

EXPEDIENTE : 635-96
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 23 de junio del 2000

Vista la apelación interpuesta por
, contra la Resolución de Intendencia N° 085-4-02248 emitida el 30 de noviembre de 1995 por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación presentada contra la Resolución de Determinación N° 082-3-000384, girada por omisión en el pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente a 1994, al haberse encontrado reparos al crédito y débito fiscal y a la aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal respecto de operaciones gravadas y no gravadas;

CONSIDERANDO:

Que mediante Requerimiento N° 061-95 recibido por la recurrente el 7 de abril de 1995, la Administración Tributaria inició el procedimiento de fiscalización a la empresa recurrente, a fin de determinar la procedencia de la solicitud de devolución del saldo no aplicado con Documentos Cancelatorios de Tesoro Público por el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los períodos de diciembre de 1994 y febrero de 1995;

Que debido a ello, se efectuaron reparos al crédito y débito fiscal, así como, a la aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal respecto de operaciones gravadas y no gravadas, los cuales fueron impugnados por la recurrente con excepción del reparo al crédito fiscal por doble registro de facturas;

Que los reparos al crédito fiscal impugnados están referidos a que el RUC consignado en la factura de compra no corresponde al proveedor, a no haber presentado los originales de los comprobantes de pago y a que las facturas corresponden a adquisiciones que no son del giro del negocio;

Que al respecto, el artículo 11° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775, aplicable al caso de autos, establece que del impuesto bruto a pagar mensualmente, se deduce el crédito fiscal determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI y VII de la citada norma;

Que el artículo 18° de la Ley en mención, define al crédito fiscal, como el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en la factura que respalda la adquisición de bienes y servicios y contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto;

Que para ejercer el derecho a utilizar el referido crédito fiscal, debe cumplirse además, según lo dispone el artículo 19° del mismo cuerpo legal, con determinados requisitos formales que deberán tener los comprobantes de pago, esto es, que el Impuesto esté consignado por separado; que hayan sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia, y que 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 de acuerdo con las normas antes citadas y en armonía con las contenidas en el Reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, como en las del Reglamento de Comprobantes de pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 067-93-EF/SUNAT, cabe señalar las siguientes consideraciones en torno a los mencionados reparos;

Que en relación a que el RUC consignado en la factura de compra no corresponde al proveedor, es de indicar que tal reparo está referido a la Factura N° 005 del proveedor José A. Seminario

V., el mismo que procede se deje sin efecto, pues en ninguna de las normas antes citadas se establece que para hacer uso del crédito fiscal el comprador esté obligado a verificar que el número de Registro Único de Contribuyentes que consignan las facturas que otorgan los proveedores deba corresponder con aquél asignado por la Administración, tal como lo ha señalado esta instancia mediante la Resolución N° 758-1-96 del 28 de mayo de 1996;

Que el reparo por no presentar originales de comprobantes de pago fue efectuado contra facturas cuyos originales no fueron exhibidos por la recurrente en la instancia de fiscalización, tal como consta en los resultados del Requerimiento Complementario N° 012-95 del 9 de mayo de 1995 que corre a fojas 439 vuelta de autos; por lo que el reparo efectuado se ajusta a derecho, toda vez que el primer párrafo del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, establece que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago o declaración de importación;

Que también, cabe indicar que carece de sustento lo aducido por la recurrente, en el sentido que la Administración está facultada a efectuar un cruce de información con los proveedores a efectos de verificar la autenticidad de la operación, toda vez que el segundo párrafo del artículo 134° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 establece que no se admitirá prueba, bajo responsabilidad, la que habiendo sido requerida durante el proceso de fiscalización no hubiera sido presentada, salvo que el deudor pruebe que la omisión no se generó por su causa o pague el monto reclamado actualizado a la fecha de presentación de dicha prueba, supuestos que en el presente caso no se han dado para que la Administración Tributaria efectúe una nueva verificación, más aún, la recurrente no explica las razones por las que no tiene en su poder las facturas originales; razón por la cual debe mantenerse el reparo en mención;

Que en relación a los reparos por gastos que no son del giro del negocio, es de señalar que se trata de facturas referidas a gastos de enfermedad de servidores, las que de acuerdo al artículo 18° de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas y el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, pueden constituir gasto para efectos del Impuesto a la Renta y por ende, el impuesto pagado puede ser utilizado como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, siempre y cuando se acredite que las adquisiciones fueron a favor de los trabajadores y la razonabilidad del gasto realizado, lo que omitió verificar la Administración; por lo que se debe declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo;

