



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

EXPEDIENTE N° : 3068-2001
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de mayo de 2004

VISTA la apelación interpuesta por **S.A.C.**, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-13571, emitida el 30 de abril de 2001 por la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000662 a 012-03-0000665, sobre Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de 1997 y 1998 y contra las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0001870 a 012-02-0001894, giradas por la infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

1. Reparación por retiro de bienes

1. Durante los ejercicios 1997 y 1998, la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no señalaban la documentación a tener en cuenta para acreditar las mermas por manipuleo de existencias, ni cual debía ser el procedimiento para su acreditación, por lo que nada impedía atender a diversos criterios de acuerdo a la naturaleza de las actividades económicas desarrolladas por la empresa.

Las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 21290 y 8720, establecieron que las mermas no son privativas del proceso productivo, ya que también pueden originarse en el proceso de comercialización o distribución de los bienes, debiendo éstas ser acordes con el giro del negocio.

2. Se dedica a la comercialización de vidrios, por ello al trasladar los vidrios que importa desde el puerto de embarque hasta el almacén y finalmente entregarlos al consumidor final, es común que un porcentaje de vidrios se rompa, además, los porcentajes producidos por mermas no son significativos y son similares a los que reportan otras empresas del mismo giro del negocio.

No se puede otorgar tratamiento de desmedro a las mermas por manipuleo de los vidrios y espejos rotos, pues sus existencias no pierden valor cualitativo ni pueden destruirse ante notario por un acto voluntario, sino que se rompen por causas inherentes a la naturaleza propia del bien, esto es, se destruyen durante su distribución y comercialización.

3. La condición de mermas de las pérdidas ocurridas se corrobora con las cartas de las compañías de seguro que expresan su negativa a que las pólizas cubran las mermas de vidrios mientras permanezcan en los depósitos o durante su entrega a los consumidores finales, al no constituir un hecho aislado o fortuito susceptible de ser asegurado sino más bien usual en la operación.
4. A pesar de no estar obligada a presentar informe técnico de acuerdo a la normatividad vigente en los periodos observados, presentó un informe elaborado por la Universidad de Lima con intervención de CAPECO en el que se deja constancia que las mermas generadas en el proceso de comercialización y producción se desechan, no existiendo recuperación económica por dicho concepto.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

5. Acredita la imposibilidad de vender los vidrios siniestrados con la comunicación emitida por los directivos de Vidrios Industriales del Perú S.A. (única empresa en el Perú que conjuntamente con su subsidiaria Compañía Manufacturera de Vidrio del Perú S.A., pudo adquirir sus vidrios), en la que rechazando la propuesta de venta de los vidrios rotos durante la comercialización, indica que no es posible utilizar el vidrio plano ni espejos rotos en la formulación de envases de vidrio debido a que generan problemas en el proceso de producción, por cuánto los espejos rotos contienen revestimientos metálicos que dañan la composición química del vidrio, y a su vez, la composición del vidrio plano es incompatible con la del vidrio de botellas.

II. Gastos por operaciones de leasing

1. Realiza exclusivamente operaciones gravadas con los Impuestos a la Renta y General a las Ventas, por lo que carece de sustento asumir a priori que el uso de vehículos adquiridos vía leasing no guarda relación con la actividad gravada.

Los funcionarios requieren una movilidad adecuada para trasladarse a los establecimientos anexos en los que desarrolla sus actividades gravadas, así como para visitar proveedores, clientes, autoridades y realizar gestiones.

2. La adquisición de la camioneta marca Toyota, modelo Land Crusier responde a necesidades de seguridad de los funcionarios, algunos de los cuales inclusive fueron secuestrados, a su vez, la asignación del automóvil marca Honda, modelo Civic, a la secretaria, obedece a la necesidad de llevar a cabo sus labores en los locales de la empresa e incluso fuera de ellos en comisiones de confianza, propias de su condición de persona de confianza.
3. Los contratos de arrendamiento financiero estipulan que los vehículos están bajo el control y manejo exclusivo de los funcionarios y empleados, ya que al ser el arrendatario responsable del bien, asume el compromiso de su uso únicamente por su personal.

III. Intereses por préstamos

1. La Administración mantiene el reparo sin pronunciarse y acatar el mandato de la presunción en contrario establecido por el artículo 26º de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. De acuerdo con el contrato de mutuo celebrado con la empresa Aristía Ingenieros S.A. se acordó que la tasa de interés compensatorio que debía pagar dicha empresa por el préstamo otorgado, no sería mayor al 14% anual, no habiéndose pactado que el pago del interés debía hacerse mensualmente. Es por esta razón que en el mes de junio de 1998 se hizo un único reconocimiento contable de los intereses devengados hasta dicho período, los mismos que cubrirían el tope del 14% anual de intereses pactado en el indicado contrato.

IV. Reparos por Ingresos a Caja por ventas de bienes no sustentadas

1. Los bienes son entregados a sus clientes con la correspondiente factura, posteriormente, ellos depositan el precio pactado en su cuenta corriente comunicando el pago a través de la boleta de depósito, a su vez, en ciertas ocasiones sus clientes efectúan depósitos en garantía que luego de la entrega del bien son imputados al precio de venta, mientras que en otras ocasiones, los depósitos efectuados son adelantos del precio de venta facturados con anterioridad a la entrega de los vidrios.

