Tribunal Fiscal

Nº 06437-5-2005

EXPEDIENTE Nº : 7639-03
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de octubre de 2005

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 026-4-13681/SUNAT de 31 de marzo de 2003, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 012-03-0000060 a 012-03-0000064 y Resoluciones de Multa Nºs. 012-02-0000203 a 012-02-0000220, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 1998, Impuesto Selectivo al Consumo de enero a diciembre de 1997 y enero a marzo de 1998, Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 y por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que los citados valores se emitieron como resultado de la fiscalización practicada a la recurrente, en la que respecto del Impuesto General a las Ventas se formularon reparos al débito fiscal por diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado, por ventas omitidas determinadas sobre la base de diferencia de inventarios de líquidos y envases, por retiro de bienes y por los reparos a la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo, así como al crédito fiscal por no cumplir con el principio de causalidad, por ser ajenos a la empresa, al reintegro del crédito por diferencias en el activo fijo y destrucción de bienes no acreditada fehacientemente y por su uso anticipado.

Que indica que en lo referente al Impuesto a la Renta se efectuaron reparos a la renta neta del ejercicio 1997, por transferencia de bienes subvaluados valorizados a valor de mercado sin contar con informe técnico, por diferencia de inventarios de líquidos y envases, por diferencias en el inventario permanente de activos fijos y al gasto por no cumplir con el principio de causalidad y por ser ajenos al giro del negocio, lo que originó que disminuyera la pérdida declarada por dicho período, agregando que también se realizaron reparos a la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo en virtud de la mencionada diferencia de inventarios.

Que sostiene que la recurrente no desvirtuó en forma fehaciente las diferencias encontradas entre las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas que fueron registradas en los meses de enero a marzo de 1998 y las declaradas por dichos períodos, ni sustentó las diferencias de inventario de envases y líquidos en los meses de enero de 1997 a marzo de 1998, por lo que se configuró la causal prevista en el numeral 2) del artículo 64° del Código Tributario, para la determinación de la obligación sobre base presunta, estableciéndose ventas omitidas conforme al procedimiento contemplado en el sexto párrafo del artículo 69° del mismo Código, lo cual tuvo incidencia en la determinación de las bases imponibles del Impuesto general a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo de los referidos períodos y de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997.

Que alega que la entrega gratuita de afiches, uniformes publicitarios y camisas efectuadas por la recurrente a sus clientes constituían retiros de bienes gravados con el Impuesto General de las Ventas, asimismo que reparó la deducción de gastos y del correspondiente crédito fiscal por la adquisición de diversos bienes y servicios, toda vez que no presentó documentación sustentatoria que demostrara su necesidad y vinculación con la generación de rentas o que dichos bienes hubieran sido entregados a sus trabajadores como condición de trabajo.

Que afirma que debido a que la recurrente no acreditó la diferencia de inventario de cajas de envases que fueron consideradas como activos fijos, reparó el reintegro del crédito fiscal por su desaparición, y que de acuerdo con el artículo 21° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no correspondía que utilizara el crédito fiscal por los servicios de suministro de energía eléctrica, agua potable y teléfono con fecha anterior a su vencimiento o fecha de pago, por lo que dedujo el crédito fiscal correspondiente al mes de utilización y lo adicionó al mes de su vencimiento.

Que refiere que debido a que la recurrente no respaldó el valor de mercado asignado a diversos bienes que fueron transferidos como aportes de capital con el informe de tasación, se comparó el valor asignado en dichas transferencias con los que aparecían en libros, encontrando diferencias que fueron reparadas como subvaluación de activos y siendo que las pérdidas de envases y líquidos por roturas por despicados, faltantes, carga y descarga, envases explotados, destruidos y/o descartados, envases extraños y por servicio de lavado, constituían desmedros, debieron sustentarse con la respectiva constancia notarial, al haberse producido por motivos ajenos al proceso productivo.

Que la recurrente manifiesta que las diferencias entre las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas registradas y declaradas, corresponden al ajuste por redondeo que se realiza por el elevado volumen de comprobantes de pago que emite diariamente.

