

**EXPEDIENTE N°** : 3756-97  
**INTERESADO** : IBM DEL PERÚ S.A.  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y otros  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 25 de octubre del 2000

Vista la apelación interpuesta por IBM DEL PERÚ S.A., contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07087, emitida el 31 de julio de 1997 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-05245 y 012-3-05246, sobre Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 1995 y enero a agosto de 1996, respectivamente, la Resolución de Determinación N° 012-3-05249, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1995 y las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-10459 a 012-2-10469, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

#### CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, la controversia consiste en determinar si procede el reparo al activo neto por deducciones no permitidas por ley para efectos de la determinación del Impuesto Mínimo a la Renta, al haber deducido la recurrente su participación accionaria en la empresa Tektrón S.A.;

Que asimismo, se formulan reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por notas de crédito emitidas fuera de plazo, diferimiento de ingresos y correcciones contables, y reparos al crédito fiscal por comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras con atraso mayor a dos meses, y por utilizar un tipo de cambio mayor al promedio ponderado venta;

Que en cuanto al Impuesto a la Renta, la Administración sustenta el reparo en el hecho que al haber iniciado Tektrón S.A. sus operaciones en 1995, no se encuentra afecta al Impuesto Mínimo a la Renta, en aplicación de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 116º de La Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la recurrente debió considerar en su activo el valor de las acciones de esta empresa;

Que el artículo 110º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, incluido en el Capítulo XIV referido al Impuesto Mínimo a la Renta, establecía que a fin de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta, se consideraría como valor de los activos netos al valor de los activos, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por esta ley, ajustado por inflación, de ser el caso; excluyéndose las acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas comprendidas dentro del campo de aplicación del Impuesto, excepto las que se encontraren exoneradas de éste señalando que no se aplicaría esta excepción cuando se tratara de empresas señaladas en el inciso e) del artículo 116º de la ley;

Que el inciso a) del artículo 116º de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que no se encontraban afectas al Impuesto Mínimo a la Renta, las empresas productivas desde que se constituyeran o establecieran hasta el ejercicio siguiente en que iniciaran sus operaciones;

Que en ese sentido las empresas que tenían en su activo, acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas que se encontraban exoneradas del Impuesto Mínimo a la Renta, debían considerar en su activo dicho valores para efectos de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta;

Que el artículo 110º de la Ley del Impuesto a la Renta, tiene por objeto evitar una doble imposición, en el caso que los mismos valores (acciones, participaciones o derechos), formen parte tanto del activo de empresas gravadas con el Impuesto Mínimo a la Renta como del capital de otras empresas gravadas con el Impuesto Mínimo a la Renta; situación que no se verifica en el caso de autos, dada la inafectación de la empresa Tektron S.A. de dicho Impuesto Mínimo durante el ejercicio 1995, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo;

Que respecto al reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por notas de crédito emitidas fuera de plazo, la Administración efectuó dicho reparo por la anulación de dos ventas (Facturas N° 001-0014607 del 30 de diciembre de 1994 y 001-0026067 del 29 de diciembre de 1995) mediante las Notas de Crédito N°s 001-0011004 del 30 de octubre de 1995 y 001-0012882 del 12 de marzo de 1996, por haberse emitido luego de dos meses de giradas las facturas;

Que el inciso b) del artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, vigente en el periodo materia de autos, establecía que tratándose de la anulación total o parcial de ventas y a condición que se produjese la correspondiente devolución de los bienes, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el periodo que correspondiese, se deduciría el monto del impuesto bruto proporcional a la parte del valor de ventas restituido, precisándose que las deducciones debían estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor debía emitir de acuerdo con las normas que señalase el reglamento;

...

- 2 -

/...

Que el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, establecía que la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes, debía efectuarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del respectivo comprobante de pago que hubiese respaldado la venta anulada;

Que la remisión al reglamento que efectúa la ley se encuentra referida exclusivamente a los requisitos formales que debían cumplir las notas de crédito para anular una operación de venta y no a establecer una restricción para el ajuste del impuesto bruto no prevista por la ley, como es señalar un plazo máximo para efectuar el mismo;

Que el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas pertenece al grupo de lo que en doctrina se conoce como reglamentos de ejecución o subordinados, de modo que su función es precisamente asegurar la ejecución de la ley sin desnaturalizarla, siendo esto último un límite impuesto a las normas subordinadas a fin de preservar el orden jurídico establecido, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 118º de la Constitución Política, que establece como principio que los decretos reglamentarios no deben transgredir ni desnaturalizar las leyes;

Que el cumplimiento de un requisito, como es que la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes, deba efectuarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del respectivo comprobante de pago que haya respaldado la venta anulada, no puede llevar al desconocimiento del crédito fiscal;

Que el criterio expuesto es similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 378-1-97, en el que se señala que el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas al establecer que dicha deducción debía realizarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del comprobante de pago, infringió lo dispuesto por el artículo 26º de la ley, que facultaba la deducción del impuesto bruto proporcional a la parte del valor de venta restituido;