Su argumento encuentra sustento en la documentación correspondiente, por ello, en la instancia de reclamación la ofreció como medio probatorio pudiendo la Administración, de considerar conveniente, efectuar las verificaciones pertinentes.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

2. El momento del pago no necesariamente debe coincidir con la oportunidad en la que se emite el comprobante de pago ni con la entrega del bien, además, en cada una de las ventas cumplió con entregar los comprobantes y con pagar el Impuesto General a las Ventas originado, no existiendo por ello tributo pendiente de cancelación.

V. Ajustes al crédito fiscal por notas de crédito y remesas recibidas del exterior

1. Las normas del Impuesto General a las Ventas no contemplan el supuesto del reintegro cuando un proveedor del exterior efectúe descuentos sobre el precio de venta de los bienes importados en fecha posterior a la de su nacionalización, ya que ello atentaría contra la teoría del valor agregado sobre la base de deducciones financieras.

La obligación de restituir el crédito fiscal por bonificaciones posteriores a la adquisición de bienes, no se aplica a las operaciones de importación en las que el vendedor no está sujeto al reglamento y el crédito fiscal no se respalda con la factura sino con la declaración de importación y con la acreditación del pago del impuesto.

2. En las importaciones la base imponible del impuesto liquidado por Aduanas no necesariamente coincide con el costo computable a que se refieren las normas del Impuesto a la Renta.
3. Lo expuesto, resulta corroborado por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 753-3-99 del 27 de setiembre de 1999.

Que la Administración señala que:

I. Reparación por retiro de bienes

1. La recurrente no acreditó que el concepto "Salidas – Mermas por Manipuleo" consignado en los Registros de Inventario Permanente y en las Guías de Remisión emitidas durante los ejercicios 1997 y 1998, constituyesen realmente mermas, por lo que a pesar de requerirle que explique y demuestre con la documentación sustentatoria y fehaciente los motivos por los que no gravó con el Impuesto General a las Ventas el retiro de bienes, no cumplió con lo solicitado.
2. Las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs. 21290 y 8720 no resultan aplicables por versar sobre casos distintos a la manipulación y comercialización de vidrios.
3. El reparo no incluye el concepto de "Mermas originadas en el proceso productivo" ya que es normal esta disminución de la materia prima.
4. Tratándose de pérdidas por roturas por manipuleo de los productos producidos y comercializados por el contribuyente ocurridos en la etapa de almacenamiento y/o venta, se está ante un desmedro y no ante una merma, ya que la falta de pericia de las personas encargadas del manipuleo de los productos resulta totalmente ajena al proceso productivo o al giro del negocio. La pérdida no se produce como consecuencia de los efectos de los métodos normales de operación, por lo que el desmedro debió ser sustentado de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.
5. La prueba presentada por la recurrente "Estudio para determinar el nivel de mermas en la Vidriería 28 de Julio SAC.", está referida a mermas y no a desmedros, por lo que no ha sido merituada.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

II. Gastos por operaciones de leasing

1. La recurrente no sustentó debidamente la necesidad de celebrar contratos de arrendamiento financiero de los vehículos observados, ni que la adquisición de la camioneta marca Toyota, modelo Land Crusier se deba a razones de seguridad. Además, asignó los vehículos a sus trabajadores para uso estrictamente personal, especificándose que estos trabajadores – funcionarios son accionistas de la recurrente y a su vez accionistas de otras empresas (Intervix, Aristía Ingenieros S.A.C., Inmobiliaria Chambala S.A., etc.), por lo que no puede inferirse que los bienes asignados son de uso exclusivo para la generación de renta gravada de la recurrente.
2. Las pruebas presentadas por la recurrente resultan insuficientes, pues el impacto en la generación de rentas es imperceptible y la mayor rentabilidad de las operaciones después de la asignación de los vehículos no fue demostrada, por lo que desconoce el gasto y el crédito fiscal de las operaciones detalladas.

III. Intereses devengados por préstamo

1. En la fiscalización se determinó que a la recurrente únicamente se le reconoció intereses en junio de 1998 por el préstamo efectuado a Aristía Ingenieros S.A. (Comprobante Contable Nº D00030) y que faltaba contabilizar y reconocer los intereses devengados de julio a diciembre de 1998, habiéndose efectuado el reparo respectivo.
2. Resulta improcedente lo afirmado por la recurrente en el sentido que lo reconocido en el mes de junio de 1998 cubriría los intereses devengados por el préstamo efectuado con el tope del 14%, toda vez que al aplicar esta tasa sobre el total prestado (S/. 1'836,139.57) se totaliza un monto de intereses de S/. 257,059.54, no obstante la recurrente reconoció únicamente S/. 128,529.77.

IV. Reparos por Ingresos a Caja por ventas de bienes no sustentadas

1. Se solicitó a la recurrente que demostrara el origen de los ingresos contabilizados con cargo a las cuentas contables Caja y Bancos-Cuentas Corrientes con abono a las cuentas contables 46710, 46711 y 46713, sin embargo únicamente identificó el origen de algunos ingresos.
2. En el Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 00025816 se incluyeron operaciones observadas en setiembre de 1998 debido a que la recurrente reversó contablemente la cuenta 46711 con abono en la cuenta 10131 (Remesas en tránsito) con el Comprobante Contable Nº F0076. El recurrente manifestó que se trataba de duplicidad de ingresos a caja, sin haber demostrado con documentación sustentatoria el origen de estos ingresos y los motivos por los que efectuó el asiento contable.

V. Ajustes al crédito fiscal por notas de crédito y remesas recibidas del exterior

1. La recurrente registró operaciones en cuentas de ingresos provenientes de notas de crédito del exterior producidas en fechas posteriores a la nacionalización de los bienes importados, así como devoluciones de dinero remesados del exterior, las cuales al reflejarlas en su cuenta de ingresos, originaban una rebaja de los costos de los bienes importados.