Que aduce que las diferencias de inventario de líquidos y envases se deben al intercambio de envases que se realiza en el mercado, en los que puede recibir de sus clientes uno de por uno de y al cruce de registro de los productos que elabora, en los que se mezclan las cajas y envases, la cual es mínima y representa únicamente el 0.02% del total de líquido vendido y que la correspondiente a las cajas de plástico utilizadas para el transporte y almacenamiento es irrelevante pues obedece a la permanente rotación a la que se encuentran sometidas por su empleo en el suministro de los bienes que comercializa.

Que agrega que los afiches, uniformes publicitarios y camisas fueron entregados con fines publicitarios y de promoción de la línea de comercialización de sus productos, por lo que no califican como retiros de bienes, agregando que los reparos al crédito fiscal por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad no resultan procedentes, pues constituyen gastos de propaganda e imagen publicitaria que son necesarios para atraer a la masa de potenciales consumidores y retener a los consumidores habituales de dichos productos.

Que explica que las pérdidas de envases y líquidos se deben a roturas que ocurren en el proceso de producción y comercialización de los bienes que elabora, constituyendo mermas pues suponen su real desaparición como consecuencia de su constante manipuleo, razón por la cual no requiere de acreditación notarial alguna.

Que precisa que el artículo 21° de la Ley del Impuesto General a las Ventas no establece una disposición de carácter imperativo, sino un marco referencial mínimo para efecto de la aplicación del crédito fiscal proveniente de los servicios de luz, agua y teléfono, resultando factible que los contribuyentes lo apliquen en la fecha en que se devenga el gasto por tales conceptos, de conformidad con lo establecido en el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 81° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, norma vigente en el período materia de autos, señalaba que la Administración suspendería su facultad de verificación o fiscalización respecto de cada tributo, por los ejercicios o periodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual, o de los últimos 12 meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectasen omisiones a la presentación de la declaración de determinación de la obligación tributaria o presentaciones posteriores a la notificación para la verificación o fiscalización, irregularidades referidas a la determinación de la obligación

tributaria en las declaraciones presentadas, u omisiones en el pago de los tributos o pagos posteriores a la notificación mencionada.

Que el tercer párrafo de dicho artículo establecía, como excepción, que en el caso de tributos de liquidación anual, la facultad de verificación o fiscalización se prorrogaría hasta el sexto mes del período gravable siguiente a aquél en el que correspondía presentar la declaración.

Que este Tribunal ha interpretado en la Resolución N° 05847-5-2002 de 11 de octubre de 2002, publicada con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria el 23 de octubre del mismo año en el diario oficial "El Peruano", que de acuerdo con el artículo 81° del Código Tributario, tratándose de fiscalizaciones a tributos de liquidación anual que se inicien entre el vencimiento del plazo para presentar la declaración que contiene la determinación de la obligación principal y hasta el mes de junio se considerará como último ejercicio, únicamente el año precedente al anterior.

Que mediante Requerimiento Nº 00191-P-05-98, notificado el 30 de abril de 1998, que obra en autos a fojas 763, la Administración inició el procedimiento de fiscalización, solicitando a la recurrente diversa información y/o documentación correspondiente a los meses de abril de 1997 a marzo de 1998 respecto del Impuesto General a las Ventas.

Que a través de los Requerimientos Nºs. 1577-A-5-98 y 1584-A-5-98, notificados el 20 y 31 de agosto de 1998, que obran a fojas 603 y 762, respectivamente, la Administración solicitó a la recurrente sustentar, entre otras observaciones, las diferencias entre las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas declaradas y registradas, así como la vinculación con la generación de renta de las adquisiciones efectuadas en los períodos antes señalados, indicándose en sus resultados, que no acreditó fehacientemente tales observaciones.

Que posteriormente, la Administración amplió la fiscalización de los tributos de liquidación mensual a los meses de enero a marzo de 1997, solicitando la presentación de diversa documentación mediante Requerimiento Nº 002804-A-05-98, notificado el 18 de setiembre de 1998.

Que producto de la fiscalización practicada, la Administración formuló reparos al débito y crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 1998, a la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo de enero a diciembre de 1997 y enero a marzo de 1998, así como a la renta neta y al gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, emitiendo las resoluciones de determinación impugnadas.

