



Tribunal Fiscal

Nº 06392-2-2005

EXPEDIENTE Nº : 4240-2003
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 20 de octubre de 2005

VISTA la apelación interpuesta por , contra la Resolución de Intendencia Nº 136-4-02176/SUNAT, emitida el 30 de mayo de 2003 por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 134-03-0002451 a 134-03-0002454, sobre Impuesto General a las Ventas de marzo, abril, mayo y agosto de 2001, y contra las Resoluciones de Multa Nºs. 134-02-0008102 a 134-02-0008105, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que:

1. Las compras sustentadas en las facturas emitidas por San y Auto , cumplen con el principio de causalidad, toda vez que los repuestos y accesorios adquiridos fueron utilizados para brindar los servicios de mantenimiento prestados a CTAR Pasco, cobrados a través de las Facturas Nºs. 001-000203, 001-000204, 001-000205, 001-000206, 001-000207, 001-000208, 001-000210, 001-000211, 001-000212 y 001-000224 a nombre de dicha entidad.
2. La Administración reconoce que el deterioro de las bolsas de cemento se produjo cuando el tractor de oruga se dirigía a su lugar de operación, por lo que de no haberse reparado el daño, el vehículo hubiera sido materia de requisitoria y detención, ocasionándose la pérdida del contrato.

Añade que no existe ninguna contradicción en el sustento referido a la compra de repuestos y partes para el mantenimiento de la camioneta Nissan Datsun, considerando que los mismos fueron facturados al ser parte de un servicio que se realizó al cliente CTAR Pasco.
3. En la fiscalización acreditó que realiza actividades en zonas alejadas de la ciudad donde no existen hoteles, por lo que adquirió colchones y almohadas a Juan , a fin que los trabajadores que conducen las maquinarias puedan descansar, gastos que cumplen con el principio de causalidad.
4. Los gastos por equipo y accesorios de baño sustentados con las facturas emitidas por DIMA cumplen con el principio de causalidad, toda vez que ningún local comercial puede funcionar sin el correspondiente servicio higiénico.

Que la Administración señala que:

1. Las facturas otorgadas por Inversiones no dan derecho al crédito fiscal debido que contravienen lo establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago y la Resolución de Superintendencia Nº 091-2000/SUNAT, al consignar un número de RUC de 11 dígitos que no concuerda con el del citado contribuyente.
2. Los bienes adquiridos mediante las facturas emitidas por DIMA , San , Auto , Rubén y Juan , no fueron utilizados, y en tal sentido no se cumple con el principio de causalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 06392-2-2005

3. De las manifestaciones efectuadas por el recurrente y por la auditora encargada de la fiscalización se desprende que el equipo de medio baño y accesorios adquiridos a DIMA no fueron efectivamente utilizados, no quedando fehacientemente acreditada la razón que motivó la no instalación del servicio higiénico.
4. El recurrente se contradice al sustentar los reparos efectuados a las compras de accesorios de vehículos marca Toyota a que se refieren las facturas emitidas por San y Auto, ya que durante la fiscalización señaló que los accesorios de automóvil fueron adquiridos para ser utilizados en la camioneta Nissan Datsun con la que realizaban las labores diarias, mientras que en la reclamación sostiene que dichos bienes fueron usados para el servicio de mantenimiento de un automóvil de CTAR Pasco, quien había solicitado sus servicios. Además quedó demostrado que los repuestos y accesorios adquiridos no pudieron ser implementados en la camioneta Nissan Datsun.
5. Las bolsas de cemento fueron adquiridas a Rubén para reparar el daño causado a José por un acto involuntario cometido por el recurrente, pero que no está relacionado con el funcionamiento de la empresa.
6. Los gastos sustentados en las facturas emitidas por Juan por la adquisición de colchones y almohadas, no cumplen con el principio de causalidad al no constituir gastos indispensables para el mantenimiento de la fuente ni para la producción de la renta.