Sin embargo la recurrente no efectuó el ajuste correspondiente del crédito fiscal proveniente de las importaciones tal como lo dispone el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

2. La jurisprudencia citada por la recurrente sólo resulta aplicable al accionante, al no constituir jurisprudencia de observancia obligatoria.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

Que de lo actuado se tiene que:

Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000664 y 012-03-0000665

Respecto de estas resoluciones de determinación, emitidas por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de los ejercicios 1997 y 1998, la recurrente impugna los siguientes reparos: salidas-mermas por manipuleo no acreditados debidamente, ingresos a caja por venta de bienes no sustentadas, gastos no necesarios para la generación de ingresos por adquisición de vehículos mediante operaciones de leasing e intereses devengados por préstamo a la empresa Aristía Ingenieros S.A.

I. Mermas por manipuleo no acreditadas

1. Mediante Requerimiento N° 00025805 (folio 526) la Administración solicitó a la recurrente que sustente el concepto "SALIDAS-MERMAS POR MANIPULEO" consignado tanto en su Registro de Inventario Permanente como en las guías de remisión emitidas durante los ejercicios 1997 y 1998. En el resultado del indicado requerimiento la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación fehaciente que acredite que los conceptos detallados en las guías de remisión y en su Registro de Inventario Permanente sean realmente mermas, por lo que al no haber cumplido con lo solicitado, se adicionó como ingresos omitidos las sumas contabilizadas por este concepto en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998.

Cabe precisar que la Administración no observó el margen de mermas originadas en el proceso productivo que se ven reflejadas en las hojas de costos por órdenes específicas para los ejercicios 1997 y 1998, bajo la consideración que es normal y aceptable que suceda este tipo de disminución de materia prima en el proceso productivo, por ello, el presente análisis está referido estrictamente al concepto "SALIDAS-MERMAS POR MANIPULEO".

De la revisión del expediente se aprecia que la Administración señala que tratándose de rotura por manipuleo de los productos (producidos y comercializados por el contribuyente), ocurrida en la etapa de almacenamiento y/o venta, se está ante un desmedro, toda vez que la pérdida de los productos y/o mercadería no se produce como consecuencia de los efectos de los métodos normales de la operación, sino por la falta de pericia de las personas encargadas del manipuleo de los productos. Afirma que en la merma el material desaparece, mientras que en el desmedro como sucede en el caso reparado, hay deterioro o daño físico.

Por su parte la recurrente sostiene que debido a la naturaleza frágil de la mercadería que comercializa, ésta sufre mermas o roturas por manipuleo ocurridas desde el puerto de embarque hasta la entrega al consumidor final y que en su almacén lleva un control de planchas de vidrios que se rompen en el movimiento diario, por las que posteriormente emite una guía de remisión para efectuar el descargo respecto del control de stocks, y finalmente que estos vidrios rotos carecen de valor comercial.

2. El asunto materia de controversia consiste en determinar a qué tipo de pérdida de existencias corresponde el concepto registrado por la recurrente como "SALIDAS-MERMAS POR MANIPULEO".

De conformidad con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, aplicable a los periodos acotados (1997 y 1998), eran deducibles de la renta bruta, entre otros, las mermas y los desmedros de existencias, debidamente acreditados.

Por su parte, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, establecía que para la deducción de los desmedros a que se refería el inciso f) del artículo 37°, la SUNAT aceptaría como prueba la destrucción de las existencias ante Notario Público o el Juez de Paz a falta de aquél.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

Como se observa, la legislación tributaria vigente durante los ejercicios acotados no definía que debía entenderse por merma y desmedro, ni como debía acreditarse la primera. Recién a partir del 1 de enero de 2000 en que entró en vigencia el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Supremo Nº 194-99-EF, se definió a la merma como la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y al desmedro, como la pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias que las hace inutilizables para los fines a los que están destinados. Adicionalmente, se agregó que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente debe acreditar las mermas mediante informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por organismo técnico competente, y que el informe debe contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, ya que en caso contrario no se admite la deducción.

En tal sentido, a efecto de determinar si en el caso de autos nos encontramos ante un caso de merma o de desmedro, deberá acudirse a la doctrina y a los criterios establecidos en diversas resoluciones de este Tribunal.

3. El Diccionario de la Lengua Española¹ define a la "merma" como la "acción y efecto de mermar/ porción que se consume naturalmente o se sustrae de una cosa" y como "bajar o disminuir una cosa o consumirse una parte de ella / hacer que algo disminuya o quitar a una parte de cierta cantidad que le corresponde, **MERMAR la paga, la ración**". Y define al "desmedro", como la "acción o efecto de desmedrar o desmedrarse" y a "desmedrar" como "deteriorar / decaer, ir a menos".

A su vez, atendiendo a la definición que contiene el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas 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.

Por su parte la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 2 define a la "merma", como la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y define al "desmedro" como la pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

De otro lado, cabe precisar que de acuerdo con el criterio establecido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas, las Resoluciones Nºs. 0724-1-97 y 07164-2-2002, 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.

De las definiciones y conceptos antes indicados, se puede observar que mientras en la merma estamos frente a una pérdida física en la cantidad, volumen o peso de las existencias destinadas a la venta como consecuencia del proceso productivo mismo o por causas inherentes a su naturaleza, en el desmedro los bienes físicos existen pero han sufrido un deterioro o perjuicio y de acuerdo al daño sufrido la empresa puede optar por venderlos por un menor precio o, en su caso, destruirlos originando una pérdida.