Que conforme al citado artículo 81°, en lo concerniente a los impuestos de liquidación mensual, la Administración estaba facultada para fiscalizar los periodos de abril de 1997 a marzo de 1998, según lo hizo, encontrándose arreglada a ley la ampliación de los períodos fiscalizados de enero a marzo de 1997, al verificarse la existencia de irregularidades respecto a la determinación de los tributos de liquidación mensual; sin embargo, respecto al Impuesto a la Renta, correspondía iniciar la fiscalización por el año 1996 por cuanto, tomando en cuenta la fecha de inicio de la fiscalización, debía considerarse a éste como el último ejercicio.

Que de acuerdo con lo expuesto, la Administración no se encontraba facultada a fiscalizar el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, por lo que en aplicación del numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000064 girada por dicho tributo y ejercicio, al contravenir lo dispuesto en el artículo 81° del Código Tributario.

Que en tal sentido, corresponde emitir pronunciamiento respecto de los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a marzo de 1998, por diferencias entre lo declarado y registrado, diferencia de inventario de líquidos y envases, retiros de bienes que no fueron gravados y por los reparos a la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo y al crédito fiscal por

comprobantes de pago que no cumplen con el principio de causalidad y por ser ajenos a la empresa, reintegro del crédito por diferencias en el activo fijo, por destrucción de bienes no acreditados y por uso anticipado del crédito fiscal, en cuya virtud se emitió la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000060 y las Resoluciones de Multa Nºs. 012-02-0000203 a 012-02-0000205.

Que asimismo, corresponde establecer la procedencia de los reparos a la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo de enero a diciembre de 1997 y enero a marzo de 1998 por diferencias de inventario de líquidos y envases, por las que se emitieron las Resoluciones de Determinación Nºs. 012-03-0000061 a 012-03-0000063 y las Resoluciones de Multa Nºs. 012-02-0000206 a 012-02-0000220.

Que en el numeral 2) del Requerimiento Nº 1577-A-5-98, obrante a fojas 762, la Administración solicitó a la recurrente sustentar las diferencias entre los ingresos consignados en el Registro de Ventas de enero a marzo de 1998 con los declarados por dichos meses, conforme al detalle de su Anexo Nº 1, obrante a fojas 761.

Que en el resultado de dicho requerimiento se dejó constancia que, mediante escrito de 24 de agosto de 1998, que corre a fojas 760, la recurrente indicó que tales diferencias correspondían a los ajustes por redondeo que se efectuaban debido a la gran cantidad de comprobantes de pago que se emitían diariamente.

Que toda vez que la recurrente no acreditó fehacientemente las diferencias detectadas, procede mantener el reparo.

Que según se detalla en las Resoluciones de Determinación Nºs. 012-03-0000061 a 012-03-0000063, la Administración incluyó en la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo de los meses de enero a diciembre de 1997 y de enero a marzo de 1998, los ingresos omitidos establecidos sobre la base de la diferencia de inventarios de envases y líquidos, sustentando dicho reparo en el numeral 2) del artículo 64° y en el procedimiento previsto en el artículo 69° del Código Tributario.

Que asimismo, según se detalla en el Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000060, la Administración efectuó reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 1998 por los ingresos omitidos establecidos en virtud de la mencionada diferencia de inventarios; además, incorporó a dicha base imponible los reparos determinados por el Impuesto Selectivo al Consumo.

Que el numeral 2) del artículo 64° del Código antes citado establece que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiese dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que toda vez que la Administración encontró diferencias entre las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas que fueron declaradas y las registradas en el Registro de Ventas que no fueron sustentadas, según se dejó constancia en los resultados del Requerimiento Nº 1577-A-05-98, que obra a fojas 780, este hecho genera dudas sobre la veracidad de la determinación efectuada por la recurrente, configurándose la causal del numeral 2) del artículo 64° del Código Tributario.

Que el sexto párrafo del artículo 69° del mismo Código señala que cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias, agregando que la determinación de las ventas omitidas se establecerán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de

venta promedio del período requerido y que para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho período.

Que conforme con el criterio expuesto en la Resolución N° 6591-2-2002 de 15 de noviembre de 2002, para valuar las diferencias de inventario, ya sea físico o documentario, es imprescindible tener en cuenta las ventas y el valor de venta unitario de los bienes, respecto a los cuales se practica el seguimiento de inventarios, resultando evidente que ello sólo es posible respecto de bienes que son objeto de comercialización, mas no así en el caso de materias primas o insumos utilizados en la fabricación de productos terminados, ya que su destino habitual no es la venta, sino la producción, no pudiendo determinarse valores de venta unitarios o ventas del ejercicio con relación a estos bienes.