Que asimismo, procede se levanten los reparos relativos a que los proveedores no figuran en el directorio de contribuyentes de la SUNAT y el RUC no pasa el módulo 11, toda vez que el comprador no tiene la obligación de verificar que el número de Registro Único de Contribuyentes que consignan las facturas que otorgan los proveedores corresponda con aquél asignado por la Administración;

Que de otro lado, respecto a los reparos al débito fiscal, el asunto controvertido radica en establecer si las facturas de ventas reparadas estaban o no debidamente anuladas en el momento de la fiscalización y según el resultado, señalar si deben ser consideradas o no por la Administración Tributaria para efectos de determinar la base imponible del Impuesto General a las Ventas;

Que en la instancia de reclamaciones, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° 085-95/SUNAT.R1.5620 de fecha 2 de octubre de 1995, solicitándole la exhibición del Registro de Ventas así como la documentación sustentatoria, a efecto de efectuar un nuevo examen del asunto controvertido. En el resultado del mismo, que corre a fojas 279 vuelta, la Administración se limita a señalar que las facturas materia del presente reparo "no fueron presentadas en el proceso de fiscalización";

...///

Que según lo expuesto por la Administración Tributaria en el informe que sustenta la Resolución apelada, es posible colegir que este nuevo reexamen, fue llevado a cabo parcialmente, pues según ella, al verificarse en el Registro de Ventas que se habían anotado nuevamente las facturas de ventas reparadas como anuladas (la primera anotación de las facturas obra en fojas 013 a 020 del Registro de Ventas y la segunda anotación de los mismos comprobantes de fojas 021 a 024), ya no correspondía la verificación física de los comprobantes de pago. Sostiene la Administración Tributaria que tal hecho puede ser comprobado en la Cédula N° 04 de los papeles de trabajo de la fiscalización realizada, denominada Situación Legal de los Libros Contables;

Que al respecto, debemos señalar que a fojas 437 de autos, obra la Cédula antes indicada, elaborada en la etapa de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, en ella puede observarse que en relación al Registro de Ventas, se consignó que éste contiene anotaciones hasta el folio 28. En las Notas y Comentarios del pie de página, la Administración refiere en el numeral 6), que del folio 021 al 028, la recurrente presentó el Registro de Ventas más detallado, información que fue tomada para efectos de la Auditoría;

Que de la revisión de este documento, no fluye precisamente, que las supuestas segundas anotaciones de folios 021 a 024 del Registro de Ventas fueran efectuadas por la recurrente en momento posterior a la fiscalización, sino por el contrario, que en la etapa de fiscalización se revisó el Registro de Ventas hasta fojas 28 y la información consignada de fojas 021 a 028 fue tomada para efectos de la Auditoría, lo que es confirmado por el propio auditor en el punto tercero de los Resultados del Requerimiento Complementario N° 034-95 de 15 de junio de 1995 que obra a fojas 438 vuelta de estos autos y en el Informe S/N 95/SUNAT RI-5320 que obra a fojas 444-447;

Que bajo este contexto, era conveniente que la Administración Tributaria realice el reexamen del asunto controvertido, según lo dispuesto por el artículo 137° del Código Tributario aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 773, llevando a cabo nuevas comprobaciones, tales como la verificación de la existencia física de las facturas, incluidas sus copias; así como el correspondiente cruce de información, en el presente caso con la UTE FONAVI, por lo que se debe declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo;

Que por último, en cuanto a la aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal, debe tenerse en cuenta que el numeral 6 del artículo 6° del citado Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, vigente a partir del 30 de marzo de 1994, establece que los sujetos del Impuesto que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, calcularán el crédito fiscal proporcionalmente, de acuerdo al procedimiento señalado para tal efecto;

Que asimismo, dicha norma estipula que la proporción se aplicará siempre que en un periodo de doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el periodo mencionado; y que tratándose de contribuyentes que tengan menos de doce meses de actividad, el periodo a que hace referencia el párrafo anterior, se computará desde el mes en que inició sus actividades;

Que en virtud de lo antes indicado, la Administración Tributaria incluyó operaciones efectuadas por la recurrente en los meses de setiembre a diciembre de 1993 en el cálculo del crédito fiscal para cada uno de los meses del ejercicio 1994;

