Tributarios, por lo que la Administración se encontraba facultada a utilizar la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, de conformidad con lo establecido en el numeral 4) del artículo 65° y podía determinar ventas omitidas de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 69º de los Códigos indicados.

En la etapa de reclamación y en aplicación del artículo 127° del Código Tributario, la Administración notificó el Requerimiento N° 000001-99/SUNAT-R1-4600-B (folio 770), en el que solicitó las facturas de ventas y compras correspondientes a los meses de enero a diciembre de 1996.

De la verificación efectuada en esa instancia, la Administración se percata que no se había considerado en la etapa de fiscalización, determinadas facturas y boletas de venta, lo cual originaba un incremento de las ventas de papel higiénico de color y blanco. De esta nueva evaluación de la información obtenida, la Administración determinó un nuevo monto por concepto de ventas omitidas, que ascendía a la suma de S/. 15,083.67.

Dentro del procedimiento seguido en la instancia de reclamación, se aprecia que el monto del saldo inicial y de las compras efectuadas durante el ejercicio 1996 y el valor de venta promedio aplicado, son conformes tanto para el contribuyente como para la Administración (folios 557 y 767), radicando la diferencia en las unidades vendidas (la recurrente presenta un cuadro en el que determina una diferencia de S/. 13,868.42.)

Respecto de la tabulación de las ventas efectuadas, la recurrente discute principalmente las diferencias de los productos papel SUAVE COLOR y papel SUAVE BLANCO; en el primer producto se aprecia que la recurrente reconoce una venta omitida de S/. 4,968.08, mientras que para la Administración fueron de S/. 4,601.22; en este caso, se advierte que la contribuyente por este producto determinó una mayor venta de S/. 366.86, lo que en todo caso influiría en una mayor base imponible y renta neta, no originando un perjuicio al fisco; en el segundo producto, existe una diferencia de 142 unidades. De la tabulación efectuada y presentada por el contribuyente desde la etapa de fiscalización en comparación con lo determinado por la Administración en reclamación, se observa lo siguiente:

Papel SUAVE BLANCO

Mes	Ventas en Unidades Contribuyente	Ventas en Unidades SUNAT
Enero 96	512	361
Febrero	419	419
Marzo	320	321
Abril	323	323
Мауо	686	686
Junio	388	383
Julio	621	621
Agosto	138	138
Setiembre	67	67
Octubre	9	9
Noviembre	98	95
Diciembre	21	21
Total	3,602	3,444



Según se puede apreciar por el mes de enero existe una diferencia de 151 unidades (512 – 361). No obstante, en la tabulación efectuada por la Administración en la etapa de reclamación (folios 753 al 758), se advierte un error de suma de las unidades vendidas, lo cual origina la mencionada diferencia, por lo que de sumarse correctamente las unidades, se obtendría el mismo monto que arrojó la contribuyente.

Respecto a las demás diferencias detectadas en los meses de marzo (1 unidad), junio (5 unidades) y noviembre de 1996 (1 unidad), la contribuyente no ha presentado mayores argumentos que desvirtúen lo

expuesto por la Administración, por lo que se deben validar estas últimas; de la misma forma, no se señala mayores explicaciones de la diferencia obtenida por el producto Panetón SAYON, por lo que también corresponde validarla.

De acuerdo a lo señalado, corresponde que la Administración efectúe una nueva determinación teniendo en cuenta lo observado en esta instancia.

Reparo de gastos que incrementan el valor del activo (mejoras)

Dentro del listado de facturas observadas en el anexo 3 al Requerimiento N° 0968-98 (folio 370), la Administración establece que algunas de ellas corresponden a gastos por adquisiciones de materiales de construcción como cemento y varillas, que debieron ser considerados activo de la empresa. Así, mediante cédula denominada "Reparo de gastos que incrementan el valor del activo 1996" (folio 355), se efectúa la siguiente determinación:

Valor del	Ajuste por	Valor	Depreciación	Monto
Activo	Inflación	Ajustado	3%	Reparado
4,930	337	5,267	116	5,151

Por su parte, la contribuyente como respuesta al requerimiento en mención, precisa que estas facturas comprendían la compra de repuestos (flejes) aconados y acerados para la maquinaria industrial y para las rebobinadoras; así como compras de cemento, suministros para instalaciones de luz, agua desagüe, ángulos ranurados, planchas de eternit, en un local alquilado, aceptando los reparos por compras de materiales de construcción, que fueron cargados a gastos según escrito presentado (folios 475). Cabe advertir que la Administración ha considerado una depreciación de 3% sobre el total del valor de las facturas observadas, sin considerar que de acuerdo con lo indicado por la recurrente, los bienes son destinados tanto para bienes muebles como inmuebles, por lo que dicha tasa sólo sería de aplicación para el último caso (inmuebles).