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, procede que el Tribunal Fiscal aplique la norma de mayor jerarquía, es decir, el artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, norma que no estableció plazo para efectuar la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes, siendo improcedente la observación formulada por la Administración en el sentido que al haberse emitido las notas de crédito luego de dos meses de emitidas las facturas que sustentan la operación anulada no puede deducirse el impuesto bruto;

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que si bien en el caso de autos se aprecia que existe una venta anulada respaldada por las notas de crédito respectivas, no se puede determinar de la documentación que corre en autos que se haya procedido a la devolución de los bienes, por lo que procede se declare nula e insubstancial la Resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento conforme con lo señalado en la presente resolución;

Que en el presente caso, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, por lo que en concordancia con lo establecido por el artículo 154º, la Resolución que se emite tiene el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, procediendo su publicación en el Diario Oficial "El Peruano";

Que respecto al reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por diferimiento de ingresos, la Administración reparó las Guías de Remisión N°s. 002-0012247, 002-0012260 y 002-0012296 de fechas 25 y 29 de agosto de 1995, emitidas a Lottery Service S.A., y las Guías de Remisión N°s. 002-0014511, 002-0014638, 002-0014842 y 002-0014843, del 17, 22 y 30 de noviembre de 1995, emitidas al Banco Continental, por cuanto los Comprobantes de Pago N°s. 001-0022435 del 28 de setiembre de 1995 y 001-0025726 del 20 de diciembre de 1995, que sustentan la emisión de dichas guías fueron emitidos con posterioridad a la entrega de los bienes;

C-  
 Que la recurrente aceptó el citado reparo, señalando que procedería a regularizar el pago de los intereses dejados de pagar, solicitando se compense el pago indebido por diferimiento de ingresos correspondiente a diciembre de 1995, de la misma forma en que se compensó el pago indebido del mes de setiembre;

Que en los Anexos 03 y 04 del Requerimiento N° 002006 y en el Anexo 01 - Conformación de la base imponible de la Resolución de Determinación N° 012-3-05245, se consigna que la Administración disminuyó los pagos en exceso realizados por la recurrente en los meses de setiembre y diciembre de 1995, incrementando la base imponible en los meses de agosto y setiembre con la misma cifra, habiendo imputado dichos pagos en exceso a las omisiones detectadas, por lo que no existe saldo por compensar producto del diferimiento de ingresos, debiéndose confirmar en este extremo la apelada;

/...

- 3 -

/...

Que respecto del reparo por correcciones contables de los meses de marzo/abril de 1996, la Administración consideró que la recurrente había deducido indebidamente en el mes de abril del citado año, el importe del impuesto correspondiente a la Factura N° 001-0028857 de fecha 6 de marzo de 1996, por lo que mediante Requerimiento N° 002006, emitido dentro del proceso de fiscalización, solicitó que levantara tal observación, lo que no efectuó;

Que la recurrente en reclamaciones alega que esa deducción se debió a que por error había considerado en forma duplicada la referida factura en el mes de marzo de 1996;

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12º del Decreto Legislativo N° 775 Ley del Impuesto General a las Ventas cuyo texto ha sido recogido luego por el Decreto Legislativo N° 821, el impuesto bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del impuesto sobre la base imponible el cual será liquidado mensualmente;

Que el artículo 26º de la misma ley dispone que del impuesto bruto resultante de cada período se deducirá el correspondiente a los descuentos otorgados con posterioridad, el valor de ventas restituído, tratándose de la anulación total o parcial de ventas y el exceso consignado por error en el comprobante de pago;

Que como se advierte, la situación alegada por la recurrente, aún en el supuesto de que fuese cierta, no le permitía deducir en el mes siguiente el tributo pagado, como lo hizo, por no encuadrar dentro de los casos del artículo 26º citado, pudiendo en todo caso, de acreditar el pago indebido, solicitar su devolución, siendo por tanto conforme el reparo efectuado por la Administración;

Que en los meses de mayo/junio/julio de 1996, la Administración efectuó reparos a la base imponible por concepto de las Facturas N°. 001-0031324 del 8 de mayo de 1996 y N° 001-0032600 del 19 de junio de 1996, debido a que la recurrente consideró que el nacimiento de la obligación tributaria en ambos casos se produjo en el mes de marzo, sin embargo, se dedujo de la base imponible del mes de julio de 1996, por lo que en respuesta al Requerimiento formulado por la Administración, la recurrente solicitó la compensación de oficio del exceso determinado en mayo y junio con el impuesto bruto de julio de 1996;

Que en la cédula de determinación final de la base imponible contenida en el Anexo N° 04 del Requerimiento N° 002006, se consigna que la Administración procedió a deducir de la base imponible de los meses de mayo y junio de 1996, el pago en exceso realizado, así como a reliquidar dichas sumas en el mes de julio de 1996, por lo que la Administración ha procedido conforme a ley, en tal sentido, procede confirmar el reparo efectuado;