Que de acuerdo con el Informe General de Fiscalización, la actividad de la recurrente es la elaboración y comercialización de bebidas gaseosas.

Que mediante Requerimiento Nº 1580-A-5-98, que corre a fojas 727, la Administración solicitó a la recurrente presentar, entre otros documentos, reportes de la producción de gaseosas diferenciándolas por la marca y capacidad de los envases utilizados expresados en litros, reporte de la producción expresado en cajas y unidades, un cuadro detallando el movimiento de los envases de vidrio diferenciándolos por marca, tipo de envase y capacidad, considerando inventario inicial y final, ventas, bajas, compras, asignaciones y otros retiros, así como un reporte del movimiento de líquido por tamaño y sabor expresado en cajas, tanque y bidones, diferenciándolos por marcas, tipo de envase y capacidad, dejándose constancia en sus resultados que la recurrente cumplió con presentar lo requerido.

Que a través del Anexo Nº 2 del Requerimiento Nº 1596-A-05-98, Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 002808-A-05-98 y Anexo del Requerimiento Nº 002822-4-5-98, que obran de fojas 549 a 569, 451 a 464 y 297 a 320, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los faltantes y sobrantes establecidos entre el inventario teórico e inventario físico de los envases consolidados y del stock de líquido consolidado.

Que la existencia de tales diferencias fue aceptada por la recurrente mediante los escritos de 30 de setiembre y 20 de octubre de 1998, obrantes a fojas 570 y 323, habiendo presentado además un cuadro de diferencias de sobrantes y faltantes expresado en cajas del período de enero de 1997 a marzo de 1998, que corre a fojas 321, sin que se verifique en autos documentación adicional que sustentara o desvirtuara las diferencias encontradas.

Que respecto al procedimiento de valorización seguido por la Administración, según se observa de la cédula de reparos a la base imponible por documentación observada (IGV – Envases) que obra en autos de fojas 259 a 267, a los faltantes y sobrantes de envases, expresados en cajas y botellas producidos en el mes, se aplicó el valor de venta de cada producto, ya sea en caja o en botellas, obteniendo así, un valor de venta total por cajas – faltantes, cajas –sobrantes, botellas – faltantes y botellas – sobrantes.

Que la Administración aplicó el mismo procedimiento de valorización a las diferencias establecidas sobre la base del insumo "líquidos", conforme se aprecia de las respectivas cédulas de reparos que obran de fojas 235 a 258, las cuales fueron adicionadas a las ventas omitidas determinadas mediante la diferencia por envases.

Que para la valorización de estas diferencias, la Administración tomó como base la lista de precios proporcionada por la recurrente, que obra de fojas 66 a 109, conforme se indica en la copia de la cédula de reparos que corre a fojas 267.

Que conforme a lo expuesto, si bien existía causal para que la Administración procediera a aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta, el reparo por diferencia de inventario según lo establecido en el artículo 69° del Código Tributario no se encuentra arreglado a ley, pues dicho procedimiento sólo resulta aplicable respecto de bienes que son materia de comercialización a través de su compra y venta, mas no de aquellos que son producidos por la empresa o respecto de los insumos, materia primas y suministros que son utilizados en su producción, como es el caso de los envases y líquidos, pues respecto de éstos últimos no puede establecerse el "valor de venta promedio" al que se refiere el citado artículo 69°.

Que a ello debe agregarse que el "valor de venta promedio" aplicado fue tomado por la Administración en virtud a una lista de precios proporcionada por la recurrente, y no del último comprobante de pago emitido por ésta, conforme lo señala la norma en mención.

Que siendo que se ha aplicado un procedimiento que no se ajusta a lo establecido en la norma antes citada, corresponde declarar su nulidad de conformidad con el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario, así como de las Resoluciones de Determinación Nºs. 012-03-0000061 a 012-03-0000063 giradas por Impuesto Selectivo al Consumo y de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000060 girada por Impuesto General a las Ventas, en dicho extremo.

