



Tribunal Fiscal

Nº 13120-8-2011

EXPEDIENTE N° : 1646-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de agosto de 2011

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0018787/SUNAT, emitida el 30 de noviembre de 2006 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0004418 a N° 024-003-0004430 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0015729 a N° 024-002-0015741, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001, Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que las diferencias de inventario supuestamente detectadas por la Administración no son tales sino que se trata de errores materiales en los que incurrió al reconstruir su Libro de Inventarios y Balances.

Que agrega que el reparo por adquisiciones que constituían costo y no gasto fue aceptado, sin embargo la Administración pretende desconocerle también el crédito fiscal, sin tener en cuenta que dichas adquisiciones fueron destinadas a operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que en la fiscalización aplicó el procedimiento de determinación sobre base presunta referido a ventas omitidas por diferencias entre los bienes registrados y los inventarios, habiendo practicado un inventario documentario y determinado reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001, con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 69° del Código Tributario.

Que refiere que a fin de determinar los faltantes y sobrantes de inventario tomó la información consignada en el Libro de Inventarios y Balances exhibido por el recurrente respecto al número de galones de Gasolina de 84, 90 y 97 octanos, Diesel-2 y Kerosene, que conformaban sus saldos iniciales al 1 de enero de 2001, sobre los cuales adicionó las compras y restó las ventas realizadas en dicho periodo, detectándose diferencias de inventario.

Que indica que reparó el crédito fiscal sustentado en adquisiciones que constituían costo y no gasto, toda vez que el recurrente si bien aceptó dicho reparo y rectificó su declaración anual de Impuesto a la Renta, no hizo lo mismo respecto del crédito fiscal generado en tales adquisiciones.

Que como resultado de la fiscalización practicada al recurrente mediante Carta N° 040023776430-01-SUNAT y Requerimiento N° 00223206, notificados el 22 de febrero de 2004, de fojas 657 y 664, la Administración determinó ventas omitidas sobre base presunta con incidencia en el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero a setiembre y diciembre de 2001 sustentado en adquisiciones que constituían costo y no gasto, gastos ajenos al giro de negocio y actos de liberalidad, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0004418 a N° 024-003-0004430 (fojas 828 a 876) y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0015729 a N° 024-002-0015741 (fojas 877 a 889), por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en tal sentido, en el presente caso la controversia consiste en analizar si los citados reparos y las infracciones vinculadas a ellos, se encuentran de acuerdo a ley.

Que dado que el recurrente no ha expuesto argumento ni ha ofrecido medio probatorio alguno para desvirtuar los reparos por gastos ajenos al giro del negocio y actos de liberalidad, y que de su revisión se advierte que se ajustan a ley, corresponde mantenerlos.

f

1



Tribunal Fiscal

Nº 13120-8-2011

Crédito fiscal sustentado en adquisiciones que constituían costo y no gasto

Que el inciso a) del artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, aplicable al caso de autos, señalaba que solo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso e) del artículo 44º de la citada ley, establecía que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no supere un cuarto de la UIT, a opción del contribuyente, podía considerarse como gasto del ejercicio en que se efectuara, no siendo aplicable cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 06769-5-2003, los gastos deducibles del Impuesto a la Renta recogen el principio de causalidad, esto es, que todo gasto debe estar relacionado con un ingreso, cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que sin embargo debe analizarse en cada caso en particular y considerarse los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, entre otros, toda vez que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa podría constituir gasto deducible mientras que para otra no.

Que de acuerdo con las normas citadas, establecer si un desembolso relacionado con un bien del activo fijo constituye una mejora de carácter permanente que debe incrementar su costo computable o, por el contrario, un gasto de mantenimiento o reparación que afecta los resultados del ejercicio, solo tiene incidencia respecto del Impuesto a la Renta y no del Impuesto General a las Ventas, por cuanto para efecto de este último impuesto, tal distinción no es necesaria pues cualquiera de ambos supuestos, esto es, ya sea que la adquisición tenga carácter de costo o gasto, otorga derecho a utilizar el crédito fiscal respectivo.