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras con retraso mayor a dos meses, según se aprecia de los Anexos N° 07 al 12 del Requerimiento N° 002006, el artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, aplicable en este caso, establecía que para ejercer el derecho a utilizar el crédito fiscal debía cumplir, entre otros requisitos, que los comprobantes de pago o pólizas de importación hubieran sido anotados por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, el mismo que debía reunir los requisitos previstos en las normas vigentes;

Que el numeral 2 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establecía que el derecho al crédito fiscal, se ejercía a partir de la fecha de anotación del comprobante de pago o declaración de importación en el Registro de Compras, precisando que de no efectuarse la anotación en el plazo establecido en el Capítulo IX, no se podía ejercer el citado derecho;

Que la disposición a que se refería el artículo 6º era el numeral 2.1 del artículo 10º del citado Reglamento, el cual disponía que las operaciones de compra podían ser anotadas dentro de los dos meses siguientes de efectuada la operación, siempre que los documentos respectivos fueran recibidos con retraso;

Que la remisión al reglamento que efectúa la ley, se encuentra referida exclusivamente a los requisitos formales que se deben cumplir para la anotación de las operaciones en el Reglamento 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 señalar un plazo para el registro de operaciones, cuyo incumplimiento impediría ejercer el derecho a deducir crédito fiscal, criterio que ha sido recogido de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 825-4-97, 2106-4-96, 1009-3-97 y 119-4-99;

Que respecto al reparo al crédito fiscal como consecuencia de la utilización de un tipo de cambio mayor al promedio ponderado venta en el registro y declaración de operaciones en moneda extranjera, es preciso anotar que la Administración ha utilizado el tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, conforme con lo dispuesto por el numeral 12 del artículo 5º del Decreto Supremo N° 29-94-EF; por lo que procede se confirme la Resolución apelada en este extremo;

/...

- 4 -

...

Que las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-10459 a 012-2-10468 impugnadas han sido emitidas por haber incurrido la recurrente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia de los reparos establecidos en las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-05245 y 012-3-05246, por lo que procede declararlas nulas e insubsistentes, a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento;

Que en relación a la Resolución de Multa N° 012-2-10469 emitida por haber incurrido la recurrente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia del reparo formulado mediante Resolución de Determinación N° 012-3-05249, procede que la misma sea confirmada;

De acuerdo con el Dictamen de la vocal Zelaya Vidal, cuyos fundamentos se reproduce;

Con las vocales Zelaya Vidal, Chau Quispe y León Huayanca.

**RESUELVE:**

**1. REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-07087 del 31 de julio de 1997 en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-3-05246, en cuanto al reparo al crédito fiscal por registrar con atraso los comprobantes de pago.

**2. DECLARARLA NULA e INSUBSTANTE** en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-3-05245, en cuanto al reparo al crédito fiscal por registrar con atraso las notas de crédito, así como las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-10459 a la 012-2-10468, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento.

**3. CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

**4. DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

*"El requisito previsto en el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, referido a que para que sea válida la deducción del impuesto bruto por anulación total o parcial de operaciones de venta, debe efectuarse dentro del plazo máximo de dos meses de emitido el comprobante de pago que respalda la venta anulada, no se encuentra previsto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, y más bien transgrede lo establecido específicamente en el inciso b) de su artículo 26º, por lo que su incumplimiento no puede llevar al desconocimiento de dicha deducción, siempre que se produzca la devolución de los bienes."*

**REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE** a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL  
VOCAL PRESIDENTA

*Name - 1.*

CHAU QUISPE  
VOCAL

LEÓN HUAYANCA  
VOCAL

Américo de las Casas  
Secretaría Relatora  
ZV/AC/jcs.  
ZV/317

# TRIBUNAL FISCAL

**EXPEDIENTE N°** : 3756-97  
**DICTAMEN** : Vocal Zelaya Vidal  
**INTERESADO** : IBM DEL PERÚ S.A.  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y otro  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 25 de octubre del 2000

Señor:

IBM DEL PERÚ S.A., representada por Enrique Ramsey Laos, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07087, emitida el 31 de julio de 1997 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-05245 y 012-3-05246, sobre Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 1995 y enero a agosto de 1996, respectivamente, la Resolución de Determinación N° 012-3-05249, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1995 y las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-10459 a 012-2-10469 emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

## Argumentos de la Recurrente

La recurrente expone lo siguiente:

### 1. Resolución de Determinación N° 012-3-05249.

Señala que el auditor tributario establece que el monto que la empresa tiene invertido en acciones de Tektrón S.A. al 31 de diciembre de 1995, está afecto al Impuesto Mínimo a la Renta al encontrarse esta empresa inafecta al referido tributo por haber iniciado operaciones en ese ejercicio.