Que las actividades de construcción de la recurrente siempre fueron las mismas, tanto en el ejercicio 1993 como en 1994, variando únicamente la legislación aplicable a las mismas, de no estar gravadas hasta el ejercicio 1993, pasaron a estarlo a partir del mes de enero de 1994;

Que al respecto, es preciso señalar que esta instancia mediante la Resolución N° 2389-4-96 del 8 de noviembre de 1996, dejó establecido que procedía efectuar el prorrateo en el crédito fiscal sólo para las operaciones efectuadas a partir del ejercicio 1994, fecha en la cual se insertó el cambio legislativo, pues de lo contrario se estaría disminuyendo un crédito válidamente obtenido respecto de operaciones por las que se va a pagar totalmente el impuesto, lo que acarrearía una distorsión en el impuesto a pagar, no por un cambio en las actividades de la recurrente, sino por un cambio legislativo;

Que agrega la citada Resolución, que cuando en la Séptima Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 775 se establece que los sujetos que a partir de la fecha de entrada en vigencia del mismo resulten gravados con los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo, sólo podrán deducir como crédito fiscal el Impuesto correspondiente a sus adquisiciones de bienes y servicios efectuados a partir de dicha fecha, esto es el 1 de enero de 1994, se está excluyendo el uso del crédito fiscal obtenido con anterioridad a dicha fecha, lo cual no guarda equidad con el criterio seguido por la Administración al tomar en cuenta dichos períodos para efectos de rebajar el crédito fiscal del ejercicio 1994, consecuentemente debe levantarse el reparo a efecto que se proceda conforme al criterio expuesto;

De acuerdo con el dictamen del Vocal Herrera Bonilla, cuyos fundamentos se reproduce;


Con los Vocales Guillén Meza, Herrera Bonilla y Barrantes Takata;

RESUELVE:

REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 085-4-02248 de 30 de noviembre de 1995, en el extremo referido a los reparos al crédito fiscal por los comprobantes de Pago con RUC que no corresponde al proveedor, proveedores que no figuran en el directorio de contribuyentes y el RUC no pasa el módulo 11; declarar la **NULA E INSUBSISTENTE** en el extremo relativo a los reparos al crédito fiscal por facturas que contienen gastos ajenos al giro del negocio, al débito fiscal por facturas anuladas, y, la aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal por operaciones gravadas y no gravadas, debiendo emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Regional Piura de la SUNAT, para sus efectos.


GUILLÉN MEZA
VOCAL PRESIDENTE


HERRERA BONILLA
VOCAL


BARRANTES TAKATA
VOCAL


Sarapura Rojas
Secretaria Relatora
HB/SR/njt

EXPEDIENTE : 635-96
DICTAMEN : 150- Vocal Herrera Bonilla
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA: Piura
FECHA : Lima, 28 de junio del 2000

Señor:

representada por Hilario Conde Ramírez, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 085-4-02248 de fecha 30 de noviembre de 1995, expedida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 082-3-000384, girada por omisión en el pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente a 1994, al haberse encontrado reparos al crédito y débito fiscal y a la aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal respecto de operaciones gravadas y no gravadas.

Argumentos de la Administración:

1.- Reparos al crédito fiscal. El Informe N° 327-95/SUNAT.R1.5620, en cuanto a los reparos al crédito fiscal, señala lo siguiente:

- a) El RUC que se consigna no corresponde al proveedor; toda vez que el artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 067-93-EF/SUNAT, señala entre otros, al número de RUC como uno de los requisitos mínimos que deben contener las facturas.
- b) Por no presentar el original del comprobante de pago: De conformidad con lo establecido en el primer párrafo del numeral 2 del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, el derecho a ejercer el crédito fiscal se ejerce únicamente con el original del comprobante de pago.
- c) Adquisiciones que no son del giro del negocio: El inciso b) del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 775, señala que sólo otorgan derecho a crédito fiscal, las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto, en tal sentido, se deben mantener los reparos, al no tener relación directa con las operaciones gravadas que el contribuyente realiza.
- d) Doble registro de facturas: Se ha detectado que la contribuyente ha anotado doblemente un comprobante de pago, al consignarse en el Registro de Compras la factura N° 1656 del proveedor Comer. y Servic. Lima, tanto en el folio N° 112 como en el 115.
- e) Proveedor es que no figuran en el directorio de contribuyentes de la SUNAT: Se ha comprobado que el emisor de las facturas no se encuentra en el Registro Único de Contribuyentes de la SUNAT, por lo que las operaciones son irreales para efectos de sustentar el crédito fiscal.