Es por esta razón que para destruir los bienes como consecuencia de haberse producido un deterioro o daño, es decir un desmedro, nuestro legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél. Esta condición se explica precisamente porque el hecho que un bien sufra un desmedro, no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo.

¹ Vigésima Primera Edición Madrid, 1992.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

4. De otro lado, cabe indicar que del análisis de la legislación antes reseñada, se infiere que las mermas y desmedros no necesariamente se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si dichas existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados, criterio recogido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas, las Resoluciones N^{os}. 199-4-2000 y 16274. Esta última resolución estableció: *"Que en el concepto de MERMAS están comprendidas: la pérdida de productos en el proceso de elaboración y de envasado de cerveza, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la Planta y en el manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas susceptibles en operaciones que se realizan normalmente, tales como la cerveza envasada que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles o contenido, etc, que se suele entregar al personal ó gratuitamente al público."*

Por lo expuesto, se concluye que las mermas además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes.

5. En el caso de autos la recurrente comercializa bienes que por su naturaleza son frágiles, delicados y fácilmente quebradizos² teniendo un mayor riesgo de rotura en su manipuleo y/o comercialización que otros bienes tales como la madera, hierro, etc., es por eso que en la actividad productiva de la recurrente el riesgo de la rotura de vidrios está siempre presente como consecuencia del manipuleo del que son objeto desde el puerto de embarque hasta la entrega al consumidor final al ser inherente a la naturaleza del vidrio, por ser una sustancia dura y a la vez frágil, que lo hace susceptible de ser destruido fácilmente ante una caída o golpe, o reducido a pedazos inservibles.

Al haberse establecido que en el caso de mermas nos encontramos ante una pérdida de orden cuantitativo, en la cual el bien se pierde por causas inherentes a su naturaleza, podemos concluir que en el caso de autos, las pérdidas que ocurren por la naturaleza frágil propia de los vidrios comercializados y transportados por la recurrente desde el puerto de embarque hasta su entrega al consumidor final, constituyen mermas.

En tal sentido, resulta improcedente la distinción que efectúa la Administración Tributaria entre las pérdidas de vidrios ocurridas en la producción y las ocurridas en el manipuleo, ya que en ambos casos nos encontramos ante mermas. Por ello al haberse demostrado que las mermas también pueden presentarse en el manipuleo y no habiendo la Administración acreditado que los porcentajes de mermas que se presentan en el caso de la recurrente excedan a los que normalmente se producen en empresas del mismo giro del negocio, porcentaje que además se desprende del Informe elaborado por la Universidad de Lima³ (folios 3338 a 3377), procede levantar el reparo.

II. Gastos por operaciones de leasing

1. Mediante los Requerimientos N^{os}. 00025816 de fecha 24 de marzo de 2000 (folios 522 y 523) y 00025817 (folio 333) la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente la necesidad de incurrir en gastos de operaciones de leasing para la adquisición de vehículos.

La Administración consideró que los gastos incurridos por la recurrente al efectuar operaciones de leasing de automóviles que son otorgados a funcionarios que en su mayoría son accionistas de la recurrente y de otras empresas, no cumplen con el principio de causalidad, y en consecuencia no son considerados gastos deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998.

² El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define al vidrio en general como una *"sustancia dura, frágil, transparente por lo común (...) muy delicada y quebradiza"*. - Op. cit. pág. 1482.

³ Elaborado por la Facultad de Ingeniería Industrial de la Universidad de Lima con intervención de la Cámara Peruana de la Construcción, titulado *"Estudio para determinar el nivel de mermas en la Vidriería 28 de Julio S.A.C."*.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

2. Al respecto, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 19° del Decreto Legislativo N° 299 -que contempla el tratamiento tributario de los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2001-, para la determinación de la renta imponible, las cuotas periódicas de arrendamiento financiero constituyen renta para la locadora y gasto deducible para la arrendataria.

A su vez, de acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducía de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por la ley, asimismo, el artículo 44° que señalaba de manera expresa los conceptos que no eran deducibles del indicado impuesto, no incluía los gastos derivados de las operaciones de arrendamiento financiero.

3. En este contexto, el asunto materia de controversia consiste en determinar si los gastos incurridos por la recurrente en la celebración de las operaciones de arrendamiento financiero de vehículos cumplen con el principio de causalidad, definido este último siguiendo el criterio establecido por reiteradas Resoluciones del Tribunal Fiscal, entre otras, la Resolución N° 8534-5-2001, como la relación que debe existir entre los gastos y costos incurridos, y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora.

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre otras las Resoluciones N°s. 0438-5-2001, 0667-3-2002 y 07118-5-2002, para evaluar si procede aceptar la deducción de determinados gastos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, debe analizarse su razonabilidad y su proporcionalidad, lo cual implica recurrir a criterios adicionales, como el que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, cuando la propia norma no disponga parámetros distintos ni los limite, criterios en función a los cuáles es posible que pueda ocurrir que ante un gasto similar efectuado por dos empresas, éste no sea deducible para una de ellas y sí para la otra.

En tanto la Administración meritó la existencia de los contratos de arrendamiento financiero, de los comprobantes de pago que sustentan el egreso de caja y las personas que tienen a cargo los vehículos (funcionarios de la empresas que figuran en la planilla de pago), corresponde merituar si el gasto guarda proporcionalidad y razonabilidad con el volumen de las operaciones y con el giro del negocio.