Indica que el artículo 110° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, establece que no se consideran en la base imponible del Impuesto Mínimo a la Renta, el monto de las acciones que la empresa tenga en otras sociedades, salvo que éstas últimas se encuentren exoneradas de ese tributo. En tal sentido, si la empresa en la que la sociedad tiene inversiones en acciones se encuentra exonerada del Impuesto a la Renta (Régimen General o Impuesto Mínimo a la Renta), la empresa deberá considerar para la determinación del Impuesto Mínimo a la Renta el monto de inversión en esas acciones.

Al 31 de diciembre de 1995, Tektrón se encontraba afecta al Régimen General del Impuesto a la Renta e inafecta al Régimen Mínimo a la Renta, en ese sentido, no estaba "exonerada" del Impuesto a la Renta a esa fecha, por lo que podía deducir del total del activo neto afecto al Impuesto Mínimo a la Renta el monto de inversión en acciones de Tektrón, al encontrarse en el supuesto contenido en el artículo 110° de la Ley del Impuesto a la Renta.

### 2. Resoluciones de Determinación N° 012-3-05245 y 012-3-05246.

#### - Anulación de ventas por devolución de bienes con más de dos meses de efectuada la operación.

Indica que se repara la devolución del Impuesto General a las Ventas generado por la anulación de ventas de bienes con más de dos meses de realizadas, sustentada en la limitación contenida en la norma reglamentaria.

Sobre el particular refiere que el Tribunal Fiscal en varias Resoluciones ha señalado que la limitación establecida en el Reglamento para que la empresa pueda recuperar el Impuesto General a las Ventas pagado por ventas de bienes generadas en operaciones con más de dos meses de realizadas, resulta ilegal, pues la Ley no otorga al Reglamento tal condicionamiento, por lo que solicita se deje sin efecto el reparo efectuado.

#### - Diferimiento de ingresos

Manifiesta que se observa que en algunas operaciones se entregó el bien en un mes y se facturó la venta al mes siguiente, generándose un diferimiento en el pago del Impuesto General a las Ventas; y, que si bien existe un diferimiento en el pago del citado impuesto, lo real es que efectivamente se pagó, por lo que solicita se aplique el pago supuestamente indebido efectuado en un mes contra el menor pago liquidado en otros meses.

Agrega que la Administración sí ha tomado en cuenta para la compensación el pago indebido por diferimiento de ingresos de setiembre de 1995, no considerando con igual propósito el supuesto pago indebido efectuado en diciembre de 1995.

Asimismo, dado que su reclamo no está orientado a discutir el reparo sino la forma en la que debe aplicar la compensación del supuesto pago indebido, indica que cancelará la multa generada por este concepto, aplicando la rebaja del 50%.

/...

1...

- Reparos al crédito fiscal por facturas de proveedores registradas con más de dos meses de atraso.

La recurrente invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal que señalan que la limitación impuesta por el Reglamento para que la empresa pueda utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas sustentado en facturas del proveedor con más de dos meses de emitida resulta ilegal, pues la ley no otorga al Reglamento tal facultad, por lo que solicita se deje sin efecto el reparo efectuado.

- Grand Gourmet S.A.

La recurrente manifiesta que está de acuerdo con la observación efectuada y señala que procede al pago de la deuda generada por este concepto y de la multa respectiva.

- Aplicación de un tipo de cambio mayor.

Si bien el Impuesto General a las Ventas se ha liquidado en moneda extranjera, el pago se ha efectuado a la Aduana en moneda nacional, por tanto el tipo de cambio utilizado en la cancelación fue determinado por la propia Aduana y no por la empresa.

- Corrección contable en la duplicidad de pago del Impuesto General a las Ventas.

Se observa la corrección contable efectuada al deducir de la base imponible, operaciones sobre las cuales ya se había tributado. El primer caso corresponde a que en marzo de 1996, equivocadamente se anotó dos veces la factura N° 001-0028857 en el Registro de Ventas, originando un pago duplicado por esa operación; por lo que detectado este error en abril de 1996, se corrigió la duplicidad en el registro.

El segundo caso corresponde a un error involuntario al haber liquidado en marzo de 1996 el Impuesto General a las Ventas sobre operaciones realizadas en dicho mes, por facturas que se emitieron en mayo y junio de 1996, procediendo nuevamente a liquidar y pagar el Impuesto General a las Ventas; en julio de 1996 subsanó contablemente el error, efectuando en el Registro de Ventas la corrección de la referida operación con signo negativo, para subsanar el defecto originado en mayo y junio de 1996.

Agrega que la duplicidad en el pago del Impuesto General a las Ventas ha generado perjuicio financiero a la empresa y no a los intereses financieros - económicos del Estado, por lo que no debe ser objeto de sanción una infracción que no ha generado perjuicio al Estado.

3. En cuanto a la Resolución de Multa N° 012-2-10469 sobre Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1995, se remite a los argumentos expuestos respecto a la Resolución de Determinación N° 012-3-05249.
4. En relación a las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-10459, 012-2-10460, 012-2-10461, 012-2-10462, 012-2-10463, 012-2-10464, 012-2-10465, 012-2-10466, 012-2-10467 y 012-2-10468, se remite a los argumentos esbozados en relación a las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-05245 y 012-3-05246.