Que conforme se aprecia del Requerimiento Nº 00158687, su Anexo Nº 1 y su resultado, de fojas 635 a 637, 649 y 649-vuelta, la Administración reparó el crédito fiscal consignado en las facturas de compra detalladas en el Anexo 6 del citado resultado de fojas 638 y 639, al considerar que dichas erogaciones, al formar parte de un conjunto de mejoras destinadas al correcto funcionamiento de la empresa "trabajos en curso", debieron haber sido activadas¹ y no cargadas a gastos.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó el escrito de 5 de abril de 2004, de fojas 537 a 539, en el que indicó que no activó las referidas erogaciones porque no superaban un cuarto de la UIT vigente en el periodo acotado y porque los trabajos realizados no eran permanentes, lo cual si bien fue desestimado por la Administración al mantener dicho reparo, fue aceptado por el recurrente quien rectificó su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo señalado en la resolución apelada, de fojas 785 a 790.

Que al respecto, carece de relevancia para efecto del Impuesto General a las Ventas determinar si las compras reparadas tenían el carácter de costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta, toda vez que ya sea que la adquisición tenga carácter de costo o gasto, otorga derecho a utilizar el crédito fiscal respectivo, criterio recogido, entre otras, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03500-2-2010, en consecuencia, el citado reparo no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

¹ De acuerdo con lo señalado por el recurrente en el escrito de 5 de abril de 2004, de fojas 537 a 539, los materiales de construcción, fierros, cerámicos, grifería, entre otros, fueron destinados a la construcción de un silo, de pozos, a la modificación del foot mark y a levantar un protector de césped de cemento.



Tribunal Fiscal

Nº 13120-8-2011

Determinación sobre base presunta

Que según se observa de las cédulas de determinación del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas de fojas 829, 832, 836, 839, 843, 847, 851, 855, 859, 863, 867, 871 y 874, así como de los Anexos Nº 2 y Nº 3 al Resultado del Requerimiento Nº 0223206, de fojas 652 y 653, la Administración reparó el importe de S/. 26 880,00 al determinar ingresos omitidos presuntos por diferencias de inventario, sustentando dicho reparo en el numeral 2 del artículo 64º y el artículo 69º del Código Tributario.

Que el numeral 2 del artículo 63º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, dispone que la Administración puede determinar la obligación tributaria sobre 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.

Que de acuerdo con lo previsto en el numeral 2 del artículo 64º del citado código, 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 incluyera los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que el sétimo párrafo del artículo 69º del mencionado código, señalaba que cuando la Administración determinara diferencias de inventario que resultaran de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirían ventas omitidas que serían atribuidas al período requerido en que se encontraran tales diferencias y determinadas multiplicando el número de unidades que constituían la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido, asimismo, que para determinar el valor de venta promedio de dicho período se tomaría en cuenta el valor de venta que figurara en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a tal período.

Que el mencionado artículo indicaba que para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, las ventas omitidas incrementarían la base imponible en la misma proporción a las ventas declaradas o registradas en cada uno de los meses del año calendario respectivo, que el impuesto bruto determinado en tales condiciones no generaría ningún crédito fiscal y que para efecto del Impuesto a la Renta las ventas omitidas se considerarían renta neta.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 7071-5-2002, Nº 05697-4-2002 y Nº 03525-3-2003, la determinación de diferencias de inventario genera dudas sobre la determinación o cumplimiento de las obligaciones tributarias efectuadas por el deudor, por lo que faculta a la Administración a aplicar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta al haberse producido el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario.

Que no obstante, la mencionada causal resultará aplicable solo si las diferencias de inventario encontradas por la Administración se encontraran correctamente establecidas y comprobadas, toda vez que dichas diferencias constituyen el hecho cierto y conocido que la faculta a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 2726-2-2004, Nº 240-5-2002 y Nº 5104-3-2007.

Que según el sétimo párrafo y siguientes del citado artículo 69º, el inventario documentario determinado por la Administración debe partir del inventario inicial del ejercicio, consignado en el Libro de Inventarios y Balances o en el Registro de Inventario Permanente, y considerar el movimiento de existencias (ingresos y salidas) del ejercicio, sustentado en los respectivos comprobantes de pago, notas de débito y crédito y demás documentación que acredite válidamente las compras y ventas, cuyo resultado debe ser comparado con el que figura como inventario final del ejercicio, según el mismo libro o registro del contribuyente.

Que mediante Requerimiento Nº 00158687, de foja 649, notificado el 29 de marzo de 2004, la Administración solicitó al recurrente que desvirtuara con medios probatorios fehacientes las diferencias de inventario detectadas de sus libros, registros y demás documentación contable, respecto de los productos "Gasolina de 84", "Gasolina de 90", "Gasolina de 97", "Diesel-2" y "Kerosene" detalladas en el Anexo Nº 02 del citado requerimiento, de foja 646, y que en caso contrario se aplicaría la presunción establecida en el artículo 69º del Código Tributario.

f

3



Tribunal Fiscal

Nº 13120-8-2011

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó el escrito de fojas 538 y 539, en el que refirió que las diferencias de inventario observadas no eran tales y que se trataban de errores materiales en los que incurrió al momento de reconstruir su Libro de Inventarios y Balances.