2.- Reparos al débito fiscal. Como quiera que la recurrente sostiene que indebidamente se han contabilizado facturas que según su Registro de Ventas se encontraban anuladas, con la facultad conferida por el artículo 137° del Código Tributario, la Sección de Reclamaciones-Prico llevó a cabo una nueva verificación de sus libros contables y de la documentación sustentatoria referente al periodo en cuestión.

R.T.F. N° 432-5-2000

En cuanto al débito fiscal determinado por los meses de mayo, junio, julio y setiembre de 1994, refiere la Administración Tributaria, que cuando en la etapa de fiscalización se hizo la verificación de los libros contables y de la documentación sustentatoria, se determinó que las facturas N°s. 001-024, 001-025, 001-026, 001-027 y 001-028 se encontraban como ventas realizadas (Fojas 013 a 20 del Registro de Ventas), no siendo mostradas las originales de dichas facturas.

La Administración indica que a raíz de la nueva verificación hecha por la Sección Reclamaciones, se verificó que el Registro de Ventas fue modificado, apareciendo estas facturas como anuladas (Fojas 21 a 24). Por tal razón considera que al estar probado que al momento de la fiscalización la contribuyente no demostró que dichas ventas estuvieran anuladas, las pruebas mostradas en reclamaciones resultan irrelevantes, en aplicación del artículo 134° del Código Tributario.

3.- Aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal. Señala la Administración Tributaria, que para calcular el crédito fiscal en caso que el sujeto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, el numeral 6.1 del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, es claro al señalar que se determinará el monto de las operaciones gravadas con el Impuesto y con el Impuesto de Promoción Municipal, así como las exportaciones de los doce últimos meses, incluyendo el mes que corresponde el crédito. Es decir que a partir de la vigencia de dicho Reglamento en marzo de 1994 y los once meses precedentes (abril de 1993), debe efectuarse dicho cálculo.

Agrega que se ha comprobado según el Registro de Ventas de la recurrente, que por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1993, ha realizado operaciones exoneradas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que el procedimiento de la proporcionalidad para calcular el crédito fiscal aplicado en la fiscalización es correcto.

Manifiesta además, que en dicha instancia se efectuó una nueva verificación, habiéndose detectado que la factura de venta N° 014, que había sido tomada como valor de venta la suma de S/. 1,381.00 debe ser en realidad S/. 1,552.00, tal como aparece en la propia factura; además se reparó la factura de compras N° 001-00417 de Ferretería Dante, por el importe de S/. 6,210.00 de crédito fiscal, toda vez que el proveedor no figura en el directorio de contribuyentes de la SUNAT y porque el RUC no pasa el módulo 11, reparándose además en la instancia de fiscalización por falsa, al no encontrarse en el directorio de la SUNAT. Indica que existe otro comprobante de pago que tiene el mismo número, pero por un importe de S/. 64,463.00 lo que significa que con el mismo comprobante de pago ha hecho uso de dos montos distintos de crédito fiscal.

Atendiendo a los nuevos reparos efectuados, la instancia de reclamación procede a modificar la Resolución de Determinación impugnada, originando una mayor omisión por los meses de mayo a noviembre de 1994.

Argumentos de la Recurrente:

1.- Reparos al crédito fiscal.

Al respecto, la recurrente sostiene en cada reparo, lo siguiente:

- a) El RUC que se consigna no corresponde al proveedor: Por S/. 771.00. Ha solicitado al proveedor en cuestión esclarecer lo observado.