Que de lo actuado se tiene que:

1. Las Resoluciones de Determinación N°s. 134-03-0002451 a 134-03-0002454, fueron emitidas como consecuencia de los reparos efectuados al crédito fiscal al haberse reparado las adquisiciones sustentadas en las facturas emitidas por los proveedores Inversiones, por tratarse de comprobantes de pago que no fueron emitidos de conformidad con las normas sobre la materia y DIMA y Juan, por constituir gastos ajenos al giro del negocio.

Debe anotarse que aun cuando el recurrente en sus recursos impugnativos y la Administración Tributaria en la resolución apelada hacen referencia al reparo al crédito fiscal de las adquisiciones sustentadas en las facturas emitidas por los proveedores San, Auto y Rubén por considerar que son gastos ajenos al giro del negocio, de la revisión de las resoluciones de determinación impugnadas se aprecia que este reparo no forma parte de las mismas por corresponder dichas facturas a los períodos de setiembre y noviembre de 2001 y enero de 2002, períodos distintos a los que son materia de acotación, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

2. De conformidad con lo establecido por el segundo y tercer párrafos del artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, vigente en el período observado, sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan como requisitos, que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no está afecto a este último impuesto.

Adicionalmente, el inciso b) del artículo 19º de la referida ley establece que para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior se cumplirán como requisitos, entre otros, que los comprobantes de pago hayan sido emitidos de conformidad con la disposiciones sobre la materia.



Tribunal Fiscal

Nº 06392-2-2005

3. La Administración reparó las Facturas N°s. 001-00023, 001-00024 y 001-00025 emitidas por el proveedor Inversiones por concepto de alquiler de tractores y adquisición de un turbo americano original para D-G-G nuevo, al determinar que los referidos comprobantes consignan un RUC de 11 dígitos falso, que no se encuentra registrado ante la SUNAT (13874810561 en lugar de 20443873792).

Al respecto cabe indicar que el inciso c) del numeral 2.2. del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, define al comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios, como aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia.

De otro lado, el numeral 1.1 del artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Decreto Supremo N° 007-99/SUNAT, aplicable al caso de autos, establece que las facturas tendrán como requisitos mínimos impresos, entre otros, el número de RUC.

Asimismo, el artículo 3º de la Resolución de Superintendencia N° 091-2000-SUNAT que estableció disposiciones para la implementación del número de RUC de once dígitos, dispuso que a partir del 1 de enero de 2001, el número de RUC de once dígitos sería el único número de RUC válido, siendo obligatorio desde entonces el uso del mismo en toda declaración, solicitud, trámite administrativo o acción contenciosa y en cualquier otro documento o actuación que tenga implicancias tributarias para la SUNAT.

A su vez, la Segunda Disposición Transitoria de la citada resolución de superintendencia estableció que los comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito y guías de remisión que hubieran sido impresos con el número de RUC de ocho dígitos, podían seguir siendo utilizados, siempre que se consignase mediante algún medio mecanizado, computarizado o un sello legible, el nuevo número de RUC de once dígitos en la esquina superior derecha de dichos documentos, sin superponerse al número de RUC de ocho dígitos preimpreso en los mismos.

De la revisión de los comprobantes de pago observados emitidos por Inversiones (folios 105, 107 y 109) se aprecia que efectivamente consignan un RUC de once dígitos que no se encuentra registrado ante la Administración Tributaria por lo que al existir obligación de parte del adquirente de verificar que el documento entregado en calidad de comprobante de pago reúna las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia, procedía desconocer el crédito fiscal y en consecuencia corresponde mantener el reparo.

4. Con relación a las Facturas N°s. 001-013644 y 001-000103 (folios 106 y 112), emitidas por los proveedores DIMA y Juan , la Administración reparó su deducción en tanto los bienes adquiridos mediante tales facturas, no constituían gasto para efecto del Impuesto a la Renta, al no cumplir con el principio de causalidad. Al respecto, el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Supremo N° 055-99-EF, vigente en el período impugnado, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener la fuente en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, asimismo, el artículo 44º señala de manera expresa los conceptos que no son deducibles de la renta bruta, entre otros, los gastos personales de los contribuyentes.