Que de otro lado, de acuerdo con el numeral 2) del inciso a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Legislativo Nº 821, se entiende por venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción del retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley, entre otros.

Que el literal c) del numeral 3) del artículo 2° del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, considera como retiro, la entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios.

Que según se observa de la Determinación de la Base Imponible del Impuesto General a las Ventas contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000060, de fojas 1408, se efectuaron reparos al débito fiscal de dicho impuesto en los meses de febrero y marzo de 1998, en el que se advierte que se consideró que la entrega de afiches, uniformes publicitarios y camisas calificaban como retiro de bienes gravados.

Que mediante escrito de 9 de setiembre de 1998, obrante a fojas 571 a 573, presentado en respuesta al Requerimiento Nº 1584-A-05-98, que corre a fojas 602, en el que la Administración le solicitó explicar por escrito la relación de causalidad de las adquisiciones antes mencionados, la recurrente señaló que los afiches se utilizaron para la publicidad de la promoción que los uniformes publicitarios fueron entregados al personal de anfitrionas e impulsadoras de la citada campaña y las camisas al personal de Formación Laboral Juvenil que apoyó en la campaña de sus productos de autoservicios.

Que en el caso de los uniformes publicitarios y de las camisas, siendo que la recurrente manifestó que no fueron entregados a clientes sino al personal contratado para las campañas de promoción de sus productos, debió acreditar documentariamente la efectiva entrega de tales prendas a dicho personal y que constituían una condición de trabajo, lo que no hizo, por lo que corresponde mantener el reparo formulado.

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 214-5-2000 del 28 de marzo de 2000, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que si bien el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° de la ley prescribe que es venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, en el caso de los afiches, no se trata de bienes que la empresa retire, ni se entiende, en relación causal a un beneficio propio y directo en favor de terceros, tal como cabe entender, cuando la ley precisa "*incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación*" en este caso, el tercero no obtiene tal beneficio directo, sino tan solo recibe el afiche, sin ninguna obligación para adquirir por tal medio los productos que en ellos se promocionan, por lo que se entiende que en este punto, la ley no grava como retiro la entrega de afiches efectuada por la empresa.

Que en aplicación del referido criterio, siendo que la entrega de afiches no constituye retiro gravado con el Impuesto General a las Ventas, corresponde levantar el reparo en este extremo.

Que de acuerdo con el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho a crédito fiscal, las adquisiciones de bienes o servicios que sean permitidos como costo o gasto de la empresa de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el citado impuesto.

Que conforme al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en numerosas resoluciones, como las Nºs. 02607-5-2003 y 08318-3-2004 del 16 de mayo de 2003 y 26 de octubre de 2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 del 24 de octubre de 2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de acuerdo con el Anexo Nº 1 del resultado del Requerimiento Nº 1584-A-5-98, que corre a fojas 589, la Administración reparó por el mes de enero de 1998, el crédito fiscal correspondiente a las Facturas Nºs. 001-00009 y 001-000010 emitidas por por los trabajos de pintado en el , al no haberse demostrado la causalidad del gasto con la generación de renta, asimismo, aquél sustentado con las Facturas Nºs. 001-0148 y 001-0149 emitidas por El referidas a la adquisición de botines con punta de acero y de la Factura Nº 003-0072 emitida por por la compra de pantalones y camisacos, al considerar que eran gastos ajenos a la empresa recurrente.

Que respecto al reparo por el pintado de los locales del , la recurrente señaló, en el procedimiento de fiscalización, según se aprecia del escrito de 9 de setiembre de 1998, de fojas 572, remitido en atención al requerimiento antes mencionado, así como en el recurso de reclamación, que el gasto se encontraba sustentado en el contrato de exclusividad celebrado con el mencionado para la distribución de sus productos en dichos locales; sin embargo, tal afirmación no fue acreditada documentadamente toda vez que no presentó copia del citado contrato en el que se estableciera que tales gastos estarían a su cargo, por lo que procede mantener el reparo en este extremo.

