

EXPEDIENTE : 2667-98
 INTERESADO : **COMPAÑÍA INDUSTRIAL NUEVO MUNDO S.A.**
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 28 de marzo del 2000

Vista la apelación interpuesta por **COMPAÑÍA INDUSTRIAL NUEVO MUNDO S.A.**, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07870 emitida el 27 de febrero de 1998, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró procedente en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04091, 012-3-04092, 012-3-04093, 012-3-04094 y 012-3-04095, giradas por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas por los meses de noviembre de 1994 a octubre de 1995 y, contra las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-07075 a la 012-2-07097, expedidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que los puntos materia de controversia están referidos a los reparos al débito fiscal: por intereses sobre cuentas mercantiles no gravadas y por retiro de bienes; al reparo por retenciones no pagadas, y, finalmente a los reparos al crédito fiscal: por anotación de operaciones en el Registro de Compras después de dos meses de efectuada la operación y sobre la aplicación de la proporcionalidad del cálculo del crédito fiscal;

Que en cuanto al primer reparo, la Administración alude en la apelada, que mediante Requerimiento N° 10809 observó los intereses sobre cuentas mercantiles no gravados con el Impuesto General a las Ventas, y que no consideró sustentado dicho reparo por el escrito que fue presentado al cierre del citado requerimiento y en el que la recurrente indica que dichos intereses están referidos a los casos en que sus clientes por alguna razón, no cancelan en la fecha del vencimiento las letras de cambio, agrega que en virtud a lo establecido en el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, vigente durante el período acotado, el valor de venta está constituido por todo aquello que debía pagar el adquirente e implicaba un ingreso para el vendedor;

Que la recurrente señala que se pretende gravar con el Impuesto General a las Ventas los intereses moratorios pagados por sus clientes por el retraso incurrido en el cumplimiento de sus obligaciones, y que el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, citado como base legal por la Administración a efectos de acotar dichos ingresos, únicamente se refiere al caso de aquellos intereses pactados por las partes por el diferimiento en el pago del precio, los que tienen la condición de compensatorios, pero de manera alguna puede estar referido a los intereses moratorios que se cobran como consecuencia del retraso en el cumplimiento de las obligaciones del deudor, los cuales no se encuentran gravados;

Que al respecto cabe resaltar que se entiende por valor de venta los intereses devengados por el precio no pagado, en cuya virtud, debe examinarse si tales intereses por el principio de legalidad incluyen también a los intereses moratorios materia de apelación; por tanto es necesario analizar la naturaleza jurídica de los citados intereses a efectos de determinar si se encuentran comprendidos dentro de los alcances del concepto de intereses devengados por el precio no pagado;

Que en aplicación de la Norma IX del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, el artículo 1242° del Código Civil define al interés moratorio como aquel que tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago, diferenciándolo del interés compensatorio que constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien;

Que por su parte, el artículo 1246° del Código Civil especifica que de no haberse convenido el interés moratorio, el deudor sólo está obligado a pagar por causa de mora el interés compensatorio pactado y, en su defecto, el interés legal, y el artículo 1333° del mismo Código Civil regula cuándo se considera que el deudor incurre en mora;

Que debido a que la ley ha conceptualizado dentro de la base imponible a los intereses devengados por el precio no pagado, es preciso examinar la naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto General a las Ventas, y concluir de su examen, si ella comprende a los intereses moratorios;

...///

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
 DIRECCIÓN GENERAL
 DE CARGOS

Que en tal sentido, y conforme al numeral 1) del literal a) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 775 y el numeral 1) del literal c) del citado artículo, se concluye, que está en la esencia de la venta o servicio gravado con el Impuesto General a las Ventas el concepto de contraprestación infiriéndose que, en el caso de los intereses devengados por el precio no pagado, implica una relación causal entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y su contraprestación económica en el pago del precio y/o de los intereses o gastos de financiación correspondientes a la operación, lo que según dicha relación causal y conforme a su naturaleza jurídica de contraprestación, no es pasible de alcanzar a los intereses moratorios, de carácter jurídico indemnizatorio;

Que de la norma citada se advierte que ella no incluye, expresamente, dentro del concepto valor de venta del Impuesto General a las Ventas, al interés moratorio, ya diferenciado del interés compensatorio; por tal razón, en resguardo del principio de legalidad en materia tributaria, los intereses moratorios se encuentran inafectos para el Impuesto General a las Ventas;

Que finalmente, debido a que la Administración mantiene en la apelada el reparo por intereses sobre cuentas mercantiles no gravados para efectos del Impuesto General a las Ventas, y que la recurrente sólo cuestiona el reparo respecto a los intereses moratorios, corresponde por los fundamentos expuestos, levantar el reparo referido a los intereses moratorios;

Que de esta manera, se modifica el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-4-99, respecto a que los intereses moratorios son materia gravada por el Impuesto General a las Ventas;

Que según el Informe que sustenta la apelada, la Administración considera que la adquisición de whisky no es retiro de bienes, tal como consta en el folio 531 del expediente, sin embargo, repara el crédito fiscal de dicha adquisición de whisky por no constituir un gasto o costo deducible para la empresa al calificarlo de liberalidad, de conformidad con lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y por no estar destinada a formar parte de las operaciones comerciales de la empresa;

Que la recurrente alega que la mencionada adquisición de las cajas de whisky otorga derecho al crédito fiscal al constituir gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que la misma estuvo destinada a la realización de un evento promocional dirigido a sus clientes para potenciar su campaña de ventas de telas correspondientes a la moda otoño - invierno 1995, constituyendo gasto de representación de la empresa de conformidad a lo establecido en el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el numeral 2 del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la citada ley;

Que obran en autos, a folios 89 a 91 las Facturas Nos. 001-000025, 001-000031 y 001-000030 de fecha 19 de diciembre de 1994, 18 y 19 de enero de 1995 respectivamente; mediante las cuales la recurrente efectuó la compra de 23 cajas de whisky, asimismo, a fojas 468, se observa que según la Factura N° 001-0011886 la contribuyente alquiló las instalaciones del Hotel Crillón con motivo de llevar a cabo un desfile de modas Otoño - Invierno 1995 el 19 y 20 de enero de 1995;

Que conforme al artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Legislativo N° 775, vigente para el período de autos, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien y que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los siguientes requisitos: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto;