El asunto materia de controversia consiste en determinar si la adquisición de un equipo de medio baño, tubos, pernos, asiento y dos colchones y cuatro almohadas, cumplen con el principio de causalidad, definido este principio de acuerdo al criterio establecido por reiteradas resoluciones del

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 06392-2-2005

Tribunal Fiscal, tales como la Resolución Nº 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.

Así tenemos que de acuerdo con lo establecido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre otras las Resoluciones Nºs. 438-5-2001 y 7118-5-2002, para evaluar si procede aceptar la deducción de determinados gastos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, y en consecuencia para determinar el cumplimiento del requisito sustancial establecido por el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debe analizarse su razonabilidad y su proporcionalidad, lo cual implica recurrir a criterios adicionales, como 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.

5. Mediante Requerimiento Nº 00046578 la Administración solicitó al recurrente que sustentase los reparos al crédito fiscal detallados en el anexo adjunto, entre los que se encuentran los reparos a la adquisición de un medio baño y accesorios así como colchones y almohadas, adquiridos mediante Facturas Nºs. 001-013644 y 001-000103 (folios 250 y 251).

Con motivo de este requerimiento el recurrente presentó el escrito del 9 de mayo de 2002 y anexo respectivo, en el que manifestó haber retirado el medio baño debido a que por el uso deficiente sufrió deterioros y lo reemplazó con otro "de aparente uso y de mayor solidez", y que los colchones y almohadas fueron adquiridos para ser utilizados por sus operadores cuando realizan trabajos fuera del taller en minas, canteras o zonas alejadas, donde no existen hospedajes, adjuntando al referido escrito fotografías de los colchones y almohadas.

La Administración en la apelada mantuvo los reparos respecto a la compra del medio baño y accesorios al no haber acreditado el recurrente contar con dichos bienes, y en el caso de los colchones y almohadas, al considerar que dicho gasto no era un gasto indispensable para el mantenimiento de la fuente ni para la obtención de la renta, por lo que no cumplían con el principio de causalidad de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y por el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

De conformidad con el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que cumplan entre otros, con el requisito de ser gasto o costo de la empresa de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando no se encuentre el contribuyente afecto a este último impuesto, estableciendo por su parte el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

En esta línea, la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356, precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) del citado artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros. Asimismo, otro de los criterios utilizados para determinar si se cumple con el principio de causalidad, es la proporcionalidad del gasto en cuanto a que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones.

Ahora bien, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como la Resolución Nº 3774-1-2005, las normas citadas recogen el denominado "principio de causalidad" según el cual todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla,



Tribunal Fiscal

Nº 06392-2-2005

debiendo apreciarse ello considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad así como el "modus operandi" del contribuyente.

Respecto a la compra del medio baño y accesorios (Factura N° 001-013644), cabe indicar que según se aprecia de los resultados de los Requerimientos N°s. 00046578 y 00065288 y de la resolución apelada, la Administración mantuvo el reparo al considerar que el recurrente no presentó pruebas que acreditara contar con los referidos bienes (medio baño y accesorios) a pesar de haber sido requerido para ello en el Requerimiento N° 00046578 (folio 249), limitándose el recurrente a señalar que "...por el uso deficiente que se dio por los mecánicos y otros usuarios (operadores y ayudantes de máquinas de clientes) sufrió deterioro por lo que fue retirado y se reemplazó con otro de aparente uso y de mayor solidez" (folio 173), asimismo en la apelada se señala que en la etapa de fiscalización se realizó una inspección al local, informándose que el servicio higiénico en cuestión no mostraba signos de haber sido mejorado, siendo rústico.

El recurrente en su recurso de apelación, no desvirtúa lo afirmado por la Administración, indicando únicamente que ningún local comercial puede funcionar sin el correspondiente servicio higiénico, sin acreditar en alguna forma la adquisición de los bienes, por lo que al no haber desvirtuado lo afirmado por la Administración, procede mantener el reparo.