#### Argumentos de la Administración

La Administración en el Informe N° 028-97-SUNAT-I6-3200-VCHM que sustenta la Resolución apelada, señala que como consecuencia de la verificación contable efectuada a la recurrente, se determinaron omisiones al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta. De los reparos efectuados, la recurrente ha aceptado algunos, procediendo a su regularización, en cuanto a los demás están contenidos en las siguientes Resoluciones:

- Resolución de Determinación N° 012-2-05249

Esta resolución fue emitida por omisión al pago del Impuesto a la Renta, correspondiente al ejercicio gravable 1995, al haberse efectuado reparos al activo neto por deducción de inversiones no permitidas por Ley.

Mediante Anexo 02 del Requerimiento N° 002006 del 28 de enero de 1997, se solicitó a la recurrente sustentar por escrito por qué no consideró en el activo neto imponible del Impuesto Mínimo a la Renta las acciones que se mantienen en la empresa Tektrón S.A. por un importe de S/. 9'109,580.00, ya que esta empresa se encuentra exonerada del referido impuesto. En respuesta, la recurrente manifestó que se encontraba afecta al Régimen General del Impuesto a la Renta, motivo por el que debía excluirse de la base imponible del Impuesto Mínimo las inversiones en acciones de la referida empresa.

Al respecto, señala que el artículo 110º del Decreto Legislativo N° 774, establece que no se considerará en el activo de las empresas, las acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas comprendidas dentro del campo de aplicación del Impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de éste.

Precisa que Tektrón es una empresa que inició sus operaciones en el ejercicio 1995, encontrándose inafecta al Impuesto Mínimo a la Renta, en aplicación de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 116º de la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto, no comprendida dentro del campo de aplicación del referido impuesto durante el período de inafectación regulado por el mismo artículo. En tal sentido, de acuerdo al reparo efectuado, la recurrente debió considerar en su activo el valor de las acciones de Tektrón S.A.

1...

1...

La recurrente al interpretar el artículo 110º señala que cuando se hace referencia al "campo de aplicación del impuesto" debe entenderse como Impuesto a la Renta, comprendiendo tanto al Régimen General como al Impuesto Mínimo, por lo que al encontrarse la empresa Tektrón S.A. dentro del Régimen General del Impuesto, podrá deducir del total del activo neto el monto de inversión en acciones de Tektrón S.A., para efecto del cálculo del Impuesto Mínimo a la Renta.

Señala que es correcto inferir, de lo regulado por el segundo párrafo del artículo 110º de la Ley del Impuesto a la Renta, que el objetivo de la deducción es evitar una doble imposición respecto de los mismos valores (acciones, participaciones o derechos), cuando éstos forman parte del activo de dos empresas gravadas con el Impuesto Mínimo a la Renta; por tanto, la deducción sólo puede ser aplicable cuando se tiene valores en el capital de otras empresas comprendidas dentro del campo de aplicación del Impuesto Mínimo a la Renta, situación que no se verifica en el caso de autos, dada la inafectación de la empresa Tektrón S.A. durante el ejercicio 1995.

Asimismo, indica que el artículo en análisis se encuentra incluido dentro del Capítulo referido al Impuesto Mínimo a la Renta, regulándose en éste todas las normas para su aplicación.

- Resoluciones de Determinación N° 012-3-05245 y 012-3-05246:

Estas resoluciones fueron emitidas por omisión parcial al pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los períodos agosto a diciembre de 1995 y enero a agosto de 1996, habiéndose efectuado los siguientes reparos:

A la base imponible

- Por notas de crédito emitidas fuera del plazo permitido en aplicación del inciso b) del artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775 y del numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la referida Ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF.

De acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda se deducirá el monto del impuesto bruto proporcional a la parte del valor de ventas restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas y a condición que se produzca la correspondiente devolución de los bienes.

El numeral 3 del artículo 7º del Reglamento señala que la deducción del impuesto bruto establecido en la norma precitada, deberá efectuarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la del respectivo comprobante de pago que haya respaldado la venta anulada; precisando la forma como debe efectuarse la operación de anulación, señalando un plazo, sin embargo, no excede lo establecido en la ley.

En el caso de autos, la recurrente no cumplió con el referido plazo, por lo que se observaron los documentos. Mediante el Anexo 06 del Requerimiento N° 002006 - Reparos a la base imponible, se le solicitó explicar por escrito y con la correspondiente documentación sustentatoria, la anulación de las ventas de bienes efectuadas a San José Producciones S.A. y a Computer 2000 Perú S.A., a través de las Notas de Crédito N° 001-0011004 y 001-0012882, de fechas 10 de octubre de 1995 y 12 de marzo de 1996, respectivamente.

