



Tribunal Fiscal

Nº 00417-3-2004

EXPEDIENTE Nº : 3416-00
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 28 de enero de 2004

VISTA la apelación interpuesta por Intendencia Nº 085-4-04197/SUNAT del 30 de junio de 2000, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara improcedente la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s. 254-03-0000122 a 254-03-0000135 y Resoluciones de Multa N°s. 254-02-0000196, 254-02-0000197 y 254-03-0000199, emitidas por Impuesto General a las Ventas de julio de 1997 a diciembre de 1998 y por la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario. contra la Resolución de

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que debe mantener el reparo al crédito fiscal al no haberse reintegrado en el mes en que se produjo el siniestro, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 6° del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas;

Que la recurrente alega que no se encuentra obligada a reintegrar suma alguna por concepto de saldo a favor trasladado en la adquisición de bienes que han sufrido siniestro por hechos de la naturaleza, toda vez que la norma que regula dicho reintegro, prevista en el citado numeral 4 del artículo 6° del reglamento, vulnera lo establecido en la Norma IV del Código Tributario y el artículo 74° de la Constitución Política del Perú;

Que el asunto materia de controversia se encuentra referido a establecer si en los periodos a los que corresponden los valores impugnados debía reintegrarse o no el crédito fiscal por la pérdida o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor;

Que respecto de ello existen dos posiciones, una primera que considera que de acuerdo al artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, debía reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, por no haberse contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento aprobado por los Decretos Supremos N°s. 29-94-EF y 136-96-EF, y una segunda posición que considera que no debía reintegrarse dicho crédito fiscal, siendo éste el criterio que fue aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2003-25, según consta en el acta suscrita el 9 de diciembre de 2003, aprobada por mayoría, y cuya posición se fundamenta a continuación;

Que el artículo 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821 publicado el 23 de abril de 1996, señalaba que en el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos (2) años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes debía reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que correspondiera a la diferencia de precio;

Que con fecha 31 de diciembre de 1998, se publicó la Ley Nº 27039, cuyo artículo 11° sustituyó al artículo 22° del mencionado decreto legislativo, mediante dicha modificación se establecieron nuevos supuestos de reintegro de crédito fiscal, en efecto, la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo, casos en los cuales el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el periodo tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo, sin embargo, también se agregaron situaciones de excepción que permiten a los contribuyentes excluirse de la obligación del reintegro: i) los casos en que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor, ii) la desaparición, destrucción o pérdida de

SB
f
MA
f



Tribunal Fiscal

Nº 00417-3-2004

bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, iii) la venta de bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados y iv) las mermas o desmedros debidamente acreditados, agregándose que para los casos antes descritos se deberá tener en cuenta lo establecido en las normas de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento;

Que al respecto, es necesario comprender los alcances del crédito fiscal y su implicancia al momento de efectuar la aplicación del impuesto, de acuerdo con la interpretación efectuada de modo expreso y con carácter general en relación al caso de destrucción de bienes por desmedro, por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 7164-2-2002 de fecha 13 de diciembre de 2002, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria;

Que el Impuesto General a las Ventas en Perú ha sido estructurado bajo la técnica del valor agregado con el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto con deducciones amplias e inmediatas y de liquidación mensual, el cual opera sobre la base de aplicar mensualmente el impuesto en cada transacción que experimentan los bienes, servicios o contratos de construcción, pero con el derecho a deducir contra el monto que resulte, el valor de los impuestos pagados en las etapas anteriores del ciclo de producción y comercialización;

Que el derecho al crédito fiscal constituye una forma de llegar al valor agregado en un determinado momento para efecto de su imposición y dicho valor agregado es consecuencia de la diferencia entre: i) el valor de los bienes y servicios adquiridos en un periodo (mes) y ii) el valor de los bienes y servicios transferidos o prestados en el mismo periodo;

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

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

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

Que con la finalidad de no distorsionar la técnica de determinación del valor agregado y no deducir más impuesto del que realmente corresponde, el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas en análisis, Decreto Legislativo Nº 821, establece dos requisitos sustanciales para que las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción, otorguen derecho a la utilización del crédito fiscal: a) que los bienes adquiridos sean costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, y b) que dichos bienes sean destinados a operaciones gravadas;