En cuanto a la compra de los colchones y almohadas (Factura N° 001-000103), la Administración en la apelada mantuvo el reparo al considerar que no era un gasto indispensable para el mantenimiento de la fuente ni para la obtención de la renta, por lo que no cumplía con el principio de causalidad, no obstante, no sustentó las razones por las que llega a esa conclusión.

Al respecto, cabe indicar que el recurrente tanto en la fiscalización como en la reclamación y apelación ha sostenido que adquirió dichos bienes para ser utilizados por sus operadores cuando realizan trabajos fuera del taller ya sea en minas, canteras o zonas alejadas, donde no existen hospedajes, presentando además, fotografías en las que muestra la instalación de los colchones en los campamentos.

De la documentación que obra autos así como de la información anotada en el Comprobante de Información Registrada de la Administración se aprecia que el recurrente es mecánico de profesión y su empresa realiza actividades de mantenimiento y reparación de vehículos y maquinaria pesada, no habiendo objetado la Administración que el recurrente realice trabajos fuera del taller en zonas alejadas (minas, canteras, etc.), por lo que en principio resulta razonable que a fin de prestar servicios de reparación o mantenimiento de máquinas o vehículos (objeto del negocio unipersonal) en zonas alejadas del centro de labores como minas, canteras, etc., el recurrente haya adquirido colchones y almohadas para el descanso del personal cuando éstos deban pasar la noche en esas zonas.

Además, siguiendo los criterios antes expuestos sobre razonabilidad y proporcionalidad del gasto en cuanto a que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, es conveniente indicar que los ingresos obtenidos por el recurrente en el ejercicio 2001, según su declaración anual del Impuesto a la Renta, fue de S/. 337,717.00 (folio 220) y el monto de la Factura N° 001-000103 observada, fue de S/. 290.00 siendo el crédito fiscal que se desconoce S/. 44.00, montos estos últimos que guardan proporción con los ingresos obtenidos, sin que ello implique que se esté frente a un gasto con la finalidad de reducir la carga tributaria.

Por lo expuesto, procede levantar el reparo, debiendo la Administración proceder a la reliquidación de la Resolución de Determinación N° 134-03-0002454.

6. Al haber esta instancia levantado uno de los reparos impugnados y mantenido el resto, procede revocar la resolución apelada a fin que la Administración reliquide la deuda impugnada.



Tribunal Fiscal

Nº 06392-2-2005

7. De otro lado, la Administración emitió las Resoluciones de Multa N°s. 134-02-0008102, 134-02-0008103 y 134-02-0008105, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, respecto del Impuesto General a las Ventas de marzo, abril y mayo de 2001, las mismas que están sustentadas en las Resoluciones de Determinación N°s. 134-03-0002451 a 134-03-0002453, valores que han sido mantenidos en esta instancia por lo que también procede confirmar la resolución apelada en el extremo referido a estas resoluciones de multa.


Con relación a la Resolución de Multa N° 134-02-008104, cabe indicar que esta fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario vinculada al Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2001, no obstante, de lo informado por la Administración (folios 401 y 402) y de la documentación que obra en el expediente, se concluye que al no haberse emitido el acto administrativo formal que acredite un aumento indebido de saldos y no habiendo la recurrente presentado declaración rectificatoria que confirme la determinación del saldo a favor liquidado por la Administración, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción, por lo que de acuerdo con el criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 6344-2-2003, 2055-2-2003, 797-2-2001, 469-4-1998, entre otras, procede revocar la resolución apelada en este extremo.

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

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 136-4-02176/SUNAT del 30 de mayo de 2003 en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 134-03-0002451 a 134-03-0002453 y a las Resoluciones de Multa N°s. 134-02-0008102, 134-02-0008103 y 134-02-0008105.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 136-4-02176/SUNAT del 30 de mayo de 2003 en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 134-02-0008104.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 136-4-02176/SUNAT del 30 de mayo de 2003 en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 134-03-0002454, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


MUÑOZ GARCÍA
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


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