Señala que la recurrente argumenta que conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2106-4-96, que establece que el plazo de dos meses de emisión de las facturas para que la empresa tenga derecho a tomar el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, normado por el Reglamento es ilegal, criterio que está referido a un tema distinto y no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

- Por diferimiento de ingresos al emitir comprobantes de pago en periodo posterior a la entrega del bien, pues de acuerdo al inciso a) del artículo 4º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y al inciso a) del numeral 1 del artículo 3º del Reglamento, la obligación tributaria nace en la fecha que se emite el comprobante de pago, en la fecha que se entregue el bien (puesta a disposición del adquiriente), o lo que ocurra primero.

Mediante el Anexo 06 del Requerimiento N° 002006, se solicitó a la recurrente explicara el diferimiento de las obligaciones tributarias de los meses de agosto a setiembre de 1995, por operaciones efectuadas con Lottery Service S.A. y de noviembre a diciembre del mismo ejercicio por operaciones con el Banco Continental.

En respuesta, la recurrente aceptó ambos casos por haber emitido erróneamente la factura por la venta de los bienes al mes siguiente de entregados los mismos, procediendo a regularizar el monto omitido. Sin perjuicio de ello, en su escrito de reclamo la recurrente discrepa de la forma en la que se debe aplicar la compensación del supuesto pago indebido del mes de diciembre de 1995, originado por el diferimiento de los ingresos, señalando que ha cancelado la multa generada por ese concepto, aplicando la rebaja del 50%.

Como consecuencia del diferimiento de ingresos se ha recalculado la base imponible por los meses de agosto, setiembre, noviembre y diciembre de 1995, agregando los montos reparados en los meses de agosto y noviembre, disminuyendo los mismos montos en los meses de setiembre y diciembre de 1995.

Luego, tomando como punto de partida la base imponible así calculada, se han determinado las omisiones al Impuesto General a las Ventas, habiéndose verificado pagos en exceso por los meses de setiembre de 1995 y mayo de 1996, los mismos que como consta en el Anexo 03 del Requerimiento N° 002006, se han generado en la determinación final del impuesto y no del diferimiento de ingresos, ya que el mismo había sido considerado para efecto de la determinación de la base imponible. Finalmente, se precisa que los referidos pagos en exceso han sido aplicados de oficio por la Administración, tal como se desprende de la Resolución de Determinación N° 012-3-05245.

1...

- Correcciones contables efectuadas al deducir de la base imponible operaciones sobre las cuales ya se había tributado.

Según el Anexo 05 del Requerimiento N° 002006, la Administración observó la base imponible de los meses de febrero a julio de 1996, siendo materia de impugnación los siguientes períodos:

#### MARZO/ABRIL DE 1996

La recurrente consideró dos veces la Factura N° 001-0028857 del 6 de marzo de 1996, por un valor de venta de S/. 49,088.00 habiéndose regularizado en el mes de abril del mismo año, dudiendo la base imponible de este último mes; por lo que se solicitó a la recurrente la explicación por escrito y con la correspondiente documentación sustentatoria.

Esta observación fue aceptada por la recurrente al no haberse efectuado descargo alguno durante la fiscalización, tal como se desprende de la respuesta y de los resultados del referido Requerimiento; y, que recién en la instancia de reclamación, la recurrente ha presentado la documentación contable y los argumentos para desvirtuar el reparo.

Sin embargo, en aplicación del artículo 141º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, no debe admitirse como medio probatorio, en el procedimiento de reclamación, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado, situación que no se ha presentado, por lo que mantiene la observación formulada.

#### MAYO/JUNIO/JULIO DE 1996

La recurrente ha deducido de la base imponible del mes de mayo la Factura N° 001-0031324 del 8 de mayo de 1996 y del mes de junio la Factura N° 001-0032600 del 19 de junio de 1996, por considerar que el nacimiento de la obligación tributaria en ambos casos se dio en el mes de marzo de 1996; sin embargo, erróneamente se están deduciendo dichas facturas de la base imponible del mes de julio de 1996.

La recurrente señaló que al haber incurrido en duplicidad en el pago del Impuesto General a las Ventas en el mes de marzo de 1996, corrigió esta situación tomando como ajuste contra el impuesto bruto de julio de 1996, por lo que solicita se compense de oficio el exceso determinado en mayo y junio de 1996 con el impuesto bruto de julio de 1996.

Al respecto, señala que de acuerdo al Anexo 04 del Requerimiento N° 002006, el auditor por los meses de mayo y junio de 1996, ha efectuado la deducción del monto incluido en la liquidación del mes de marzo de 1996 por las sumas de S/. 109,032.00 y S/. 32,450.00 correspondientes a las Facturas N° 001-0031324 y 001-0032600, respectivamente, habiendo quedado compensada la operación efectuada. Sin embargo, indica que como lo señala la recurrente, se efectuó una corrección en el mes de julio de 1996, disminuyendo del impuesto por pagar los montos correspondientes a dichas facturas, en este sentido, es correcto el reparo efectuado a la base imponible del referido mes por el monto de S/. 141,482.00, al no existir ajuste pendiente para este periodo.