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

Que el segundo requisito está referido a establecer qué parte del crédito fiscal debe aplicarse como deducción del impuesto bruto, considerando que sólo debe tomarse el crédito fiscal que corresponde a adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, pues sólo por éstas se determina el mayor valor por el cual debe pagarse el impuesto, tal es así que por remisión del artículo 23º de la Ley de Impuesto General

48
F
MA
+



Tribunal Fiscal

Nº 00417-3-2004

a las Ventas bajo examen, el numeral 6 del artículo 6º del Reglamento de dicha Ley, aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF modificado por los Decretos Supremos Nºs. 136-96-EF y 075-99-EF, regula la proporción de crédito fiscal que debe ser deducido cuando el sujeto del impuesto realiza a la vez operaciones gravadas y no gravadas;

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

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

Que en efecto, en cuanto al primer requisito sustancial debe indicarse que, en tanto la ocurrencia de un hecho por caso fortuito o fuerza mayor podría presentarse en la realización de actividades gravadas, éstas forman parte de tal proceso destinado a generar ingresos gravados, no procediendo el reintegro tributario del crédito fiscal por los bienes perdidos en tal supuesto, al demostrarse con ello su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, en concordancia con el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta;

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

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

Que al respecto, el Título I del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, establecía en el numeral 4 del artículo 6º que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generase un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generase crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan tales hechos, las únicas excepciones se presentaban respecto de las mermas y desmedros, debidamente acreditados de conformidad con lo establecido por el Impuesto a la Renta, así como en relación con los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados;

Que resulta, pues, evidente, que el reglamento no ha incluido los otros supuestos que contiene la ley, específicamente, los relacionados a la destrucción, desaparición o pérdida de bienes i) por caso fortuito o fuerza mayor, y ii) por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros;

Que en relación con el caso específico de la pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor cabe señalar que en todos los supuestos se trata de un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, las consecuencias no son imputables a quien sufre este evento por cuanto resulta una situación totalmente ajena a su control o manejo, motivo por el cual no puede dejar de reconocerse el impacto de su ocurrencia, algunos ejemplos de esta clase de eventos que tienen como efecto la pérdida, destrucción o desaparición del bien, son: maremotos, inundaciones, terremotos, movimientos sísmicos, etc., incluso, la Ley del Impuesto a la Renta ha reconocido y recogido los perniciosos efectos de un evento producido por caso fortuito o fuerza mayor, en efecto, el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al ejercicio 1997, Decreto Legislativo Nº 774, señalaba que a fin de establecerse la renta neta de tercera



Tribunal Fiscal

Nº 00417-3-2004

categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley, incluyendo en el literal d) entre los montos deducibles, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente;

Que en tal sentido, puede comprobarse la importancia que concede la Ley del Impuesto a la Renta a los efectos de los eventos producidos por caso fortuito o fuerza mayor, dicho tratamiento resulta de una consecuencia lógica, referida a que por la pérdida, destrucción o desaparición del bien generador de renta gravada no será posible aprovecharlo con posterioridad, de esta manera, la pérdida que da origen a la eliminación del valor neto realizable del bien como consecuencia de una alteración de la cantidad y calidad del bien, como resulta del supuesto de caso fortuito o fuerza mayor, es considerada contablemente como un gasto y representa disminuciones en los beneficios económicos y como tales no son diferentes, en cuanto a su naturaleza, de los otros gastos;

Que si bien el Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo Nº 136-96-EF estableció la obligación de reintegro del crédito fiscal en el supuesto de pérdida, desaparición o destrucción de bienes, la Ley de Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, no lo hace, por lo que al amparo del artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo Nº 135-99-EF, el Tribunal Fiscal debe preferir la Ley del Impuesto General a las Ventas por ser de mayor jerarquía a su reglamento;