4. De la revisión de los papeles de trabajo que obra en autos - planillas de pago, cuadro de asignación de automóviles a los funcionarios según contratos de leasing (folios 2460 a 2482), y de los contratos de arrendamiento financiero (folios 3180 a 3323) - se aprecia que la Administración observó los gastos incurridos en la celebración de los siguientes contratos de arrendamiento financiero suscritos con Financiera de Crédito S.A.:

- Contrato N° L-3967, observado únicamente⁴ respecto del automóvil marca Honda⁵, modelo Civic, Placa de Rodaje AGR-360, asignado a la secretaria Delia Furukawa (folios 3303 a 3323).
- Contrato N° L-4188, respecto del automóvil marca Toyota, modelo Corona, Placa de Rodaje AIB-534, asignado al gerente de la empresa Ernesto Furukawa (folios 3285 a 3300).
- Contrato N° L-3293, respecto del automóvil marca Toyota, modelo Camry, Placa de Rodaje JO-2577, asignado al jefe de personal de la empresa Manuel Hirakawa (folios 3266 a 3285).

⁴ El contrato en mención también está referido al arrendamiento financiero del Camión Toyota DYNA CH + CAB Tipo Furgón Color Rojo del año 1996, adquirido para reparto.

⁵ Por error, el contrato hace mención a la marca "Toyota", cuando debió decir marca "Honda", tal como aparece en la tarjeta de propiedad del vehículo (folios 3303 y 3306).



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

- Contrato N° L-4237, respecto del automóvil marca Honda, modelo Accord, Placa de Rodaje AID-672, asignado al asistente administrativo de la empresa Hernán Kutsuma (folios 3234 a 3248).
- Contrato N° L-4655, respecto de los automóviles marca Toyota, modelo Corolla, con Placas de Rodaje AIN-316 y AIN-311, asignados al contador y al gerente de la empresa Manuel Li y Luis Kitsuta, respectivamente (folios 3215 a 3232).
- Contrato N° L-4421 o L-75891, respecto del automóvil marca Toyota, modelo Camry, Placa de Rodaje All-739, asignados al vendedor de la empresa señor Antonio Furukawa (folios 3180 a 3195).
- Contrato N° L-3202, respecto de la camioneta marca Toyota, modelo Land Crusier, Placa de Rodaje RGX-961, asignado al gerente de logística de la empresa Mario Furukawa (folios 3198 a 3214).
- Contrato L-4335 o L-3521, respecto del automóvil marca Toyota, modelo Corona, Placa de Rodaje AIE-974, asignado al jefe del área de sistemas Pedro Gonzáles (folios 3249 a 3264).

Para verificar si los gastos incurridos por los citados vehículos cumplen con el principio de causalidad el análisis a efectuar no puede centrarse como pretende la Administración en el hecho que los trabajadores que tienen a su cargo tales vehículos sean a la vez accionistas de la recurrente y de otras empresas, ya que ello desvirtuaría el análisis que sustente o no dicho cumplimiento.

Por el contrario, debe estarse al análisis de tres factores, uno referido al tipo de actividad económica que realiza la recurrente, esto es, la comercialización mayorista y minorista de vidrios, en la cual es ordinario realizar gestiones, mantener reuniones y conseguir clientes a través de la promoción de sus productos, otro referido a las labores que desempeñan los funcionarios a quienes se les asignó los vehículos y un tercer factor referido al monto del gasto incurrido y su vinculación con la generación de renta.

Por ello atendiendo a estos tres factores y confirmando los argumentos de la recurrente según los cuales al contar con distintos locales en los que desarrolla sus actividades gravadas, sus funcionarios requieren de movilidad adecuada para trasladarse entre los locales, así como para visitar proveedores, clientes, autoridades, realizar gestiones, entre otros; y atendiendo a la naturaleza de las funciones de sus empleados, se concluye que resulta acorde con el principio de causalidad el que haya asignado a sus gerentes, asistente administrativo, jefe de personal y contador los vehículos observados, por lo que procede revocar el reparo por gastos de operaciones de leasing vinculados a los vehículos materia de los contratos de arrendamiento financiero N°s. L-4188, L-3293, L-4237, L-4655, L-4421 o L-75891 y L-4335.

Por otro lado, con relación al reparo vinculado a la camioneta marca Toyota, modelo Land Crusier, con Placa de Rodaje RGX-961, materia del contrato de arrendamiento financiero N° L-3202, cabe señalar que considerando que la recurrente a través de diversos recortes periodísticos acreditó que varios de sus funcionarios sufrieron secuestros y que el vehículo materia del contrato observado por sus propias características cuenta con aditamentos especiales de seguridad que lo diferencian de un vehículo convencional, se concluye que en el caso de la recurrente resulta razonable la adquisición de este tipo de vehículo para brindar seguridad al Gerente de Logística, Mario Furukawa, quien además por la naturaleza de sus funciones necesita desplazarse continuamente entre los locales, por lo que en cuanto a este vehículo también procede levantar el reparo.