#### Al crédito fiscal

- Por registro y utilización como crédito fiscal de comprobantes de pago con fecha de emisión posterior al plazo permitido por las normas del impuesto:

El inciso c) del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece como uno de los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal que los comprobantes de pago hayan sido anotados en el Registro de Compras, el mismo que deberá reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.

El artículo 17º de la misma ley señala que los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y otro de Compras en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el Reglamento. Así, el artículo 10º del Reglamento precisa que los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones en el mes en que las mismas se realicen, asimismo, respecto de las operaciones de compra, refiere que podrán ser anotadas dentro de los dos meses siguientes de efectuada la operación, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

En tal sentido para gozar del crédito fiscal, adicionalmente al cumplimiento de los demás requisitos establecidos por la Ley del Impuesto General a las Ventas, la operación debe estar anotada en el Registro de Compras, debiendo registrarse los documentos que la acrediten en el mes en que se realicen y, excepcionalmente, dentro de los dos meses siguientes de efectuada la operación, cuando los documentos que la acrediten sean recibidos con retraso, por tanto, el incumplimiento de este requisito origina la pérdida del derecho al crédito fiscal.

A mayor abundamiento señala que el segundo párrafo del numeral 2 del artículo 6º del Reglamento, regula que de no efectuarse la anotación en el plazo antes indicado, no se podrá ejercer el derecho al crédito fiscal.

Respecto al criterio vertido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2106-4-96, se remiten a lo señalado respecto al reparo a la base imponible por notas de crédito emitidas fuera de plazo.

- Reparo por utilización de un tipo de cambio mayor al promedio ponderado venta en el registro y declaración de operaciones en moneda extranjera.

/...

/...

En los Anexos 08 al 12 del Requerimiento N° 002006, se observó el tipo de cambio empleado por la recurrente, el mismo que no se ajustaba a lo previsto por el numeral 12 del artículo 5º del Reglamento, el citado numeral señala que en caso de operaciones realizadas en moneda extranjera, la conversión en moneda nacional se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

La recurrente en respuesta a dicho Requerimiento, aceptó el reparo efectuado al señalar que "la observación de SUNAT es correcta" situación que fue consignada en los resultados del requerimiento, por ello, de acuerdo al artículo 141º del Código Tributario, señala que no procede analizar las pruebas presentadas, manteniéndose el reparo.

- Luego de realizado un cruce de información con la empresa Grand Gourmet se determinó que la recurrente utiliza el 100% del crédito fiscal, sin embargo, el 60% del gasto de cafetería es asumido por el personal, por lo que se reparó el crédito fiscal que no constituía gasto ni costo para la recurrente. Este reparo ha sido aceptado por la recurrente.
- Resoluciones de Multa N° 012-2-10459, 012-2-10460, 012-2-10461, 012-2-10462, 012-2-10463, 012-2-10464, 012-2-10465, 012-2-10466, 012-2-10467, 012-2-10468 y 012-2-10469:

Estando a que estas resoluciones se encuentran vinculadas a las Resoluciones de Determinación impugnadas, se señala que procede mantenerlas y proseguir su cobro.

#### Análisis

##### Resolución de Determinación N° 012-3-05249

De acuerdo a los papeles de trabajo y a lo señalado en la apelación, el punto controvertido en el presente caso consistente en determinar si procede el reparo al activo neto por deducción de la participación accionaria que tiene la recurrente en la empresa Tektrón S.A., por la suma de S/. 9'109,580.00.

El sustento del reparo es que al haber iniciado Tektrón S.A. sus operaciones en 1995, no se encuentra afecta al Impuesto Mínimo a la Renta, en aplicación de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 116º de La Ley del Impuesto a la Renta, y por tanto, no comprendida dentro del campo de aplicación del referido impuesto, durante el periodo de inafectación. En tal sentido, de acuerdo al reparo efectuado, la recurrente debió considerar en su activo el valor de las acciones de Tektron S.A.

Al respecto, cabe indicar que el artículo 110º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, incluido en el Capítulo XIV referido al Impuesto Mínimo a la Renta, establecía que "a fin de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta, se considera valor de los activos netos al valor de los activos, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por esta ley, ajustado por inflación de ser el caso. No se considerará en el activo de las empresas, las acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas comprendidas dentro del campo de aplicación del Impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de éste. No se aplica esta excepción cuando se trate de empresas señaladas en el inciso e) del artículo 116º de la Ley."

El inciso a) del artículo 116º de la Ley antes citada, establecía que no se encontraban afectas al Impuesto Mínimo a la Renta, las empresas productivas desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio siguiente en que inician sus operaciones.

En ese sentido las empresas que tenían en su activo, acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas que se encontraban exoneradas del Impuesto Mínimo a la Renta, debían considerar en su activo dicho valores para efectos de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta.