Respecto a lo que se debe entender por mejora a un activo, es preciso indicar que conforme con lo indicado en el párrafo 24 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 16, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo (Modificada en 1993), "los desembolsos posteriores relacionados con una partida de inmuebles, maquinaria y equipo que ya ha sido previamente reconocida deben ser agregados al valor en libros del activo cuando sea probable que la empresa recibirá futuros beneficios económicos superiores de rendimiento estándar originalmente evaluado para el activo existente. Todos los demás desembolsos posteriores deben reconocerse como gastos en el periodo en el cual se incurre."

Tal como señala dicha NIC, los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos "(...) efectuados para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo"

Cabe señalar que ya en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 9259-5-2001 cuando se analizaba en un tema similar se citó en relación a los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible, a Jesús Urías Valiente¹, quien opina que "éstos representan desembolsos necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere, después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, estos desembolsos no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del período. En cuanto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, este autor los concibe como aquéllos necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo. Básicamente se trata de erogaciones por pintura, lubricación, limpieza, etc. Por ende, constituyen desembolsos que serán reconocidos como gasto del período en que se llevan a cabo."



Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, según el texto vigente en el ejercicio 1996, no serán deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, "Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente."

¹ CONTABILIDAD FINANCIERA – TEORÍA Y PHÁCTICA, Jesús Urías Valiente, Pirámide, Madrid 1997.

Por su parte, el artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF señala que "La inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe." En el segundo párrafo del referido artículo, se precisa que "Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento."

De acuerdo a lo señalado, se concluye que por la naturaleza de los bienes adquiridos para la maquinaria industrial y la rebobinadora; es decir, repuestos tales como flejes, resortes, entre otros (Facturas Nºs 001-006919; 001-007531, 001-8323 y 001-8100), éstas son piezas que se reemplazan para mantener la vida útil del bien y no para alargarla cuando el mismo ya ha superado el límite de desgaste que condiciona su operatividad, no teniendo efectos sobre periodos futuros, por lo que califica como un gasto y no como activo. En ese sentido, no sería de aplicación el mencionado artículo 23° ni se le puede calificar como una mejora que deba formar parte del costo de bien principal.

Por ello, no habiendo la Administración desvirtuado lo manifestado por la recurrente, procede levantar el reparo en este extremo.

En lo que se refiere a los otros gastos reparados (instalación de luz eléctrica, agua, desagüe, ángulos ranurados, planchas de eternit e instalación de pisos para el local alquilado), la recurrente no ha acreditado la vinculación de éstos gastos con la actividad gravada, no pudiendo determinarse que dichos bienes se han utilizado en el inmueble supuestamente alquilado. Siendo así resulta irrelevante pronunciarse si le correspondía activar dichos gastos.

Reparo al costo de ventas

De acuerdo con la observación del Requerimiento 0968-98, este reparo tiene su origen en la diferencia existente entre el costo de ventas que figuraba en los libros y registros contables del ejercicio 1996 y el consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio, tal como se muestra a continuación:

Diferencia (reparo) : S/. 6,243.00

En el escrito signado con el N° 8696, la contribuyente señaló que tal diferencia del costo de ventas es porque se ha incrementado las bonificaciones que no están registradas en la cuenta de compras, sino debitadas en la cuenta 20 Mercaderías, por la suma de S/. 6,171.62.

RO

La Administración por su parte, alega en la apelada que de acuerdo con el plan contable, no puede reconocerse como costo de ventas, dado que son bienes adquiridos a título gratuito, por constituir un acto de liberalidad del proveedor.