Sin embargo, respecto al automóvil asignado a la secretaria de la empresa Delia Furukawa (contrato N° L-3967), cabe señalar que la recurrente justificó la asignación del vehículo alegando que su trabajadora constituye personal de confianza y que como tal requiere realizar labores especiales en los distintos locales de la empresa e incluso fuera de ella, sin embargo en vista que la recurrente no acreditó cuáles eran las gestiones de confianza que su empleada realizó y cual era la necesidad vinculada a las funciones de ésta de contar con un vehículo en forma permanente, corresponde mantener el reparo en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

III. Intereses devengados por préstamos

1. Mediante Requerimiento N° 00025816 del 24 de marzo de 2000 (folios 522 y 523) la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente las diferencias determinadas como consecuencia de la comparación de los ingresos de las cuentas de la clase 7 según Libro Mayor y los Registros de Ventas. De acuerdo con los resultados del indicado requerimiento (folio 358), la Administración observó que respecto al préstamo otorgado por la recurrente a favor de la empresa Aristía Ingenieros S.A., sólo reconoció intereses en el mes de junio de 1998 según comprobante contable N° D00030, esto es, intereses por seis meses, faltando contabilizar y reconocer los intereses devengados desde julio hasta diciembre 1998, por lo que procedió a adicionar a la base imponible del Impuesto a la Renta los intereses de préstamos no registrados por la recurrente.
2. El artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, vigente en el ejercicio 1998, establecía lo siguiente: *"para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior"*.
3. De la lectura del contrato de mutuo suscrito entre la recurrente y Aristía Ingenieros S.A. el 30 de diciembre de 1997 (folios 3167 y 3168), se aprecia que las partes intervinientes acordaron que la tasa de interés compensatorio no sería mayor al 14% anual, cláusula que debe interpretarse en el sentido que la tasa de interés compensatorio establecida no superaría el 14% anual, pudiendo ser ésta menor o igual que este porcentaje.

Asimismo, de la revisión del expediente se aprecia que según la copia de la página 133 del Libro Diario en Soles al 30 de junio de 1998 (folio 3148), la recurrente reconoció el pago de intereses efectuado por Aristía Ingenieros S.A. por S/. 128,529.77.

Además, obran las copias certificadas por Notario del Libro Mayor de la empresa "Aristía Ingenieros S.A." (la mutuataria) correspondiente a los períodos agosto a diciembre de 1998 (folios 3171 a 3176), los cuales no habrían sido debidamente merituados por la Administración Tributaria, más aún si se toma en consideración la presunción en contrario a que se refiere el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta. Por consiguiente, respecto a este reparo procede que la Administración emita nuevo pronunciamiento, debiendo para tal efecto requerir la información que sea necesaria a la empresa Aristía Ingenieros S.A.

IV. Ingresos a Caja por ventas de bienes no sustentadas

1. Mediante Requerimiento N° 00025816 del 24 de marzo de 2000 (folios 522 y 523) la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente el origen de los ingresos a caja reflejados en las cuentas contables 46710 (depósitos en garantía), 46711 (depósitos en cuenta corriente - adelantos de clientes) y 46713 (depósitos en cuenta corriente Méjico).

Tanto en los resultados de los requerimientos, en el informe final de la fiscalización y en la resolución apelada, la Administración sustentó el reparo bajo el argumento que la recurrente sólo identificó algunas operaciones, el origen de algunos ingresos y mostró en algunos casos el comprobante de



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

pago que los originó, no obstante no cumplió con demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente el origen de los demás ingresos a caja contabilizados en las cuentas contables 46710, 46711 y 46713, motivo por el cual procedió a gravar con el Impuesto a la Renta estos ingresos.

2. Al respecto cabe indicar que de conformidad con lo establecido por el artículo 63º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:
 - 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.
 - 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.

De las normas glosadas anteriormente se aprecia que la diferencia entre ambos procedimientos radica en que mientras en la determinación sobre base cierta se conoce el hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, en la determinación sobre base presunta no se cuenta con esos datos, siendo obtenidos por estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculadas al nacimiento de la obligación tributaria, criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 560-2-2001.

3. En el caso de autos, de la revisión de los papeles de trabajo que obran en el expediente, de la resolución apelada y de los anexos a las resoluciones de determinación materia del presente análisis, se observa que si bien la Administración Tributaria ampara sus observaciones en lo establecido por el inciso c) del artículo 3º, artículo 20º y el artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que en principio se traduciría en la aplicación de un procedimiento de determinación sobre base cierta, en realidad el procedimiento que llevó a cabo consistió en estimar que los montos contabilizados en las cuentas contables 46710, 46711 y 46713 correspondían a ventas que la recurrente había realizado y que se traducían en ingresos que no fueron incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998, sin haber comprobado tal hecho. Consecuentemente, no podía calificar la determinación sobre base cierta.
4. Por otro lado, el artículo 64º del Código Tributario establecía los supuestos en los que la Administración podía utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, incluyendo entre ellos los casos en los que la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, no incluyera los requisitos y datos exigidos, o cuando existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento efectuada por el deudor tributario (numeral 2); así como el caso en que el contribuyente no presentase la documentación sustentatoria que le hubiese sido expresamente requerida (numeral 3), entre otras causales.

Asimismo, el artículo 65º del citado Código señalaba que *"la Administración Tributaria podía practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones..."*; lo que significa que las presunciones que menciona dicho artículo no son las únicas que puede utilizar la Administración, sino que dado el caso podría utilizar otras. Sin embargo, lo señalado en dicha norma no implicaba que dichas presunciones pudieran ser creadas por la Administración sino que podían haber otras, distintas a las establecidas por el Código Tributario, las cuales debían estar contenidas en alguna norma legal.