Que asimismo, de acuerdo a lo señalado en los artículos 29° y 30° de la aludida Ley, los sujetos del Impuesto, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido, igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal, declaración que conjuntamente con el pago deberá efectuarse dentro del mes calendario siguiente al período tributario al que corresponde la mencionada declaración y pago;

...///

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

LAS CASAS

Que las disposiciones citadas en los párrafos precedentes responden a la noción teórica adoptada por el legislador a efectos de estructurar el Impuesto General a las Ventas en el país, esto es, un impuesto cuyo valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera, con crédito fiscal;

Que como la adquisición efectuada se destinó para agasajar a los clientes de la empresa con la finalidad de presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado, lo que coadyuva a la generación de operaciones de la empresa propias de su giro social, como la venta de las telas que produce, se cumple con el segundo requisito sustancial para ejercer el derecho al crédito fiscal;

Que por otro lado, respecto a lo sostenido por la Administración en el sentido que la adquisición del whisky no constituye gasto o costo deducible para la empresa, por calificarlo de liberalidad de conformidad a lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar que la Ley del Impuesto a la Renta, por su parte, recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas, así, conforme a este principio serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativo, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta;

Que en tal sentido, atendiendo a dicho principio y de acuerdo a las normas citadas anteriormente lo que es corroborado por la cercanía temporal que existió entre la fecha de adquisición de las 23 cajas de whisky y la de realización del evento, se concluye que dicho licor fue adquirido para ser destinado a la atención a los clientes que asistieron a la realización del desfile de modas realizado en el Hotel Crillón, y en consecuencia, la mencionada adquisición responde a un gasto de representación como agasajo a los clientes con la finalidad de presentar una imagen que le permita mejorar o mantener su posición de mercado y, por tanto, supone un gasto de la empresa para efectos del Impuesto a la Renta, en virtud del artículo 37° literal q) de la Ley del Impuesto a la Renta, y, el numeral 2 del literal m) del artículo 21° del Reglamento de la señala ley, por lo que procede levantar el reparo;

Que en cuanto a los afiches proporcionados por la recurrente con fines publicitarios, la Administración, en la apelada, señala que la transferencia a título gratuito de dichos bienes a los clientes de la empresa constituye retiro de bienes, de conformidad a lo establecido en el numeral 2) del literal a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775 y el inciso a) del numeral 5 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF;

Que sobre este asunto, el numeral 2 del literal 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 misma 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, en este punto, la ley no grava como retiro la entrega de afiches efectuada por la empresa y reparada como tal por la Administración;

Que finalmente, el bien materia de reparo por la Administración, responde a la interpretación extensiva del literal a) del numeral 5 del artículo 2° del Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, excediendo el concepto de retiro normado apropiadamente en el numeral 2 del literal a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, por lo que en atención a lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, vigente en el período materia de acotación, según el cual en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley, se levanta el reparo materia del grado;

Que respecto de los reparos efectuados por Retenciones no pagadas, debe precisarse que el literal a) del artículo 10° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, vigente en el período acotado, normaba que son sujetos del impuesto en calidad de responsables solidarios el usuario de los servicios cuando el prestador no tenga domicilio en el país;

...///

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUTOS
A
LEY DE LAS CASAS

Que la Administración Tributaria denota que en la etapa de fiscalización observó que la recurrente utilizó los servicios de supervisión en las importaciones de bienes, prestados por las empresas no domiciliadas, cuyas facturas han sido anotadas en sus registros de compras, efectuando el correspondiente asiento contable por los servicios de inspección prestados por no domiciliados, así como su posterior retención del impuesto y aplicación, sin que cumpliera con efectuar el pago del impuesto en su calidad de responsable solidaria, en consecuencia, la Administración Tributaria emite las Resoluciones de Determinación Nos 012-3-04091, 012-304093 y 012-3-04095 por omisión al pago de Impuesto General a las Ventas en los períodos tributarios de noviembre de 1994 a octubre de 1995, en su calidad de Responsable Solidario por los servicios utilizados de sujetos no domiciliados;

Que en el informe que sustenta la Resolución apelada "la Administración Tributaria en su acotación, reconoce el crédito fiscal por los servicios prestados por no domiciliados, en los períodos a que corresponden las facturas", en los papeles de trabajo de fiscalización, en la cédula de determinación final del crédito fiscal, la administración reconoce un mayor crédito por servicios de inspección de no domiciliados, importe que corresponde a los mismos montos reparados en los valores señalados anteriormente, sin embargo, este mayor crédito es recogido en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04092 y 012-3-04094, que también corresponden a los períodos tributarios de noviembre de 1994 a octubre de 1995;

Que a tal efecto, el primer párrafo del artículo 29° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 775, aplicable al caso de autos, instituyó que: *"Los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el periodo tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido...."*, mientras que el artículo 30° fija que *"La declaración y el pago del Impuesto deberán efectuarse conjuntamente y en un mismo documento..."*;

Que de todo ello, se desprende que la Administración al emitir dos valores distintos por un mismo período tributario, considerando en uno de ellos el reparo por omisión al pago de Impuesto General a las Ventas, en su calidad de Responsable Solidario por los servicios utilizados de sujetos no domiciliados, y, en el otro, el crédito fiscal a que tiene derecho, está distorsionando la estructura jurídica del Sistema del Impuesto al Valor Agregado, que se determina por el método de sustracción sobre base de deducciones financieras, la cual es recogida por nuestra legislación, en las normas citadas anteriormente;

Que en este sentido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria son nulos, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, por tanto, corresponde que respecto a este extremo de la apelada se declare la nulidad e insubsistencia, a fin que se emita nuevo pronunciamiento de acuerdo al criterio expuesto precedentemente;

Que finalmente respecto a las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-07077, 012-2-07078 y 012-2-07088 al 012-2-07097, emitidas por la infracción tributaria tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria cuya consecuencia es el incumplimiento al pago del Impuesto General a las Ventas, en calidad de responsable solidario, y que se sustentan en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04091, 012-3-04093 y 012-3-04095, deben seguir la misma suerte, al ser accesorias a ellas;