Posteriormente en el escrito signado con el N° 11766, la recurrente manifiesta que las referidas bonificaciones se encuentran registradas en la cuenta 73 Bonificaciones obtenidas, las mismas que se incluyeron como Otros ingresos en la declaración jurada del ejercicio reparado. Asimismo, explica que dichas bonificaciones se contabilizaron en la cuenta 20 porque constituyen bienes (papel) que se vendieron con sus respectivos comprobantes de pago, aumentando el valor de la cuenta 70 Ventas.

Al respecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, "la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable". Seguidamente se precisa que "cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados."

El quinto párrafo del mencionado artículo, precisa que "por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción, o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario determinado conforme a ley."

En el caso particular de las bonificaciones mercantiles (en especie) recibidas de proveedores, si bien es cierto que quien las recibe no tiene la obligación de pagar suma alguna, sí corresponde registrarlas como bienes propios, de acuerdo a su valor de ingreso al patrimonio, reconociendo además un ingreso², el mismo que se encontrará gravado con el Impuesto.

De acuerdo con los libros de contabilidad del contribuyente (folios 262 y 263), se puede apreciar que en el balance de comprobación consignó el siguiente estado de ganancias y pérdidas:

Ventas	S/.	1,992,397.00
Costo de ventas		(1,931,408.00)
Utilidad bruta	\$/.	60,989.00
Gastos operativos		(119,726.19)
Descuentos, rebajas y bonificaciones		32,229.38
Ingresos diversos		88.00
Cargas excepcionales		(12,102.84)
Utilidad antes del REI	S/.	(38,522.65)
REI		(12,909.00)
Utilidad (pérdida) antes de participaciones e impuestos	<u>S/.</u>	(51,431.65)

Tal como se aprecia, el costo de venta de los productos recibidos por bonificaciones se incluye en el costo de venta del ejercicio, entendiéndose que el ingreso proveniente de la venta de ésos se incluyen también en las ventas del ejercicio, las que constituirán ventas gravadas.

Como se observa en el caso de las bonificaciones en especie hay un ingreso gravado con el impuesto cuando se registra en el patrimonio de la empresa é independientemente a ello al realizarse la venta de dichos bienes, el ingreso correspondiente constituirá renta gravada, por lo que no habría razón para impedir la deducción del costo de venta constituido por el valor del ingreso de dichos bienes en el patrimonio de la empresa. En tal sentido, corresponde levantar el reparo en este extremo.

Saldo a favor del impuesto del Ejercicio 1995

La contribuyente alega que para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 se ha considerado un menor saldo del ejercicio anterior (1995), desconociendo que el ajuste de dicho saldo fue efectuado vía fiscalización notificándose como resultado de ésta la Resolución de Determinación N° 072-3-02686 (folios 772 al 776).

Según la Constancia de Notificación (vuelta folio 771) se puede apreciar que ésta fue notificada con fecha 31 de mayo de 1996 en el Jirón Balta N° 1665 Chiclayo y recepcionada por el gerente de la empresa el Sr. Luciano Llanos Campos identificado con Libreta Electoral N° 16658601, constando además su firma y el sello de la empresa. Siendo que la notificación fue efectuada en el domicilio fiscal que también coincide con la dirección que se indica en el Comprobante de Información Registrada del contribuyente (folio 778), dicha notificación se ha efectuado válidamente conforme a lo señalado en el artículo 103° del Código Tributario.



Además, de acuerdo a lo informado por la Administración el citado valor no ha sido materia de impugnación, razón por la cual corresponde en este caso validar el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, considerado por la Administración en la Resolución de Determinación N° 072-3-03039.

² Si bien es cierto el Plan Contable General Revisado aprobado por Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, ha incluido una cuenta de ingreso denominada Cuenta 73 Descuentos, Rebajas y Bonificaciones Obtenidos, debe indicarse que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 Existencias, dichos descuentos, rebajas y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen al determinar los costos de compra. Es decir, que de acuerdo con la NIC, no se reconoce un ingreso sino más una disminución del costo de adquisición de los dernás productos adquiridos, originando de esta manera un menor costo de ventas y, por lo tanto, una mayor utilidad.

Determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

La Administración señala que los pagos a cuenta fueron determinados en función a los ingresos obtenidos en la fiscalización realizada para el ejercicio 1996. Asimismo, precisa que el coeficiente empleado (inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta), fue liquidado con el impuesto calculado y los ingresos gravados que figuran en la Resolución de Determinación 072-3-02686.