Que en el caso de la adquisición de botines, la recurrente manifestó en el referido escrito de 9 de setiembre de 1998, que éstos fueron entregados a su personal, según convenio sindical, mientras que en

el caso de los pantalones y camisacos, correspondían a las adquisiciones de uniformes para el personal contratado a la Cooperativa

Que en autos no obra documentación alguna que acredite que, en efecto, la recurrente haya entregado los botines a su personal o que tales entregas se sustenten en una condición de trabajo, a pesar de haber sido requerida para ello, por lo que al no haberse probado tales circunstancias, el reparo al referido crédito debe mantenerse.

Que conforme al texto vigente en los períodos materia de autos del numeral 4) del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la desaparición, destrucción o pérdidas 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 crédito, debiendo reintegrarse en la fecha en que correspondía declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan tales hechos, con excepción de las mermas y desmedros debidamente acreditados de conformidad con el Impuesto a la Renta así como a los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados.

Que el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta considera como gastos deducibles a las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establecía que para la deducción de los desmedros de existencia a que se refiere el inciso f) del citado artículo 37°, la SUNAT aceptaría como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, indicando que la SUNAT podría establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que las normas del Impuesto a la Renta no contemplaban disposición adicional respecto a la acreditación de las mermas, como sí lo hacía con relación al desmedro, lo cual no significaba que los contribuyentes estuvieran exentos de contar con la respectiva documentación que sustentara y acreditara tales pérdidas.

Que si bien en el período de autos, no existía una definición de lo que debía entenderse como merma y desmedro, de acuerdo a los conceptos citados en las Resoluciones Nºs. 199-4-2000, 675-2-2001 y 2684-4-2003, de 7 de marzo de 2000, 31 de mayo de 2001 y 21 de mayo de 2003, entre otras, se considera que la primera implica una pérdida en la cantidad del bien, mientras que la segunda corresponde a una disminución de su calidad, diferencia que ha sido reconocida actualmente por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF.

Que por otro lado, en la Resolución Nº 3722-2-2004 de 28 de mayo de 2004, este Tribunal indicó, que las mermas y desmedros no necesariamente se derivaban del proceso productivo, toda vez que se referían a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si dichas existencias se encontraban como productos en proceso o productos terminados.

Que mediante Anexo Nº 2 del Requerimiento Nº 1596-A-05-98, Anexos Nºs. 1 y 2 del Requerimiento Nº 002808-A-5-98 y Anexo del Requerimiento Nº 002822-A-5-98, la Administración requirió a la recurrente que explicara y sustentara por escrito, la destrucción de envases y líquidos, en los meses de enero a marzo de 1998, por concepto de despicados en ruta, faltantes en ruta, rotura de carga y descarga, envases explotados, destruidos y/o descartados, envases extraños, roturas en servicio de lavado, así como lo referente al reintegro del crédito fiscal por tales conceptos.

Que en los escritos del 30 de setiembre y 20 de octubre de 1998, obrante a fojas 546 y 547, presentados en respuesta a los citados requerimientos, la recurrente manifestó que tales roturas o pérdidas no requerían ser sustentadas por tratarse de mermas propias del proceso productivo y de comercialización de la empresa, pues los envases de vidrios se encuentran frecuentemente expuestos a roturas como consecuencia de su manipuleo, tanto en su comercialización como en su despacho, patio y proceso productivo, habiendo acompañado reportes de partes de producción y de ocurrencias de líquidos y envases correspondiente al mes de enero de 1998.

Que en los resultados de los requerimientos en mención, la Administración consideró que las pérdidas no constituían mermas, pues en el caso de despicados en ruta, rotura de carga y descarga, envases explotados y roturas en servicio de lavado, se producían fuera del proceso productivo, esto es, en el patio o área de operaciones por el manipuleo del personal, que los faltantes de rutas eran establecidos mediante la diferencia entre los envases recibidos y los envases devueltos con el ánimo de cuadrar la cantidad de envases recibidos, que en el rubro denominado destruidos y/o descartados, se consideran envases que por su alta rotación no reunían las condiciones para su embotellado, siendo separados y devueltas a la bodega bajo el término "defectuosos" y que en el rubro envases extraños, se encontraban envases ajenos a la empresa provenientes del mercado y que no reunían las condiciones para su embotellado, siendo separados y devueltos a la bodega para luego ser destruidos.