Que sobre los reparos al crédito fiscal por anotación de operaciones en el Registro de Compras después de dos meses de efectuada la operación, este Tribunal mediante Resolución N° 119-4-99, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha pronunciado en el sentido que las remisiones al reglamento que efectúa la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, se encuentran referidas exclusivamente a los requisitos formales que se deben cumplir para la anotación de las operaciones en el Registro de Compras y no establece de modo alguno la posibilidad de que mediante el Reglamento se establezca una restricción para la utilización del crédito fiscal no dispuesta por la ley, como es el caso de señalar un plazo para el registro de operaciones cuyo incumplimiento impediría ejercer el derecho al crédito fiscal, en cuya virtud, procede levantar el reparo;

Que en lo referente al reparo por concepto de la proporcionalidad en el empleo del crédito fiscal, esta instancia considera que estando a lo resuelto respecto a los anteriores reparos, el crédito fiscal deberá ser reformulado, por lo que la Administración Tributaria al momento de dar cumplimiento a lo resuelto en la presente resolución deberá también pronunciarse sobre este extremo, por tanto, en cuanto a este reparo, la apelada deviene en nula e insubsistente.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUTARIA FISCAL

MANUEL EDUARDO DE LAS CASAS
Administrativo

Que las Resoluciones de Multas Nos. 012-2-07075 a 012-2-07097 fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación impugnadas, por lo que deben seguir su misma suerte, al ser accesorias a ellas;

De acuerdo con el dictamen del Vocal Guillén Meza, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los Vocales Guillén Meza, Herrera Bonilla y Carrasco Molina;

RESUELVE:

Artículo Primero.- REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 015-4-07870 de 27 de febrero de 1998, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04092 y 012-3-04094 en lo concerniente a los reparos al débito fiscal por intereses sobre cuentas mercantiles no gravados en lo relativo a los intereses moratorios; por el retiro de bienes vía obsequio de afiches; los reparos al crédito fiscal por la adquisición de whisky y por la anotación extemporánea de operaciones en el Registro de Compras; y declararla **NULA E INSUBSISTENTE** en lo referido a lo reparado en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04091, 012-3-04093 y 012-3-04095, respecto del mayor crédito por servicios de inspección de no domiciliados recogida en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04092 y 012-3-04094, e igualmente con relación al reparo de la prorrata del crédito fiscal por operaciones gravadas y no gravadas, así como, respecto a las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-07075 al 012-2-07097, debiendo la Administración Tributaria emitir un nuevo pronunciamiento, teniendo en cuenta lo expresado en la presente resolución.


Artículo Segundo.- DECLARAR de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario vigente, que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y de carácter general, debiendo publicarse en el Diario Oficial "El Peruano".

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


GUILLEN MEZA
VOCAL PRESIDENTE


HERRERA BONILLA
VOCAL


CARRASCO MOLINA
VOCAL


Sarapura Rojas
Secretaría Relatora
GM/SR/njt


CARLOS ECHEVARRÍA DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

EXPEDIENTE : 2667-98
DICTAMEN : 065- Vocal Guillén Meza
INTERESADO : **COMPAÑÍA INDUSTRIAL NUEVO MUNDO S.A.**
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA: Lima
FECHA : Lima, 28 de marzo del 2000

Señor:

COMPAÑÍA INDUSTRIAL NUEVO MUNDO S.A., debidamente representada por Freddy Mc Callum, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07870 de fecha 27 de febrero de 1998, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró procedente en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04091, 012-3-04092, 012-3-04093, 012-3-04094 y 012-3-04095, giradas por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas por los meses de noviembre de 1994 a octubre de 1995 y, contra las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-07075 a la 012-2-07097, expedidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773.

Argumentos de la Recurrente:

Menciona en torno al reparo por ingresos por intereses sobre cuentas por cobrar mercantiles no gravados, que la Administración pretende gravar con el Impuesto General a las Ventas los intereses moratorios pagados por sus clientes por el retraso incurrido en el cumplimiento de sus obligaciones, y que el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 775 citado como base legal por la Administración a efectos de acotar dichos ingresos, únicamente se refiere al caso de aquellos intereses pactados por las partes por el diferimiento en el pago del precio, los mismos que tienen la condición de compensatorios, pero de manera alguna puede estar referida a los intereses moratorios que se cobran como consecuencia del retraso en el cumplimiento de las obligaciones del deudor, los cuales no se encuentran gravados.

Manifiesta que la adquisición de las cajas de whisky otorga derecho al crédito fiscal al constituir gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que la misma estuvo destinada a la realización de un evento promocional dirigido a sus clientes para potenciar su campaña de ventas de telas correspondientes a la moda otoño - invierno 1995, constituyendo gasto de representación de la empresa de conformidad a lo establecido en el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el numeral 2 del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la citada ley.

Alega que la calificación como retiro de bienes a la entrega de los afiches publicitarios a favor de sus clientes resulta indebida, toda vez que dichos afiches no tienen valor económico ni utilidad alguna para las personas que los reciben, teniendo significación únicamente para la empresa, pues a través de los mismos difunde su imagen y oferta comercial respectivas.

Señala que como consecuencia de los vacíos legales existentes en los períodos acotados respecto a los servicios prestados por no domiciliados, optó por anotar en su registro de compras el importe por el servicio brindado y el Impuesto General a las Ventas aplicable, sin embargo, en vista que el Impuesto General a las Ventas que gravaba tales servicios, simultáneamente constituía crédito fiscal, procedió a netear ambos importes, de tal manera que si bien no resultaba tributo por pagar, tampoco se tomaba el crédito fiscal respectivo, de lo que se desprende que no existe omisión tributaria.

R.T.F. N° 214-5-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

TRIBUTOS

MADEMO EMBEY DE CACAO

En este sentido, fundamenta que el reparo es de carácter puramente formal, toda vez que la empresa pudo optar por declarar y pagar el impuesto como responsable solidario y al mismo tiempo considerarlo como crédito fiscal, o simplemente, como en su caso, no considerarlo en la declaración como responsable solidario ni considerarlo como crédito fiscal, con lo cual el efecto tributario es el mismo, ya que al neutralizarse el impuesto con el crédito no existe omisión tributaria.

También argumenta que la apelada pretende atribuirle la condición de agente de retención del Impuesto General a las Ventas, cuando no existía norma alguna en la Ley del Impuesto General a las Ventas que le otorgara tal calidad.