R.T.F. N° 432-5-2000

- b) Por no presentar originales de comprobantes de pago por S/. 2,360.32. Ha solicitado una copia certificada de la factura original, y en todo caso la Administración está facultada a efectuar un cruce de información con los proveedores a efectos de verificar la autenticidad de la operación.
- c) Adquisiciones que no es del giro del negocio por S/. 66.83. Los gastos de enfermedad están expresamente señalados en el literal II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta como necesarios para producir y mantener la fuente productora de renta, cumpliendo de esta manera con el requisito sustancial establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas para ejercer el derecho al crédito fiscal, esto es, que las adquisiciones de bienes o servicios sean permitidos como costo o gasto de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.
- d) Doble registro de facturas, por S/. 16.77. Está de acuerdo con el reparo, por lo que procederá a subsanar el error contable.
- e) Proveedores no figuran en el directorio de contribuyentes de la SUNAT y el RUC no pasa el módulo 11 por S/. 238,507.00. Expresa que el referido módulo debería ser de conocimiento público a fin de evitar ser sorprendidos, toda vez que los contribuyentes no cuentan con seguridad jurídica alguna frente a la emisión de comprobantes de pago de sus proveedores.

2.- Reparos al débito fiscal. Facturas de ventas anuladas.

No acepta que la Administración pretenda cobrar el Impuesto General a las Ventas contenido en las facturas de venta N°s. 001-024, 001-025, 001-026, 001-027, 001-028 y 001-052, desconociendo que en la etapa de reclamación ha quedado demostrado que fueron anuladas antes de la fiscalización.

Agrega que no es aplicable lo dispuesto en el artículo 134° del Código Tributario, toda vez que en la etapa de fiscalización cumplió con exhibir el Registro de Ventas, en el cual se encontraban asentadas la anulación de tales facturas, resultando irrelevante que el auditor no haya tomado debida nota de ello.

3.- Aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal.

Argumenta, que la Administración Tributaria, erróneamente ha determinado la supuesta omisión al Impuesto General a las Ventas, como resultado de aplicar al crédito fiscal a que tenía derecho a partir del 1 de enero de 1994, el porcentaje de proporcionalidad existente entre sus operaciones de venta gravadas y no gravadas efectuadas desde los últimos doce meses.

Manifiesta, ser una empresa dedicada a la construcción de obras civiles y de electrificación, las mismas que recién estuvieron gravadas con el Impuesto General a las Ventas a partir de 1994, año a partir del cual todas las operaciones que realizaban se encontraban afectas; en tal sentido no es aplicable el procedimiento de proporcionalidad en la medida que éste se utiliza si es que en el mes que se está liquidando se han efectuado conjuntamente los dos tipos de operaciones.

Señala que existen tres situaciones controvertidas al respecto que deben ser aclaradas:

- a) Definir si el criterio de la periodicidad mensual del Impuesto General a las Ventas que establece el artículo 11° de la Ley para determinar el Impuesto a pagar, debe también aplicarse cuando se tenga que determinar uno de sus elementos, el crédito fiscal.

R.T.F. N° 432-5-2000

- b) Definir si el procedimiento de proporcionalidad del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas a que se refiere el artículo 23° de la Ley debe ser aplicado solamente si es que en el mes en que se esté liquidando el impuesto se hubiesen realizado simultáneamente operaciones gravadas y no gravadas.
- c) En el hipotético caso que las respuestas a las situaciones controvertidas anteriores fuesen negativas, se debe también definir si sería equitativo que en la actividad de construcción, para efectos de determinar la base de cálculo de la proporcionalidad a ser computada a partir del 1 de enero de 1994, se tenga que incluir los ingresos no gravados de los últimos doce meses que se hubieren obtenido hasta el 31 de diciembre de 1993, no obstante que por el cambio de régimen tributario (no gravados en 1993 y gravados en 1994) la séptima disposición transitoria de la Ley dispone que tales sujetos no pueden hacer uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas que se encuentre incluido en las facturas de adquisición de bienes y servicios efectuada hasta esa misma fecha.

Sostiene al respecto, que la Administración Tributaria pretende dar al Decreto Legislativo N° 775 un carácter retroactivo, situación no permitida por las normas y principios jurídicos, cuando pretende limitar el uso del derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas que la empresa tiene derecho a gozar por las adquisiciones de bienes y servicios a partir del 1 de enero de 1994, desconociendo que el Impuesto General a las Ventas es un tributo de periodicidad inmediata que se liquida mensualmente, al igual que cada uno de sus elementos (débito y crédito fiscal e impuesto a pagar), que el artículo 23° de la Ley condiciona la aplicación del procedimiento de proporcionalidad establecidos en el artículo 6.1 del Reglamento, en el mes que se liquide el Impuesto, a la existencia de operaciones gravadas y no gravadas, que en el caso de la actividad de construcción, dado que no se puede tomar el crédito fiscal de adquisiciones anteriores al 1° de enero de 1994, a partir de la misma fecha tampoco se debe considerar dentro de la base de cálculo para determinar la proporcionalidad del crédito fiscal aquellas operaciones que en el momento que se originaron se encontraban fuera del campo de aplicación del Impuesto, o sea inafectas.