5. Al haber considerado la Administración como ventas omitidas los ingresos a caja por ventas de bienes no sustentadas, registrados con cargo a las cuentas 10111 y 10411 y con abono a las cuentas 46710, 46711 y 46713, ha utilizado una presunción no recogida por las normas aplicables mencionadas en los párrafos precedentes, por lo que ha incurrido en causal de nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, al haber prescindido totalmente del procedimiento legal establecido.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

Al haberse determinado que la Administración deberá emitir un nuevo pronunciamiento respecto del reparo referido a intereses devengados por préstamos, levantar los reparos por las "salidas-mermas por manipuleo" y por gastos por la adquisición de vehículos mediante operaciones de leasing en el extremo referido a los contratos N^{os}. L-4188, L-3293, L-4237, L-4655, L-75891, L-4335 y L-3202, y finalmente mantener este último reparo en el extremo referido al contrato N^o L-3967, así como haberse declarado nulo el reparo por ingresos a caja por ventas de bienes no sustentadas, procede declarar nula e insubsistente la resolución apelada respecto de las Resoluciones de Determinación N^{os}. 012-03-0000664 y 012-03-0000665, a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento, reliquidando la deuda.

Resoluciones de Determinación N^{os}. 012-03-0000662 y 012-03-0000663

Las citadas resoluciones de determinación fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 1997 y enero a diciembre de 1998, al haberse efectuado los siguientes reparos:

I. Reparos por retiro de bienes

1. De conformidad con lo establecido en el inciso c) del numeral 3 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N^o 136-96-EF, no se considera venta, es decir no se considera operación afecta al pago del Impuesto, entre otros, los retiros que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme con las disposiciones del Impuesto a la Renta.

La Administración en la fiscalización al considerar que la recurrente no cumplió con acreditar la calidad de mermas del concepto registrado en su Libro de Inventarios y Balances como "Salidas – Mermas por Manipuleo", le solicitó mediante Requerimiento N^o 00025816 del 24 de marzo de 2000, que sustente los motivos por los que no gravó con el Impuesto General a las Ventas el retiro de bienes. Finalmente considerando que la recurrente no sustentó sus observaciones gravó como retiro de bienes el valor de las mermas de vidrios ocurridas en el manipuleo y comercialización.

2. En el análisis referido a las Resoluciones de Determinación N^{os}. 012-03-0000664 y 012-03-0000665 emitidas por concepto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998 por el reparo "salidas-mermas por manipuleo" no acreditado debidamente, se concluyó que este reparo debía revocarse, en tal sentido, considerando que en el caso de autos, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas al amparo de lo establecido por el inciso c) del numeral 3º del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado, procede también revocar este reparo.

II. Gastos por operaciones de leasing

1. De conformidad con lo establecido por el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N^o 821, sólo otorgaban derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinaran a operaciones por las que se debía pagar el impuesto y que fueran permitidas como costo o gasto de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.
2. En el análisis referido a las Resoluciones de Determinación N^{os}. 012-03-0000664 y 012-03-0000665 emitidas por concepto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998 por el reparo por gastos no necesarios para la generación de ingresos por adquisición de vehículos mediante operaciones de leasing, se concluyó que dichos gastos vinculados a los contratos N^{os}. L-4188, L-3293, L-4237, L-4655, L-75891, L-4335 y L-3202 sí cumplen con el principio de causalidad y son gastos deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios observados, en tal



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

sentido procede levantar los reparos al crédito fiscal por gastos vinculados a tales contratos, ya que reúnen los requisitos para otorgar derecho al crédito fiscal.

Asimismo, en el referido análisis se concluyó que los gastos por operaciones de leasing vinculados al contrato N° L-3967 no cumplen con el principio de causalidad y por lo tanto no son gastos deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios observados, por lo que en tal sentido, procede mantener el reparo al crédito fiscal por gastos vinculados a este contrato por no reunir los requisitos para otorgar derecho al crédito fiscal.

III. Ingresos a caja por ventas de bienes no sustentadas

1. Mediante Requerimiento N° 00025816 del 24 de marzo de 2000 (folios 522 y 523) la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente el origen de los ingresos a caja reflejados en las cuentas contables 46710 (depósitos en garantía), 46711 (depósitos en cuenta corriente – adelantos de clientes) y 46713 (depósitos en cuenta corriente Méjico), sin embargo al no haber cumplido con sustentar sus observaciones, reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas por considerar que se trataba de ingresos a caja por ventas de bienes no sustentadas amparándose en lo establecido por el inciso a) del artículo 1º, el artículo 3º, el inciso a) del artículo 4º y el artículo 9º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
2. En el análisis referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000664 y 012-03-0000665 emitidas por concepto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998 por el reparo por concepto de ingresos a caja por venta de bienes no sustentados, se concluyó que el procedimiento que llevó a cabo la Administración consistió en estimar que los montos contabilizados en las cuentas contables 46710, 46711 y 46713 correspondían a ventas que la recurrente había realizado y que esta determinación no podía calificar sobre base cierta.

Asimismo, se concluyó que la Administración al haber considerado como ventas omitidas los ingresos registrados con cargo en las cuentas 10111 y 10411 y con abono en las cuentas 46710, 46711 y 46713, utilizó una presunción no recogida por las normas aplicables contenidas en el artículo 65º del Código Tributario ni en ninguna norma legal, conclusiones que se aplican al caso de autos, por lo que en ese mismo sentido, al amparo del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario procede declarar la nulidad del reparo.