De otro lado, aduce que sin estar obligada a ello ha procedido a pagar el importe correspondiente al Impuesto General a las Ventas que gravó los servicios prestados por no domiciliados con el único fin de conciliar el aspecto formal a la realidad sustancial que siempre fue la misma al no haber existido omisión tributaria alguna, pero que en todo caso no procede que se le atribuya la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario consistente en no pagar los tributos retenidos o los que debieron retenerse.

Agrega que en el supuesto negado que la recurrente debía abonar el tributo como agente de retención, imperiosamente debe llegarse a la conclusión que en el período materia de acotación existía duda razonable, siendo de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, duda expresamente recogida por la segunda y tercera disposiciones finales del Decreto Supremo N°136-96- EF.

En relación al reparo al crédito fiscal por anotación de facturas en el registro de compras luego de transcurridos dos meses de efectuada la operación, invoca reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal en virtud de la cual considera que el plazo de dos meses para la anotación de las facturas de compras establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas excedió los alcances de la Ley, al establecer una causal de pérdida del crédito fiscal no prevista en la Ley.

Sobre las multas impuestas, destaca que habiéndose acreditado la improcedencia de las acotaciones de las cuales se derivan, de igual manera, deben quedar sin efectos.

Finalmente, la recurrente arguye que se acogió al Régimen de Fraccionamiento Especial del Decreto Legislativo N° 848, por el reparo correspondiente a la proporcionalidad del crédito fiscal, habiendo procedido a desistirse parcialmente de la reclamación formulada en relación a este extremo, desistimiento que ha sido aceptado por la Administración, dejando constancia que dicho extremo de la acotación no es materia de apelación.

Argumentos de la Administración:

Sostiene que conforme a lo establecido en el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, vigente durante el período acotado, constituye valor de venta todo aquello que debía pagar el adquirente e implicaba un ingreso para el vendedor.

Considera que la adquisición de whisky no otorga el derecho al crédito fiscal, por corresponder a una liberalidad y no constituir, por tanto, gasto deducible para efectos de la empresa de conformidad a lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del R.T.F. N° 214-5-2000

SECRETARÍA DE FISCALÍA
 AL FISCAL
 DE
 LERY DE

Impuesto a la Renta, y por no estar destinada a formar parte de las operaciones comerciales de la empresa.

Finalmente, señala que la adquisición de whisky no es retiro de bienes, dado que dicha adquisición no estaba destinada a formar parte de las operaciones comerciales de la empresa.

Estima que la transferencia a título gratuito de afiches confeccionados con fines publicitarios a los clientes de la empresa constituye retiro de bienes, de conformidad a lo establecido en el numeral 2) del inciso a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775 y el inciso a) del numeral 5 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF.

Advierte que en la etapa de fiscalización observó que la recurrente utilizó los servicios de supervisión en las importaciones de bienes, prestados por las empresas no domiciliadas, cuyas facturas han sido anotadas en sus registros de compras, efectuando el correspondiente asiento contable por los servicios de inspección prestados por los sujetos no domiciliados, así como su posterior retención del impuesto y aplicación, sin que cumpliera con efectuar el pago del impuesto en su calidad de responsable solidario de conformidad a lo establecido en el literal a) del artículo 10° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775.

Por otro lado, observa que no le es aplicable a la recurrente lo establecido en la Tercera Disposición Final Transitoria del Decreto Supremo N° 136-96-EF, así como lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario y en la Directiva N° 001-97/SUNAT, por lo que el pago efectuado mediante Formulario N° 00105837 de fecha 20 de febrero de 1997 por las omisiones de noviembre de 1994 a octubre de 1995, deben imputarse a los valores que los reparan.

En referencia al reparo del crédito fiscal por anotación extemporánea, dado que las facturas acotadas se emitieron en junio y julio de 1995 y se registraron en octubre de 1995, se produjo un atraso mayor al plazo de los dos meses establecido por el punto 2.1 del numeral 2 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF en remisión expresa del inciso c) del artículo 19° y 37° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775.

En cuanto a las Resoluciones de Multa, señala que de acuerdo a lo expuesto, debe proseguirse con la cobranza de las mismas.

Finalmente, acepta el desistimiento parcial de la reclamación de las Resoluciones de Determinación y Multa Nos. 012-3-04090, 012-3-0492, 012-3-04094 y 012-07075 a 012-2-07097 en lo concerniente a la aplicación de la proporcionalidad para el cálculo del crédito fiscal, formulado mediante escrito de fecha de 16 de diciembre de 1996.

Análisis:

Los puntos materia de controversia están referidos a:

Reparos al Débito Fiscal:

- a) Por intereses sobre cuentas mercantiles no gravados
- b) Por retiro de bienes vía obsequios

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
FISCALÍA GENERAL

[Firma]
E
CARGO DE... LICENCIADO

Reparos por retenciones no pagadas:

- a) Por omisión al pago del impuesto en calidad de responsable

Reparos al crédito fiscal:

- a) Por anotación de operaciones en el Registro de Compras después de dos meses de efectuada la operación.
b) Reparo sobre la aplicación de la proporcionalidad del cálculo del crédito fiscal.

Reparos al Débito Fiscal:

- a) **Por intereses sobre cuentas mercantiles no gravados**

La Administración alude en la apelada, que mediante Requerimiento N° 10809 reparó los intereses sobre cuentas mercantiles no gravados con el Impuesto General a las Ventas, y que no consideró sustentado dicho reparo por el escrito que obra en los folios 136 a 138 de los papeles de trabajo de fiscalización (sic) (folios 183 a 181 del expediente), que fue presentado al cierre del citado requerimiento, y en el que la recurrente indica que dichos intereses están referidos a los días en que sus clientes por alguna razón no cancelan en la fecha misma del vencimiento sino dentro de los 8 días (sic) las letras de cambio entregadas en cobranza a los bancos.

Sostiene la Administración que en virtud a lo establecido en el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, vigente durante el período acotado, el valor de venta está constituido por todo aquello que debía pagar el adquirente e implicaba un ingreso para el vendedor.