Que cabe señalar que mediante el artículo 11º de la Ley Nº 27039 se sustituye el artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, estableciendo de manera expresa, que se encontraban excluidos de la obligación de reintegro del crédito fiscal, entre otros supuestos, la desaparición, destrucción o pérdida de bienes producida por caso fortuito o fuerza mayor, asimismo, con fecha 30 de junio de 2000, el artículo 23º del Decreto Supremo Nº 064-2000-EF, modificó el numeral 4 del artículo 6º del Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, en esta oportunidad, se señaló también de modo expreso que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produjeran como consecuencia de caso fortuito o fuerza mayor, y por delitos cometidos por terceros, supuestos regulados en los incisos a) y b) del artículo 22º del mencionado Decreto Legislativo Nº 821, debía acreditarse de acuerdo con lo establecido por el numeral 4 del artículo 2º del Reglamento, es decir, mediante la presentación de un informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual debía ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese período, asimismo, la baja de los bienes afectados debe contabilizarse en la fecha en que se produce su pérdida, desaparición, destrucción o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito;

Que se aprecia, pues, que tanto el actual Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo Nº 055-99-EF como el Reglamento, consignan de manera expresa la exclusión de la obligación de efectuar el reintegro del crédito fiscal en el supuesto de destrucción, desaparición o pérdida del bien por caso fortuito o fuerza mayor;

Que asimismo, contablemente, las pérdidas por hecho fortuito o fuerza mayor se registran en la Cuenta 66-Cargas Extraordinarias, que según el Plan Contable General se caracterizan por su naturaleza inusual, su ocurrencia infrecuente y su monto significativo, en el punto 88 del Marco Conceptual de las NICs, se incluyen bajo el rubro Gastos a las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones;

Que en suma, la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor no debe dar lugar al reintegro del crédito fiscal en la medida que no se incumplen los requisitos del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues se trata de gastos propios de la actividad, destinados a operaciones gravadas, en consecuencia, la dación de la Ley Nº 27039, que sustituye el artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, disponiendo en forma expresa la exclusión de la obligación del reintegro del crédito fiscal en el caso de desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o



Tribunal Fiscal

Nº 00417-3-2004

fuerza mayor, no hace sino aclarar el verdadero sentido en que deben interpretarse las normas del Impuesto General a las Ventas vigentes con anterioridad y que resultan de aplicación al tema que nos ocupa;

Que de lo expuesto se tiene que de acuerdo a los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobada por Decreto Legislativo Nº 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditados, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento, aprobado por los Decretos Supremos Nºs. 029-94-EF y 136-96-EF, criterio adoptado por Acuerdo de Sala Plena Nº 2003-25 del 9 de diciembre de 2003, en el cual también se dispuso que la resolución que se emita en su aplicación sea publicada de conformidad con lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario;

Que el criterio del Acuerdo antes citado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 del 17 de setiembre de 2002;

Que en tal sentido, tal como se indica en el Anexo I al resultado del Requerimiento Nº 007- C-99-SUNAT/NF.1003, y se advierte de la copia certificada de la denuncia policial, en el caso de autos, la pérdida de bienes cuya adquisición generó crédito fiscal, ocurrió como consecuencia de las inundaciones producidas por el Fenómeno del Niño, las cuales califican como fuerza mayor, por lo que la recurrente no se encontraba obligada a reintegrar el referido crédito fiscal;

Que en este orden de ideas, procede revocar los reparos mantenidos en las resoluciones de determinación recurridas, y en consecuencia dado que las resoluciones de multa han sido giradas sobre la base de tales reparos, procede igualmente dejarlas sin efecto;

Con las vocales León Pinedo, Pinto de Aliaga e interviniendo como ponente el vocal Arispe Villagarcía.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 085-4-04197/SUNAT del 30 de junio de 2000 en el extremo apelado, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación Nºs. 254-03-0000122 a 254-03-0000135 y Resoluciones de Multa Nºs. 254-02-0000196, 254-02-0000197 y 254-03-0000199.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"De acuerdo a los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditados, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento, aprobado por los Decretos Supremos Nºs. 029-94-EF y 136-96- EF".

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


LEÓN PINEDO
VOCAL PRESIDENTE


PINTO DE ALIAGA
VOCAL


ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL


Moreano Valdivia
Secretario Relator
AVTca/mpe.