Que de acuerdo con el Anexo Nº 2 de la Determinación de Reparos al Crédito Fiscal de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000060, que obra a fojas 1398, la Administración reparó el crédito fiscal por concepto de reintegro por la destrucción de los bienes antes señalados al no encontrarse sustentados fehacientemente, amparándose en el numeral 4) del artículo 6° del Decreto Supremo Nº 136-96-EF, inciso f) del artículo 37° del Decreto Legislativo Nº 774 e inciso c) del artículo 21° del Decreto Supremo Nº 124-94-EF.

Que como se puede observar, la Administración ha efectuado el citado reparo considerando que las pérdidas constituyen desmedros por haberse realizado fuera del proceso productivo y por no contar con la respectiva constancia notarial a la que hace referencia el inciso c) del artículo 21°; sin embargo, con relación a las pérdidas por despicados en ruta, faltantes de ruta rotura de carga y descarga, envases explotados y roturas en servicio de lavado, dicha calificación carece de sustento conforme a los criterios antes expuestos.

Que en efecto, en tales casos la pérdida que se produce como consecuencia del manipuleo de los envases de vidrio constituyen mermas pues ocurren por la naturaleza frágil propia de tales bienes, que las hacen susceptibles de ser destruidas fácilmente ante una caída o golpe durante su manipuleo y/o comercialización, o ser reducidos a pedazos inservibles.

Que la documentación presentada por la recurrente respecto de dichas pérdidas en respuesta al Requerimiento Nº 1596-A-05-98, que conforme se señaló precedentemente estaba constituida por los reportes de partes de producción y de ocurrencias de líquidos y envases correspondientes al mes de enero de 1998, indicando el primero, la rotura de envases en producción, despicados, faltantes, destruidos/descartados, salida de envases extraños, la descripción del artículo, número de parte de producción y las cantidades de cajas, mientras que en el segundo, se identifican las roturas, explotadas, destruidos/descartados y las ocurrencias de patio por las roturas en el servicio de lavado, el número de ocurrencia y el detalle de las unidades por producto y tamaño, únicamente acreditan las mermas originadas en dicho mes, mas no las ocurridas en febrero y marzo del mismo año, por lo que corresponde levantar el reparo sólo por enero de 1998.

Que los envases destruidos y/o descartados no constituyen mermas pues su pérdida no es imputable ni a la naturaleza del bien ni al proceso de producción, al haber sido provocada por la propia empresa por considerar que no reunían las condiciones para su embotellado, por lo que al constituir un caso de

desmedro, debió contar con la respectiva constancia notarial de su destrucción, lo que no ha ocurrido en este caso, correspondiendo en consecuencia mantener el reparo por reintegro del crédito fiscal por este concepto.

Que el numeral 4) del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que la desaparición, destrucción o pérdidas 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 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, exceptuándose de dicho reintegro a las mermas y desmedros debidamente acreditados de conformidad con las normas del Impuesto a la Renta, así como a los bienes del activo fijo que se encontrasen totalmente depreciados.

Que mediante Requerimientos Nºs.1596-A-05-98 y 002822-A-5-98, la Administración solicitó a la recurrente sustentar los faltantes y sobrantes de inventario de cajas plásticas determinados en los meses de enero a marzo de 1998, según cédula que obra a fojas 546, dejándose constancia en sus resultados que la recurrente no cumplió con acreditar el origen de tales diferencias, limitándose a señalar que éstas eran mínimas y que provenían de su intercambio en el mercado y al cruce de registro entre sus productos, por lo que procedió a reparar el reintegro del crédito fiscal por los mencionados bienes, considerados como activos fijos, tal como se advierte de la cédula de Reparos al Crédito Fiscal por documentación observada que corre a fojas 181.

Que de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, se entiende como "desaparición" a la acción y efecto de desaparecer, mientras que "desaparecer" es definido como ocultar, quitar de la vista con presteza una persona o cosa y dejar de existir persona o cosa.

Que siendo que en la fiscalización, la Administración constató la inexistencia de los referidos activos fijos y toda vez que la recurrente no sustentó su destino ni que éstos no se encontraban totalmente depreciados, correspondía el reintegro del crédito fiscal.