Empero, la recurrente señala que se pretende gravar con el Impuesto General a las Ventas, los intereses moratorios pagados por sus clientes, por el retraso incurrido en el cumplimiento de sus obligaciones, y que el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, citado como base legal por la Administración a efectos de acotar dichos ingresos, únicamente se refiere al caso de aquellos intereses pactados por las partes por el diferimiento en el pago del precio, los que tienen la condición de compensatorios, pero de manera alguna puede estar referido a los intereses moratorios que se cobran como consecuencia del retraso en el cumplimiento de las obligaciones del deudor, los cuales no se encuentran gravados.

El primer párrafo del artículo 14° del Decreto Legislativo N° 775, vigente en el período objeto de apelación, dispone lo siguiente: *"Entiéndase por valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción. Se entenderá que esa suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aún cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido al nombre del vendedor, constructor o quien preste el servicio."*

Sobre el particular, es de resaltar que se entiende por valor de venta, los intereses devengados por el precio no pagado, en cuya virtud, debe examinarse si tales intereses por el principio de legalidad incluyen también a los intereses moratorios materia de apelación.

R.T.F. N° 214-5-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
FOLIO 181
E
CARGO
MONTA
CARGO

Como es de verse, es necesario analizar la naturaleza jurídica de dichos intereses moratorios a efectos de determinar si se encuentran comprendidos dentro de los alcances del concepto de intereses devengados por el precio no pagado.

Así, en primer lugar, por aplicación de la Norma IX del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, el artículo 1242° del Código Civil define al interés moratorio como aquel que tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago, diferenciándolo del interés compensatorio que constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien.

Por su parte, el artículo 1246° del Código Civil especifica que de no haberse convenido el interés moratorio, el deudor sólo está obligado a pagar por causa de mora el interés compensatorio pactado y, en su defecto, el interés legal; y el artículo 1333° del Código Civil regula cuándo se considera que el deudor incurre en mora.

En segundo lugar, como quiera que la ley ha conceptuado dentro de la base imponible a los intereses devengados por el precio no pagado, es preciso examinar la naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto General a las Ventas, y concluir de su examen, si ella comprende a los intereses moratorios.

En tal sentido, el numeral 1) del literal a) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 775, para efectos de la aplicación del impuesto entiende por venta: *"Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes". A su vez, en el numeral 1) del literal c) del citado artículo se entiende por servicio a: "Toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto".*

Como podrá apreciarse de lo expuesto, está en la esencia de la venta o servicio gravado con el Impuesto General a las Ventas el concepto de contraprestación infiriéndose que, en el caso de los intereses devengados por el precio no pagado, este concepto implica una relación causal entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y su contraprestación económica en el pago del precio y/o de los intereses o gastos de financiación correspondientes a la operación, lo que según dicha relación causal, conforme a su naturaleza jurídica de contraprestación, no es pasible de alcanzar a los intereses moratorios, de carácter jurídico indemnizatorio.

En tercer lugar, de la norma citada se advierte que ella no incluye, expresamente, dentro del concepto valor de venta del Impuesto General a las Ventas, al interés moratorio, ya diferenciado del interés compensatorio; por tal razón, en resguardo del principio de legalidad en materia tributaria, los intereses moratorios se encuentran inafectos para el Impuesto General a las Ventas, lo que no impide que el legislador considere, dentro de las atribuciones de su potestad legal, incluirlos dentro del valor de venta del Impuesto General a las Ventas, lo cual, como ya se ha precisado, no ocurre en la legislación vigente para el caso de autos.

En cuarto lugar, y para terminar, corroborando lo expuesto en el párrafo precedente, PHILIPPE DEROUIN en su obra *"El Impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E."* páginas 200 y 201, considera lo siguiente: *"En el caso de Francia, por ejemplo, los intereses por pago a plazos son gravables mientras que los intereses moratorios no lo son. En Bélgica, al contrario, están excluidos no solamente los intereses moratorios previstos por el contrato, sino también los intereses convenidos para el pago del precio. En cuanto a la ley italiana ha adoptado una posición intermedia. Como las leyes francesa y belga exonera los intereses moratorios a satisfacer por el R.T.F. N° 214 -5-2000*

cliente, pero sólo excluye de la base los intereses a satisfacer por aplazamiento de pago hasta el límite de tipo legal del 5% aumentado en tres puntos.

Por fin, la ley inglesa no incluye en la base del impuesto nada más que el precio al contado, cuando la venta a plazo cae bajo la aplicación de los Hire Purchase Acts. Si esta condición no se cumple, el precio total –incluido los intereses convencionales – resulta gravable."

En este orden de ideas, atendiendo a la naturaleza jurídica de la base imponible del impuesto al valor agregado, como al principio de legalidad que debe determinar indubitadamente el contenido de la base imponible, y que en nuestra legislación del Impuesto General a las Ventas, tiene como base el carácter compensatorio de los intereses devengados por el precio no pagado, no cabe considerar que su base imponible comprenda a los intereses moratorios, dada su naturaleza indemnizatoria y, además, por no haberlo dispuesto así el Impuesto General a las Ventas del Decreto Legislativo N° 775, por lo que, en este extremo, debe levantarse el reparo respecto a los intereses moratorios, no siendo suficiente el principio que no se debe distinguir donde la ley no distingue, el cual es válido en tanto no entre en contradicción con la estructura jurídica del sistema del impuesto al valor agregado; salvo, que la ley así lo disponga, como ya se apreciara en las citas de la legislación comparada arriba transcritas.

Sobre la importancia de la indubitabilidad del contenido de la base imponible, este Tribunal se ha pronunciado en la Resolución N° 1070-3-97, a cuyos fundamentos doctrinarios conviene remitirse.

Por tanto, tales intereses moratorios no son materia gravable en el Impuesto General a las Ventas del Decreto Legislativo N° 775, y, en consecuencia, se modifica el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-4-99.

Resulta pertinente anotar que, dado que la Administración mantiene en la apelada el reparo por intereses sobre cuentas mercantiles no gravados para efectos del Impuesto General a las Ventas, y que la recurrente sólo cuestiona el reparo respecto a los intereses moratorios, corresponde por los fundamentos expuestos, levantar el reparo referido a los intereses moratorios.

c) Por retiro de bienes vía obsequios

Según el Informe que sustenta la apelada, la Administración considera que la adquisición de whisky no es retiro de bienes, tal como consta en el folio 531 del expediente, sin embargo, repara el crédito fiscal por dicha adquisición de whisky por no constituir un gasto o costo deducible para la empresa al calificarlo de liberalidad, de conformidad con lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y por no estar destinada a formar parte de las operaciones comerciales de la empresa.