Análisis:

Con Carta N° 065-95/SUNAT.R1 y Requerimiento N° 061-95 recibidos el 7 de abril de 1995, la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria inicia el procedimiento de fiscalización a la empresa recurrente, con la finalidad de determinar la procedencia de la solicitud de devolución del saldo no aplicado con Documentos Cancelatorios de Tesoro Público por el Impuesto General a las Ventas correspondientes a los períodos de diciembre de 1994 y febrero de 1995.

Producto de la fiscalización efectuada por parte de la Administración Tributaria, se efectuaron reparos, los cuales fueron impugnados por la recurrente, con excepción del reparo del crédito fiscal por doble registro de facturas. El análisis es como sigue:

1.- Reparos al crédito fiscal.

En primer lugar, conviene establecer que conforme a lo normado por el artículo 11° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, aplicable al caso de autos, del impuesto bruto que se debe pagar mensualmente, se deduce el crédito fiscal determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI y VII de la norma antes citada.

R.T.F. N° 432-5-2000

El artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, define el crédito fiscal, como el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en la factura que respalda la adquisición de bienes y servicios y contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Para ejercer el derecho a utilizar el referido crédito fiscal, debe cumplirse además, según lo dispone el artículo 19° del mismo cuerpo legal, con determinados requisitos formales que deberán tener los comprobantes de pago, esto es, que el Impuesto esté consignado por separado; que hayan sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia, y que 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.

De acuerdo con las normas antes citadas y en armonía con las contenidas en el Reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, como en las del Reglamento de Comprobantes de pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 067-93-EF/SUNAT, se establece lo siguiente, para cada uno de los reparos realizados por la Administración Tributaria:

- a) El RUC que se consigna en la factura de compra, no corresponde al proveedor: El reparo está referido a la factura N° 005 del proveedor José A. Seminario V y cuyo número de RUC no corresponde al proveedor. Al respecto, debe tenerse en cuenta que en ninguna de las normas señaladas en párrafos anteriores se establece que para hacer uso del crédito fiscal el comprador tenga la obligación de verificar que el número de Registro Único de Contribuyentes que consignan las facturas que otorgan los proveedores deban corresponder con aquél asignado por la Administración. Dicho criterio se funda en uniforme y reiterada resoluciones de este Tribunal, como la Resolución N° 758-1-96 del 28 de mayo de 1996, por lo que procede levantar dicho reparo.
- b) Por no presentar originales del comprobante de pago. Los reparos fueron efectuados contra facturas cuyos originales no fueron exhibidos por la recurrente en la instancia de fiscalización. En los resultados del Requerimiento Complementario N° 012-95 del 09 de mayo de 1995 que corre a fojas 439 vuelta de autos, el auditor de la Administración deja constancia que la recurrente no sustentó la relación de facturas contenidas en el Anexo 1, el cual corre también en autos a fojas 432 del expediente (Numeral 3).

El reparo efectuado se ajusta a derecho, toda vez que el primer párrafo del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, establece que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago o declaración de importación.

De otro lado, carece de sustento lo aducido por la recurrente, en el sentido que la Administración está facultada a efectuar un cruce de información con los proveedores a efectos de verificar la autenticidad de la operación, toda vez que el segundo párrafo del artículo 134° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, establece que no se admitirá prueba bajo responsabilidad, la que habiendo sido requerida durante el proceso de fiscalización no hubiera sido presentada, salvo que el deudor pruebe que la omisión no se generó por su causa o pague el monto reclamado actualizado a la fecha de presentación de dicha prueba, supuestos que en el presente caso no se han dado para que la Administración Tributaria efectúe una nueva verificación, más aún, la recurrente no explica las razones por las que no tiene en su poder las facturas originales; razón por la cual debe mantenerse el reparo.


- c) Adquisiciones que no son del giro del negocio: Se trata de facturas referidas a gastos de enfermedad, al respecto es preciso señalar que el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que otorgarán derecho al crédito fiscal, las adquisiciones de bienes que sean permitidos como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto; por su parte, el inciso II) del artículo 37° de la ley del Impuesto a la Renta dispone que se considerará gasto el producido con ocasión de la enfermedad de cualquier servidor.