Que sin embargo, la Administración en la determinación del crédito fiscal a reintegrar ha considerado los sobrantes de cajas plásticas, supuesto distinto al contemplado en el numeral 4) del artículo 6º antes citado, en el que se hace referencia a situaciones en el que el bien ya no existe; en tal sentido, corresponde que efectué una reliquidación del reparo materia de análisis considerando sólo los faltantes.

Que el artículo 19° de la Ley del Impuesto a las Ventas, entre los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, disponía que los comprobantes de pago o pólizas de importación hayan sido anotados por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, el mismo que deberá reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.

Que el segundo párrafo del artículo 21° de la ley en mención establecía que tratándose de los servicios de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos, el crédito fiscal podía aplicarse al vencimiento del plazo para el pago del servicio o en la fecha de pago, lo que ocurriera primero.

Que conforme a lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nºs. 9601-5-2004 y 1876-5-2003 del 9 de diciembre de 2004 y 9 de abril de 2003, el sujeto del impuesto no puede utilizar el crédito fiscal contenido en los recibos de agua potable, luz y energía eléctrica, si es que éstos no han vencido o no han sido pagados, criterio que se sustenta en lo previsto por el citado artículo 21° que ha contemplado dos momentos excluyentes en que puede aplicarse el crédito fiscal derivado de la utilización de dichos servicios.

Que según se indica en el resultado del Requerimiento Nº 1584-A-5-98, la Administración reparó el crédito fiscal de enero a marzo de 1998 de los comprobantes de pago por servicios de luz, agua y

teléfono al observar que dicho crédito había sido utilizado con anterioridad a su fecha de vencimiento y pago.

Que en efecto, en el Anexo Nº 3 del citado requerimiento que obra a fojas 619, se aprecia que los comprobantes de pago observados fueron registrados en el mes anterior a la fecha de vencimiento, momento en el cual también se produjo su pago.

Que en tal sentido, procede mantener el reparo por uso anticipado del crédito fiscal por los servicios de agua, luz y teléfono toda vez que no correspondía que la recurrente los aplicara con anterioridad a la fecha de vencimiento o pago de los respectivos comprobantes de pago, careciendo de sustento lo alegado con relación a que la norma no establece una disposición de carácter imperativo o que resulte de aplicación el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues esta norma regula el momento del devengo del gasto para efecto de dicho impuesto y no el momento de aplicación del crédito fiscal.

Que siendo que las Resoluciones de Determinación Nºs. 012-03-0000061 a 012-03-0000063, han sido declaradas nulas, corresponde emitir el mismo pronunciamiento respecto de las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0000206 a 012-02-0000220, giradas por la infracción del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, al estar vinculadas a ellas.

Que las Resoluciones de Multa Nºs. 012-02-0000203 a 012-02-0000205 giradas por la infracción del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, se sustenta en los reparos al Impuesto General a las Ventas anteriormente analizados, por lo que corresponde reliquidar su monto conforme a lo señalado en la presente resolución.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Pinto de Aliaga, e interviniendo como ponente la vocal Pinto de Aliaga.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 026-4-13681/SUNAT de 31 de marzo de 2003, en el extremo referido a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 y en consecuencia **NULA** la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000064, girada por dicho impuesto y periodo, así como en relación con el procedimiento de determinación sobre base presunta y, en consecuencia, **NULAS** las Resoluciones de Determinación Nºs. 012-03-0000061 a 012-03-0000063 giradas por el Impuesto Selectivo al Consumo de enero a diciembre de 1997 y enero a marzo de 1998 las Resoluciones de Multa Nºs. 012-02-0000206 a 012-02-0000220, vinculadas a ellas, la Resolución de Determinación Nº 012-03-0000060, respecto a los reparos por diferencias de inventario de líquidos y envases, retiro de afiches que no fueron gravados, por la adición de los reparos al Impuesto Selectivo al Consumo, por reintegro del crédito fiscal por sobrantes de activo fijo y mermas referidas a roturas por despicados en ruta, faltantes de ruta, rotura de carga y descarga, envases explotados, envases extraños y roturas en servicio de lavado del mes de enero de 1998, y las Resoluciones de Multa Nºs. 012-02-0000203 a 012-02-0000205 en dicho extremos y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA

OLANO SILVA
VOCAL

PINTO DE ALIAGA
VOCAL

Ezeta Carpio
Secretario Relator
PdeA/EC/MB/rag.