Obran en autos, a folios 89 a 91 las Facturas Nos. 001-000025, 001-000031 y 001-000030 de fecha 19 de diciembre de 1994, 18 y 19 de enero de 1995 respectivamente; mediante las cuales la recurrente efectuó la compra de 23 cajas de whisky, asimismo, a fojas 468, se observa que según la Factura N° 001-0011886 la contribuyente alquiló las instalaciones del Hotel Crillón con motivo de llevar a cabo un desfile de modas Otoño – Invierno 1995 el 19 y 20 de enero de 1995.

El artículo 11° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Legislativo N° 775, aplicable al periodo de autos, dispone que "El Impuesto a pagar se determina mensualmente, deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI Y VII del presente Título.

En la Importación de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto."

De otro lado, el artículo 18° de la citada Ley prescribe que *"El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien.*

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los siguientes requisitos:

- a) *Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y*
- b) *Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.*

Asimismo, de acuerdo a lo señalado en los artículos 29° y 30° de la aludida Ley, los sujetos del Impuesto, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido, igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal, declaración que conjuntamente con el pago deberá efectuarse dentro del mes calendario siguiente al periodo tributario al que corresponde la mencionada declaración y pago.

Las disposiciones citadas en los párrafos precedentes responden a la noción teórica adoptada por el legislador a efectos de estructurar el Impuesto General a las Ventas en el país, esto es, un impuesto cuyo valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera, con crédito fiscal.

En cuanto al crédito fiscal, éste se determina a través de deducciones financieras y es de tipo consumo, respecto al tratamiento de los bienes y servicios adquiridos, es decir, un sistema de deducciones amplias pues se otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades, principio que es diferente al de los sistemas de deducciones físicas en los cuales sólo se permite la deducción de los insumos, materias primas y envases que integran el producto que se vende. En este sentido, el impuesto pagado en las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas dan derecho a un crédito fiscal, el cual no es otra cosa que una forma de llegar al valor agregado en un determinado momento para efectos de su imposición, valor agregado que resulta de la diferencia entre el valor de los bienes y servicios adquiridos en un período y el valor de los bienes y servicios transferidos o prestados en el mismo período.

La diferencia entre un sistema de sustracción sobre base financiera y uno de sustracción sobre base real, consiste en que en el primero el impuesto se determina restando de las ventas del mes, las adquisiciones realizadas en el mismo período, sin importar si las mismas fueron efectivamente utilizadas para la producción que fue vendida, mientras que en el segundo se considera lo producido en el período y se le resta los insumos y los bienes que hayan sido utilizados para esa producción sin importar cuando fueron adquiridos.

En este extremo, cabe enfatizar que el valor agregado determinado a través de la estructura sobre base financiera, resultante entre las compras y las ventas realizadas en el mismo período y la amplitud de las adquisiciones, tiene como objetivo evitar efectos acumulativos del impuesto o, dicho en otras palabras, que el adquirente o consumidor final del bien o servicio no reciba como carga tributaria el producto de una doble o múltiple imposición, admitiendo el esquema señalado por el legislador que dichas deducciones sean amplias, permitiendo la aplicación del crédito fiscal proveniente de todas las adquisiciones R.T.F. N° 214-5-2000

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

ABRIL 2000

CASAS

efectuadas, se trate de insumos que se integren físicamente al bien, ~~que~~ se consuman en el proceso o que sean gastos de la actividad.

Finalmente, la determinación sobre base financiera, al exigir sólo la ~~consideración~~ de las operaciones realizadas en el período al que corresponde la declaración ~~rada~~, independiza la liquidación y pago del impuesto del ejercicio comercial y establece las obligaciones respectivas con una periodicidad mensual.

En ese sentido, como la adquisición efectuada se destinó para agasajar ~~los~~ clientes de la empresa con la finalidad de presentar una imagen que le permita ~~man~~er o mejorar su posición en el mercado, lo que coadyuva a la generación de ~~operaciones~~ de la empresa propias de su giro social, como la venta de las telas que produce, ~~se~~ cumple con el segundo requisito sustancial para ejercer el derecho al crédito fiscal.

De otro lado, considerando que la Administración no reconoce que la adquisición del whisky constituya gasto o costo deducible para la empresa al calificarse de liberalidad, de conformidad a lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que el literal q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, dispone que: *"A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta Ley; ~~en~~ consecuencia, son deducibles: ...q) Los gastos de representación propios del giro o negocio, ~~en~~ la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con ~~un~~ límite máximo de (40) Unidades Impositivas Tributarias."*

Además, el literal m) del artículo 21°, en su numeral 2) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF establece que: *"m) A efecto de lo previsto en el inciso q) del Artículo 37° de la Ley, se ~~consideran~~ gastos de representación propios del giro del negocio: ...2) Los gastos destinados a ~~presentar~~ una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los ~~obsequios~~ y agasajos a clientes"*.

La Ley del Impuesto a la Renta, recoge el principio de causalidad como ~~regla~~ general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y determinar la renta neta de las empresas; así, conforme a este principio serán deducibles sólo los gastos que ~~cumplan~~ con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativo, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la ~~renta~~ neta.

En tal sentido, atendiendo a dicho principio y de acuerdo a ~~las~~ normas citadas anteriormente, lo que es corroborado por la cercanía temporal que ~~existe~~ entre la fecha de adquisición de las 23 cajas de whisky y la de realización del evento, ~~se concluye~~ que dicho licor fue adquirido para ser destinado a la atención a los clientes que asistieron a la realización del desfile de modas realizado en el Hotel Crillón, y ~~en~~ consecuencia, la mencionada adquisición responde a un gasto de representación como agasajo a los clientes con la finalidad de presentar una imagen que le permita mejorar o mantener su posición de mercado y, por tanto, supone un gasto de la empresa para efectos del Impuesto a la Renta, tal como lo señala el artículo 37° literal q) de la Ley del Impuesto a la Renta, y, el numeral 2 del literal m) del artículo 21° del Reglamento de la ~~señala~~ ley, por lo cual procede levantar el reparo.