IV. Ajuste al crédito fiscal por notas de crédito y remesas recibidas del exterior

1. Mediante Requerimiento N° 00025816 la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente las diferencias determinadas como consecuencia de la comparación de los ingresos de las cuentas contables de la clase 7, según Libro Mayor y el Registro de Ventas. De acuerdo con el resultado del requerimiento, la Administración verificó que la recurrente registró operaciones en sus cuentas de ingresos provenientes de notas de crédito del exterior producidas en fechas posteriores a la nacionalización de los bienes importados, así como devoluciones de dinero remesados del exterior sin emisión de notas de créditos, los cuales originaron una rebaja de los costos de sus bienes importados, por lo que procedió a efectuar el ajuste correspondiente del crédito fiscal mensual en los meses en los que la recurrente contabilizó las notas de crédito del exterior y los depósitos en cuenta corriente, (Anexo 7 al Resultado del Requerimiento N° 00025816, períodos tributarios: mayo y setiembre de 1997, febrero, marzo, junio, julio, setiembre, octubre y diciembre de 1998, que obra a folio 335).
2. El asunto materia de controversia está referido al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por el descuento efectuado por proveedores del exterior que disminuyó el costo de los bienes adquiridos.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

- De conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación o con motivo de la utilización en el país de los servicios prestados por no domiciliados.

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 27° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, del crédito fiscal se deducirá el impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento.

Estrictamente respecto al caso de las importaciones, la citada ley en el artículo 32° refiere que el impuesto que afecta a las mismas será liquidado por las Aduanas de la República, en el mismo documento en que se determine los derechos aduaneros y será pagado conjuntamente con éstos, y el numeral 2 del artículo 6° del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, establecía que el derecho al crédito fiscal debe ejercerse con la copia autenticada por el Agente de Aduanas de la Declaración Única de Importación, así como con la liquidación de pago, liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por Aduanas que acreditasen el pago del impuesto; y respecto a las modificaciones en el valor de las importaciones se sustentará con las liquidaciones de cobranza u otros documentos emitidos por Aduanas que acrediten el mayor pago del Impuesto.

Las disposiciones citadas en los párrafos precedentes, vigentes durante los períodos en que se efectuaron los reparos, responden a la noción teórica adoptada por el legislador a efecto de estructurar el Impuesto General a las Ventas, esto es, un impuesto cuyo valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera.

De lo expuesto se aprecia que la lógica del impuesto en caso de las importaciones exige que la liquidación y pago del impuesto se efectúe ante Aduanas, y que el importador sea contribuyente y a su vez tenga derecho a utilizar el crédito fiscal, no exigiéndosele al no domiciliado con quien el contribuyente efectúa la operación de importación que cumpla con las normas internas del Impuesto General a las Ventas.

Consideramos que el objeto de efectuar ajustes como consecuencia de un descuento de la operación original, guarda coherencia en el caso de que la compra o el servicio prestado se efectúe en territorio nacional, toda vez que al efectuarse la operación, el transferente o el prestador se ve en la obligación de pagar el Impuesto General a las Ventas y a su vez el adquirente o usuario del servicio utiliza como crédito fiscal el impuesto pagado en dicha operación. Por ello, resulta lógico que al revertirse la operación, el adquirente o usuario devuelva el crédito fiscal utilizado y el transferente o prestador pueda ajustar su impuesto en el mismo monto a efecto de evitar cualquier perjuicio, sin embargo, en el caso de importaciones el referido supuesto no se da toda vez que es el importador quien en calidad de contribuyente del impuesto realiza el pago del Impuesto General a las Ventas y utiliza el crédito fiscal, siendo neutral el efecto en dicha operación.

En tal sentido, siguiendo el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre otras, las Resoluciones N°s. 0631-2-98, 753-3-99 y 00777-3-2002, cabe señalar que la Administración al desconocer el crédito fiscal en fecha posterior a la utilización correcta del crédito y al pretender que se efectúe un ajuste de dicho crédito sin considerar que en el caso de las importaciones el impuesto se cancela en las Aduanas al momento de la importación, efectúa un reparo por reintegro al crédito fiscal cuando la legislación del Impuesto General a las Ventas no contempla tal supuesto, contradiciendo la teoría del valor agregado sobre la base de deducciones financieras. Por lo expuesto, procede levantar el reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 03722-2-2004

Al haberse determinado la nulidad del reparo por ingresos a caja por venta de bienes no sustentada, procede declarar nulas las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000662 y 012-03-0000663 y la resolución apelada, en el extremo referido a este reparo.

Al haberse levantado los reparos referidos al retiro de bienes, a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por notas de crédito y remesas recibidas del exterior y al crédito fiscal por gastos por operaciones de leasing en el extremo referido a los contratos N°s. L-4188, L-3293, L-4237, L-4655, L-75891, L-4335 y L-3202, mantenido este último reparo respecto del contrato N° L-3967, y declarado la nulidad del reparo por ingresos a caja por ventas de bienes no sustentadas, procede declarar nula e insubsistente la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000662 y 012-03-0000663, a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento, reliquidando la deuda.

Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0001870 al 012-02-0001894

Mediante escrito presentado en la Mesa de Partes de este Tribunal el 10 de julio de 2002, con firma legalizada ante Notario Público, la recurrente se desistió de la apelación interpuesta respecto de las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0001870 al 012-02-0001894.

Conforme con lo dispuesto por el artículo 130° del Código Tributario, es potestativo del órgano encargado de resolver, aceptar el desistimiento presentado, por lo que se procede aceptar el desistimiento parcial formulado por la recurrente.

Informe Oral

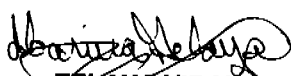
Finalmente cabe señalar que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes según consta en el folio 3633 del expediente.


Con las vocales Zelaya Vidal y Barrantes Takata, e interviniendo como vocal ponente la vocal Espinoza Bassino.

RESUELVE:


1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO PARCIAL** de la apelación interpuesta en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0001870 al 012-02-0001894.
2. Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 015-4-13571 del 30 de abril de 2001, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución.

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


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


BARRANTES TAKATA
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
EB/HL/MC/jcs.