De acuerdo a las normas glosadas, los gastos de enfermedad de cualquier servidor pueden constituir gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta y por ende, el impuesto pagado puede ser utilizado como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, siempre y cuando se acredite que las adquisiciones fueron a favor de los trabajadores y la razonabilidad del gasto realizado, lo que omitió verificar la Administración.

En este sentido, se debe declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en el extremo, debiendo la Administración verificar si el gasto corresponde por enfermedad de cualquier servidor de la empresa.

- d) Doble registro de facturas: Al estar de acuerdo la recurrente con el reparo, carece de objeto el pronunciamiento por parte de este Tribunal sobre el mismo.
- e) Proveedores no figuran en el directorio de contribuyentes de la SUNAT y el RUC no pasa el módulo 11: Al igual que lo establecido para efectos del inciso a) del presente dictamen, el comprador no tiene obligación de verificar que el número de Registro Único de Contribuyentes que consignan las facturas que otorgan los proveedores deban corresponder con aquél asignado por la Administración, por lo que debe revocarse el reparo.

2.- Reparos al débito fiscal. El asunto controvertido radica en establecer si las facturas de ventas reparadas estaban o no debidamente anuladas en el momento de la fiscalización y según el resultado, señalar si deben ser consideradas o no por la Administración Tributaria para efectos de determinar la base imponible del Impuesto General a las Ventas.



En la instancia de reclamaciones, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° 085-95/SUNAT.R1.5620 de fecha 2 de octubre de 1995, solicitándole la exhibición del Registro de Ventas así como la documentación sustentatoria, a efecto de efectuar un nuevo examen del asunto controvertido. En el resultado del mismo, que corre a fojas 279 vuelta, la Administración se limita a señalar que las facturas materia del presente reparo "no fueron presentadas en el proceso de fiscalización".

De lo expuesto por la Administración Tributaria en el Informe que sustenta la Resolución apelada, es posible colegir que este nuevo reexamen, fue llevado a cabo parcialmente, pues según ella, al verificarse en el Registro de Ventas que se habían anotado nuevamente las facturas de ventas reparadas como anuladas (la primera anotación de las facturas obra de fojas 013 a 020 del Registro de Ventas y la segunda anotación de los mismos comprobantes de fojas 021 a 024), ya no correspondía la verificación física de los comprobantes de pago. Sostiene la Administración Tributaria que tal hecho puede ser comprobado en la Cédula N° 04 de los papeles de trabajo de la fiscalización realizada, denominada Situación Legal de los Libros Contables.

Al respecto, debemos señalar que a fojas 437 de autos, obra la Cédula antes indicada, elaborada en la etapa de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, en ella puede observarse que en relación al Registro de Ventas, se consignó que éste contiene anotaciones hasta el folio 28. En las Notas y Comentarios del pie de página, la Administración refiere en el numeral 6), que del folio 021 al 028, la recurrente presentó el Registro de Ventas más detallado, información que fue tomada para efectos de la Auditoría.

De la revisión de este documento, no fluye precisamente, que las supuestas segundas anotaciones de folios 021 a 024 del Registro de Ventas fueran efectuadas por la recurrente en momento posterior a la fiscalización, sino por el contrario, que en la etapa de fiscalización se revisó el Registro de Ventas hasta fojas 28 y la información consignada de fojas 021 a 028 fue tomada para efectos de la Auditoría, lo que es confirmado por el propio auditor en el punto tercero de los Resultados del Requerimiento Complementario N° 034-95 de 15 de Junio de 1995 que obra a fojas 438 vuelta de estos autos.

A fojas 209 a 212 de autos, puede observarse copias de las fojas 021 a 024 del Registro de Ventas y en ellas puede verificarse que las facturas 0024, 0025, 0026, 0027 y 0052 se encontrarían aparentemente anuladas. En cuanto a la factura N° 0028, se observa que ésta también se encontraría anulada, tal como aparece en el Folio 013 del Registro de Ventas, que en copia obra a fojas 218 de autos.