En cuanto a los afiches proporcionados por la recurrente con fines publicitarios, la Administración, en la apelada, señala que la transferencia a título gratuito de dichos bienes

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

[Firma]
FISCAL

a los clientes de la empresa constituye retiro de bienes, de conformidad a lo establecido en el numeral 2) del literal a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775 y el inciso a) del numeral 5 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF.

El numeral 2 del literal a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, preceptúa 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, con excepción de otras operaciones que expresamente señala.

Por su parte, el literal a) del numeral 5) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, considera como retiro todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Al respecto, la Administración cita al Manual del Impuesto General a las Ventas publicado por la Editorial Economía y Finanzas, el que en su sección 1/4.1 (Retiros de Empresas - Actos Comprendidos) correspondiente a la norma vigente en el ejercicio 1995, "se considera como obsequios, las entregas que efectúa el contribuyente por concepto de gastos de publicidad, esto es, bienes con publicidad de la empresa como lapiceros, polos, llaveros, almanques y similares (afiches)" (sic).

La apelada asiente que si bien es cierto dicha compra de almanques (sic), se entiende afiches, es deducible como gasto para efectos del Impuesto a la Renta y teniendo derecho a aplicar como crédito fiscal el impuesto pagado por dicha adquisición, también es cierto que la transferencia del obsequio de dichos bienes a terceras personas (clientes) a título gratuito, constituyó un retiro de bienes y por los cuales se encontraba en obligación de emitir comprobantes de pago, conforme a las normas del Decreto Legislativo N° 775 y su reglamento ya citados.

Sobre este asunto, en primer lugar, el numeral 2 del literal 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 misma 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, es decir, simplemente, responde a una técnica de marketing a fin de poder colocar sus bienes en el mercado para su pronta venta y acorde con lo que es propio a la realización de su objeto social, por lo que, en este punto, la ley no grava como retiro la entrega de afiches efectuada por la empresa y reparada como tal por la Administración.

En segundo lugar, si se revisa atentamente las excepciones de la calificación como retiro que efectúa la propia ley en dicho numeral 2, cabe concluir que están referidas a supuestos que obedecen al criterio expuesto precedentemente, pues, contempla, entre otros, el retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la R.T.F. N° 214-5-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

TRIBUTOS

7

03/5

elaboración de los bienes que produce la empresa; la entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado; el retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble; el retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento; el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas; bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros; y el 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. Adviértase que la propia Administración afirma que dentro de las excepciones no se encuentra comprendido el presente caso.

Como podrá apreciarse, en el texto de la ley no existe regla alguna por la cual se grave como retiro la entrega de afiches por la empresa a terceros a título gratuito, por lo que atendiendo al principio de legalidad respecto a la materia imponible, ya comentado ut supra, el reparo no encuentra amparo legal.

En tercer lugar, en cuanto al reglamento que considera retiro todo acto por el que se transfiere la propiedad a título gratuito, tales como: obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros, que permite considerar a la Administración como retiro, en su calidad de obsequios, la entrega de afiches por la empresa, sustentándose también en la cita de la mencionada editorial, cabe inferir, en atención al criterio ya expuesto en primer lugar al inicio de este reparo, que tales afiches, aún en calidad de ser entregados gratuitamente, no constituyen bienes que represente para el adquirente el uso de tal bien, como pueden ser, los lapiceros, polos, llaveros, almanaques, etc, a que se refiere dicha cita, calidad que bajo ningún punto de vista alcanza a un afiche, el cual, sólo tiene por fin ser un instrumento promocional de mercadeo, a tal punto, que su recepción es posible que sea desechada, como ocurre con otros medios de similar naturaleza, verbigracia, los volantes que las empresas distribuyen en sus propios locales o a los transeúntes a través de terceros en las calles. Así pues, desvirtuada su utilización como bien en provecho propio del adquirente, resulta forzado reputar como retiro, en su calidad de obsequio, la entrega gratuita de afiches a terceros practicada como técnica comercial por la contribuyente.

Finalmente, en cuarto lugar, el bien materia de reparo por la Administración, responde a la interpretación extensiva del literal a) del numeral 5 del artículo 2º del Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, excediendo el concepto de retiro normado apropiadamente en el numeral 2 del literal a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, por lo que en atención a lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, vigente en el período materia de acotación, según el cual en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley, se levanta el reparo materia del grado.

Reparos por Retenciones no pagadas

a) Por omisión al pago del impuesto en calidad de responsable

El literal a) del artículo 10º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el R.T.F. N° 214-5-2000

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

EMERSON CASAS
Vicepresidente

Decreto Legislativo N° 775, vigente en el período acotado, normaba que son sujetos del impuesto en calidad de responsables solidarios el usuario de los servicios cuando el prestador no tenga domicilio en el país.

La Administración Tributaria denota que en la etapa de fiscalización observó que la recurrente utilizó los servicios de supervisión en las importaciones de bienes, prestados por las empresas no domiciliadas, cuyas facturas han sido anotadas en sus registros de compras, efectuando el correspondiente asiento contable por los servicios de inspección prestados por no domiciliados, así como su posterior retención del impuesto y aplicación, sin que cumpliera con efectuar el pago del impuesto en su calidad de responsable solidario.

En consecuencia, la Administración Tributaria emite las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04091, 012-3-04093 y 012-3-04095 por omisión al pago de Impuesto General a las ventas en los períodos tributarios de noviembre de 1994 a octubre de 1995, en su calidad de Responsable Solidario por los servicios utilizados de sujetos no domiciliados (folios 374 al 391).

En el informe que sustenta la Resolución apelada "la Administración Tributaria en su acotación, reconoce el crédito fiscal por los servicios prestados por no domiciliados, en los períodos a que corresponden las facturas" (folio 522)

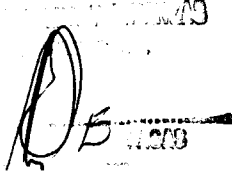
En los papeles de trabajo de fiscalización, en la cédula de determinación final del crédito fiscal, la administración reconoce un mayor crédito por servicios de inspección de no domiciliados (folio 60), importe que corresponde a los mismos montos reparados en los valores señalados anteriormente, sin embargo, este mayor crédito es recogido en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04092 y 012-3-04094, que también corresponden a los períodos tributarios de noviembre de 1994 a octubre de 1995 (folios 391 al 403).