Efectivamente, tal como se observa, la Administración tomó el impuesto del ejercicio 1995 calculado de S/. 17,887.00, el cual fue dividido entre los ingresos gravables que se determinaron por la suma de los ingresos según declaración jurada del ejercicio 1995 (folio 240), ascendente a S/. 2'376,413.00 más los reparos efectuados según fiscalización que ascienden a S/. 37,233.00 (folio 775). El resultado obtenido fue de 0.007410780206 (redondeado a cuatro decimales: 0.0074).

La recurrente coincide con el cálculo efectuado en esta instancia, aceptando implícitamente los reparos efectuados en la Resolución de Determinación N° 072-3-02686 que decía desconocía; sin embargo señala que la Administración no ha tomado dicho coeficiente (0.0074), pues según las resoluciones de determinación emitidas por pagos a cuenta del ejercicio 1996, ha aplicado a los ingresos netos que fluyen de los nuevos resultados determinados en dicha etapa, el coeficiente de 0.01.

Conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Legislativo N° 122-94-EF "los coeficientes a que se refiere el artículo 85° de la Ley se calcularán considerando centésimos." Con la modificación efectuada a dicho artículo por el Decreto Supremo N° 125-96-EF, se puede apreciar que "los coeficientes a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley se calcularán considerando cuatro (4) decimales". Habiéndose publicado éste último dispositivo con fecha 27 de diciembre de 1996, la modificación dispuesta que tenía incidencia en la base de cálculo para determinar los pagos a cuenta correspondía aplicarse a los pagos a cuenta que se generaran a partir del mes de enero de 1997.

De acuerdo a lo expuesto y conforme con lo señalado en diversas resoluciones de este Tribunal, tales como la 017-2-00, 359-2-97 y 360-2-97, entre otras, "si bien es cierto, en el caso del pago a cuenta del Impuesto a la Renta mediante la aplicación de coeficientes, el inciso a) del artículo 54° del Decreto Supremo Nº 122-94-EF señala que éstos deben determinarse considerando centésimos, también lo es que no se ha establecido que deba efectuarse el redondeo a dicho decimal. Por el contrario, al señalar que únicamente deben considerarse los centésimos, ha limitado la posibilidad de redondear a este decimal, puesto que ello conllevaría necesariamente a considerar el tercer decimal, a efecto de verificar si éste es igual o mayor a cinco, a fin de realizar el redondeo al segundo decimal."

Siendo que de la Cédula denominada "Determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta año 1996", elaborada en la etapa de reclamación (folio 763), se aprecia que la Administración aplicó efectivamente el coeficiente 0.01 por los meses de mayo a noviembre de 1996 y 0.0074 para el mes de diciembre del mismo año, corresponde que el coeficiente aplicado durante los meses de mayo a diciembre de 1996 se redeterminen conforme al criterio expuesto.

Adicional a ello, cabe señalar que las omisiones a los pagos a cuenta del ejercicio 1996, también deberán ser ajustadas conforme a la nueva determinación del impuesto del citado ejercicio que corresponda realizar a la Administración según lo expuesto en el presente dictamen, debiendo tenerse en cuenta además que habiendo vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, sólo resultan exigibles los intereses correspondientes, conforme a lo previsto en el artículo 34º del Código Tributario.



Resoluciones de Multa Nos 072-2-047501, 072-2-04503 y 072-2-04504

Toda vez que las resoluciones de multa impugnadas se encuentran vinculadas con las resoluciones de determinación que han sido impugnadas, corresponde que sean redeterminadas de acuerdo al criterio señalado en este dictamen.

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de opinión porque este Tribunal acuerde:

- REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 075-4-04130 de 20 de enero de 1999, en el extremo referido al reparo de gastos que debían considerarse como mejoras del activo fijo vinculado a las Facturas Nºs 001-006919; 001-007531, 001-8323 y 001-8100, y al reparo por aumento indebido al costo de ventas.
- Declararla NULA E INSUSBSISTENTE, en lo referido a los reparos por incremento de ventas por diferencias de inventarios y la determinación de los pagos a cuenta, teniendo en cuenta en este último caso lo dispuesto en el artículo 34º del Código Tributario.
- 3. CONFIRMARLA en lo demás que contiene.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL

ZORAIDA OLANO SILVA Vocal Informante

OS/FN/njt