De otro lado, todo lo antes expuesto se corrobora con el Informe S/N 95/SUNAT RI-5320 emitido por el auditor de la Fiscalización que corre a fojas 444-447, en el cual se señala que la auditora que él reemplazo trabajó el Registro de Ventas hasta fojas 20, y que él trabajó dicho registro hasta fojas 028, donde se rectificaba todo el período 1994; esta aseveración demuestra que las rectificaciones (anulaciones) se habían efectuado en el proceso de la fiscalización, motivo por el cual debió ser evaluado para los efectos de levantar o no el reparo.

Bajo este contexto, era conveniente que la Administración Tributaria realice el reexamen del asunto controvertido, según lo dispuesto por el artículo 137° del Código Tributario aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 773, llevando a cabo nuevas comprobaciones, tales como la verificación de la existencia física de las facturas, incluidas sus copias; así como el correspondiente cruce de información, en el presente caso con la UTE FONAVI.

En tal sentido, procede que la Administración requiera nuevamente a la recurrente a efecto que presente los originales de las facturas reparadas y verifique si las operaciones efectivamente no se realizaron.

Estando a lo expuesto se debe declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en lo que se refiere a este reparo.

3.- Aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal.

Al respecto debe tenerse en cuenta que el numeral 6 del artículo 6° del Decreto Supremo N° 029-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, vigente a partir del 30 de marzo de 1994, establece que los sujetos del Impuesto que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, calcularán el crédito fiscal proporcionalmente, de acuerdo al procedimiento señalado.

Asimismo la citada norma establece, que la proporción se aplicará siempre que en un período de doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en

el periodo mencionado; y que tratándose de contribuyentes que tengan menos de doce meses de actividad, el periodo a que hace referencia el párrafo anterior, se computará desde el mes en que inició sus actividades.

En aplicación de dicha norma, la Administración incluyó operaciones efectuadas por la recurrente en los meses de setiembre a diciembre de 1993 en el cálculo del crédito fiscal para cada uno de los meses del ejercicio 1994.

Debe tenerse en cuenta que en el caso de la recurrente, sus actividades de construcción siempre fueron las mismas, tanto en el ejercicio 1993 como en 1994, en tanto, lo que varió fue la legislación aplicable a las mismas; de no estar gravadas hasta el ejercicio 1993 pasó a estarlo a partir del mes de enero de 1994.

En tal sentido, es preciso señalar que este Tribunal ya ha emitido pronunciamiento a ese respecto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2389-4-96 del 8 de noviembre de 1996, que en un caso similar al de autos, dejó establecido que procedía efectuar el prorrateo en el crédito fiscal sólo para las operaciones efectuadas a partir del ejercicio 1994, fecha en la cual se insertó el cambio legislativo, pues de lo contrario se estaría disminuyendo un crédito válidamente obtenido respecto de operaciones por las que se va a pagar totalmente el impuesto, lo que acarrearía una distorsión en el impuesto a pagar, no por un cambio en las actividades de la recurrente, sino por un cambio legislativo.

A mayor abundamiento, agrega la citada resolución, que cuando en la Séptima Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 775, se establece que los sujetos que a partir de la fecha de entrada en vigencia del mismo resulten gravados con los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo, sólo podrán deducir como crédito fiscal el Impuesto correspondiente a sus adquisiciones de bienes y servicios efectuados a partir de dicha fecha, esto es el 1 de enero de 1994, **se está excluyendo el uso del crédito fiscal obtenido con anterioridad a dicha fecha**, lo cual no guarda equidad con el criterio seguido por la Administración que sí toma en cuenta dichos periodos para efectos de rebajar el crédito fiscal del ejercicio 1994, **consecuentemente debe declararse nulo e insubsistente el reparo**, a efectos que se proceda conforme al criterio expuesto.

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de opinión que el Tribunal Fiscal acuerde **REVOCAR EN PARTE** la Resolución de Intendencia N° 085-4-02248 de 30 de noviembre de 1995, en los extremos referidos a crédito fiscal por: Comprobantes de Pago con RUC que no corresponde al proveedor, proveedores que no figuran en el directorio de contribuyentes y el RUC no pasa el módulo 11; **declarar NULA E INSUBSISTENTE** en el extremo referido a los reparos al crédito fiscal por facturas que contienen gastos ajenos al giro del negocio, débito fiscal por facturas anuladas, aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal por operaciones gravadas y no gravadas, debiendo de proceder de acuerdo al criterio expuesto y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL


MAXIMO HERRERA BONILLA
Vocal Informante

HB/njt
R.T.F. N° 432-5-2000