A tal efecto, el primer párrafo del artículo 29° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 775, aplicable al caso de autos, instituía que: *"Los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el periodo tributario del mes calendario anterior, en la cual dejaran constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido...."*

Por su parte, el artículo 30° fija que *"La declaración y el pago del Impuesto deberán efectuarse conjuntamente y en un mismo documento..."*

De todo ello, se desprende que la Administración al emitir dos valores distintos por un mismo período tributario, considerando en uno de ellos el reparo por omisión al pago de Impuesto General a las Ventas, en su calidad de Responsable Solidario por los servicios utilizados de sujetos no domiciliados, y, en el otro, el crédito fiscal a que tiene derecho, esta distorsionando la estructura jurídica del Sistema del Impuesto al Valor Agregado, que se determina por el método de sustracción sobre base de deducciones financieras, la cual es recogida por nuestra legislación, en las normas citadas anteriormente, y que, además, se encuentra explicada en los párrafos precedentes.

De conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria son nulos, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, por tanto, corresponde que respecto a este extremo de la apelada se declare la nulidad e insubsistencia, a fin que se emita nuevo pronunciamiento de acuerdo al criterio expuesto precedentemente.

1995-11-15


Respecto a las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-07077, 012-2-07078 y 012-2-07088 al 012-2-07097, emitidas por la infracción tributaria tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria cuya consecuencia es el incumplimiento al pago del Impuesto General a las Ventas en calidad de responsable solidario, y que se sustentan en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04091, 012-3-04093 y 012-3-04095, deben seguir la misma suerte, al ser accesorias a ellas.

Reparos al crédito fiscal

- a) **Por anotación de operaciones en el Registro de Compras después de dos meses de efectuada la operación.**

Este Tribunal, mediante Resolución N° 119-4-99, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha pronunciado en el sentido que las remisiones al reglamento que efectúa la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, se encuentran referidas exclusivamente a los requisitos formales que se deben cumplir para la anotación de las operaciones en el Registro de Compras y no establece de modo alguno la posibilidad de que mediante el Reglamento se establezca una restricción para la utilización del crédito fiscal no dispuesta por la ley, como es el caso de señalar un plazo para el registro de operaciones cuyo incumplimiento impediría ejercer el derecho al crédito fiscal, en cuya virtud, procede levantar el reparo.

- b) **Reparo sobre la aplicación de la proporcionalidad del cálculo del crédito fiscal.**

A fojas 460 del expediente, obra el escrito N° 314529 mediante el cual la recurrente se desiste en forma parcial del recurso de reclamación, aceptando parte del reparo por concepto de la proporcionalidad en el empleo del crédito fiscal, así de la Resolución de Determinación N° 012-3-04090, acepta por dicho reparo la suma de S/. 9,439.00 respecto de S/. 13,113.84; de la Resolución de Determinación N° 012-3-04092, la suma de S/. 11,635.00 de S/. 14,583.79; y, de la Resolución de Determinación N° 012-3-04094, la suma de S/. 87,198.00 respecto de S/. 106,116.00; desistiéndose también de la reclamación de las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-07075 al 012-2-07097 en lo reconocido taxativamente respecto del citado reparo.

Según la resolución apelada la Administración Tributaria acepta el desistimiento parcial de la reclamación formulada, y, señala que la División de Recaudación deberá tener en cuenta el acogimiento al beneficio otorgado por el Decreto Legislativo N° 848.

Por lo expuesto, en lo que se refiere a este punto, esta instancia considera que estando a lo resuelto respecto a los anteriores reparos, el crédito fiscal deberá ser reformulado, por lo que la Administración Tributaria al momento de dar cumplimiento a lo resuelto en el presente dictamen deberá también pronunciarse respecto de este extremo, por tanto en cuanto este reparo, la apelada deviene en nula e insubsistente.

Resoluciones de Multas Nos. 012-2-07075 a 012-2-07097

Las Resoluciones de multa citadas, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación impugnadas, por lo que deben seguir su misma suerte, al ser accesorias a ellas.

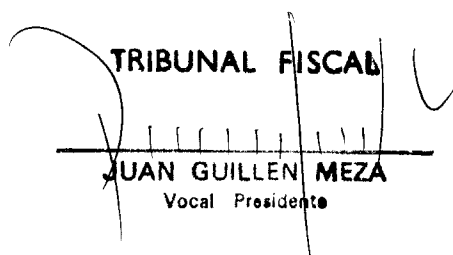
R.T.F. N° 214-5-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
SECRETARÍA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
17/000

Conclusión:

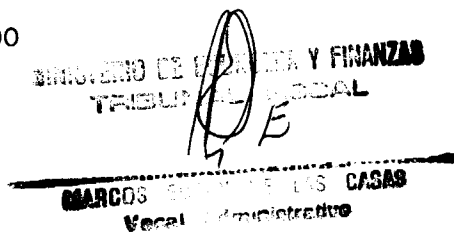
Por lo expuesto, soy de opinión que este Tribunal acuerde **REVOCAR EN PARTE** la Resolución de Intendencia N° 015-4-07870 de 27 de febrero de 1998, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04092 y 012-3-04094 en lo concerniente a los reparos al débito fiscal por intereses sobre cuentas mercantiles no gravados en lo relativo a los intereses moratorios; por el retiro de bienes vía obsequio de afiches; los reparos al crédito fiscal por la adquisición de whisky y por la anotación extemporánea de operaciones en el Registro de Compras; y declararla **NULA E INSUBSISTENTE** respecto a lo reparado en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04091, 012-3-04093 y 012-3-04095, respecto del mayor crédito por servicios de inspección de no domiciliados recogida en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-04090, 012-3-04092 y 012-3-04094, e igualmente con relación al reparo de la prorrata del crédito fiscal por operaciones gravadas y no gravadas, así como, respecto a las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-07075 al 012-2-07097, debiendo la Administración Tributaria emitir un nuevo pronunciamiento, teniendo en cuenta lo expresado en la presente dictamen; y, de otro lado procede que la resolución que se emita en el presente caso se publique en el Diario Oficial "El Peruano", de conformidad con lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario vigente.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL

JUAN GUILLEN MEZA
 Vocal Presidente

GM/njt

R.T.F. N° 214-5-2000

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS SOTOMAYOR DE LAS CASAS
 Vocal Administrativo