Que en el Anexo Nº 01 al resultado del citado requerimiento, de fojas 647 y 648, cerrado el 6 de abril de 2004, se señaló que el recurrente no acreditó con documentación fehaciente las diferencias de inventario observadas, por lo que al no haberse sustentado tales diferencias, se determinaron ingresos omitidos sobre base presunta al amparo del numeral 2 del artículo 64º y el artículo 69º del Código Tributario, con incidencia en el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que conforme se aprecia de autos, para establecer las diferencias de inventario que sirvieron de sustento para la determinación de los ingresos omitidos presuntos, la Administración partió de los saldos iniciales de los bienes antes descritos, al 1 de enero de 2001 registrados en el Libro de Inventarios y Balances del recurrente, de foja 485, seguidamente, adicionó las compras y dedujo las ventas realizadas en el ejercicio según comprobantes de pago detallados a fojas 641 a 645, y como resultado de contrastar los resultados con los saldos finales al 31 de diciembre de 2001 registrados en el Libro de Inventarios y Balances, de foja 482, determinó diferencias que fueron comunicadas al recurrente y no fueron desvirtuadas con la presentación de medios probatorios o documentación alguna, según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº 00158692 y sus anexos, de fojas 616 a 626 y 627-vuelta.

Que durante la fiscalización el recurrente se limitó a alegar que las diferencias de inventario detectadas no eran tales sino que se trataban de errores materiales en los que había incurrido al reconstruir su libro de inventarios y balances, sin embargo, no aportó pruebas para desvirtuar aquéllas o acreditar su alegato.

Que de conformidad con lo expuesto, toda vez que el recurrente no sustentó las diferencias de inventarios establecidas al 31 de diciembre de 2001 sobre la base de la información obtenida de su Libro de Inventarios y Balances y comprobantes de pago de compras y de ventas, se encuentra acreditada la configuración de la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, por lo que la Administración se encontraba facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, habiéndose además verificado conforme con lo antes expuesto que el procedimiento llevado a cabo por la Administración para la determinación de tales diferencias se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a la valuación de las diferencias detectadas, según se observa del Anexo Nº 4 al Resultado del Requerimiento Nº 00158692, de fojas 618 a 622, la Administración determinó el valor de venta promedio de cada uno de los bienes cuya diferencia de inventarios no fue sustentada, en función al valor de venta que figuraba en el último comprobante emitido en los meses de enero a diciembre de 2001 y multiplicó dicho valor de venta promedio de cada bien con las diferencias en los inventarios determinadas, y como resultado obtuvo ventas omitidas por un total de S/. 26 880,00.

Que dicho importe de ventas omitidas fue imputado a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 en forma proporcional a las ventas declaradas en dichos meses (foja 652), siendo que para efecto del Impuesto a la Renta tales ventas omitidas fueron consideradas como renta neta del ejercicio 2001 (foja 653), procedimiento que se encuentra arreglado a lo dispuesto por el artículo 69º del citado código.

Que en virtud de lo expuesto, la determinación sobre base presunta efectuada por la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde mantenerla y confirmar la apelada en este extremo.

Multas

Que las Resoluciones de Multa Nº 024-002-0015729 a Nº 024-002-0015741, de fojas 877 a 889, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria (numeral 1) y por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario (numeral 2), han sido calculadas sobre el tributo omitido y el saldo a favor aumentado indebidamente contenido en las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0004418 a Nº 024-003-0004430, sin embargo, al haberse levantado uno de los reparos y mantenido el otro, corresponde revocar la apelada en este extremo y que la Administración proceda a reliquidar dichas sanciones en los términos establecidos en la presente resolución.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 13120-8-2011

Con los vocales Pinto de Aliaga, Espinoza Bassino, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

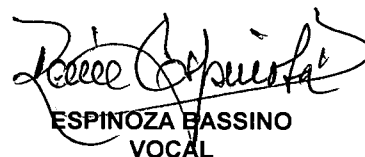
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 026-014-0018787/SUNAT de 30 de noviembre de 2006, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal sustentado en adquisiciones que constituirían costo y no gasto y a las sanciones vinculadas a dicho reparo, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, y **DISPONER** que la Administración proceda de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTE


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
RM/BV/CMM/schl