De otro lado, es preciso señalar que el artículo 110º de la Ley del Impuesto a la Renta, tiene por objeto evitar una doble imposición, en el caso que los mismos valores (acciones, participaciones o derechos), formen parte del activo de empresas gravadas con el Impuesto Mínimo a la Renta como del capital de otras empresas gravadas con el Impuesto Mínimo a la Renta; situación que no se verifica en el caso de autos, dada la inafectación de la empresa Tektron S.A. de dicho Impuesto Mínimo durante el ejercicio 1995.

En tal sentido, dado que la empresa Tektrón S.A., no se encontraba afecta al Impuesto Mínimo a la Renta, es correcto el reparo formulado por la Administración, por tanto, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

##### Resoluciones de Determinación N° 012-2-05245 y 012-3-05246

La Administración determina omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas en el periodo agosto a diciembre de 1995 y enero a agosto de 1996, como consecuencia de los siguientes reparos efectuados a la base imponible y al crédito fiscal declarado por la recurrente:

###### 1. Reparos a la Base Imponible por Notas de Crédito Emitidas Fuera de Plazo

Se repara la base imponible del Impuesto General a las Ventas por la anulación de dos ventas, Factura N° 001-0014607 del 30 de diciembre de 1994 emitida por San José Producciones S.A., y Factura N° 001-0026067 del 29 de diciembre de 1995, emitida por Computer 2000 Perú S.A., realizada mediante las Notas de Crédito N° 001-0011004 del 30 de octubre de 1995 y 001-0012882 del 12 de marzo de 1996, es decir, emitidas luego de dos meses de haber sido giradas las facturas.

/...

De acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, vigente en el período materia de autos, tratándose de la anulación total o parcial de ventas y a condición que se produjese la correspondiente devolución de los bienes del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que correspondiese, se deduciría el monto del impuesto bruto proporcional a la parte del valor de ventas restituido, precisándose que las deducciones debían estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor debía emitir de acuerdo con las normas que señalase el reglamento.

El numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, establecía que la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes, debía efectuarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del respectivo comprobante de pago que hubiese respaldado la venta anulada.

Es preciso señalar que la remisión al reglamento que efectúa la ley, se encuentra referida exclusivamente a los requisitos formales que debían cumplir las notas de crédito para anular una operación de venta y no a establecer una restricción para el ajuste del impuesto bruto no prevista por la ley, como es señalar un plazo máximo para efectuar el mismo.

En efecto, el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas pertenece al grupo de lo que en doctrina se conoce como reglamentos de ejecución o subordinados, de modo que su función es precisamente asegurar la ejecución de la ley sin desnaturalizarla, siendo esto último un límite impuesto a las normas subordinadas a fin de preservar el orden jurídico establecido. Ello es acorde con lo dispuesto por el artículo 118º de la Constitución Política, que establece como principio que los decretos reglamentarios no deben transgredir ni desnaturalizar las leyes.

En consecuencia, el cumplimiento de un requisito, como es que la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes, deba efectuarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del respectivo comprobante de pago que haya respaldado la venta anulada, no puede llevar al desconocimiento del crédito fiscal.

Cabe indicar que el criterio expuesto es similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 378-1-97, en el que se señala que el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas al establecer que dicha deducción debía realizarse en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del comprobante de pago, infringía lo dispuesto por el artículo 26º de la ley, que facultaba la deducción del impuesto bruto proporcional a la parte del valor de venta restituido.

En consecuencia, conforme con lo dispuesto por el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, procede que el Tribunal Fiscal aplique la norma de mayor jerarquía, es decir, el artículo 26º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 775, norma que no estableció plazo para efectuar la deducción del impuesto bruto por devolución de bienes; siendo improcedente la observación formulada por la Administración, en el sentido que al haber emitido las notas de crédito luego de dos meses de emitidas las facturas que sustentan la operación anulada no puede dudarse el impuesto bruto.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que si bien en el caso de autos se aprecia que existe una venta anulada respaldada por las notas de crédito respectivas, no se puede determinar de la documentación que corre en autos que se haya procedido a la devolución de los bienes, por lo que procede se declare nula e insubsistente la Resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento conforme con lo señalado en el presente dictamen.

Cabe señalar que en el presente caso, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, por lo que en concordancia con lo dispuesto en el artículo 154º, la Resolución que se emita tiene el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo procede su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

## 2. Reparos a la Base Imponible por Diferimiento de Ingresos

La Administración efectúa reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas, por concepto de diferimiento en los ingresos, al emitir comprobantes de pago con posterioridad a la entrega de los bienes, en los siguientes casos:

Cliente	Guía de Remisión N°	Fecha	Factura N°	Fecha
Lottery Service S.A.	002-0012247 002-0012260 002-0012296	25.08.95 29.08.95 29.08.95	001-0022435	28.09.95
Banco Continental	002-0014511 002-0014638 002-0014842 002-0014843	17.11.95 22.11.95 30.11.95 30.11.95	001-0025726	20.12.95

En relación a este reparo se debe precisar que en respuesta al Requerimiento N° 002006 (folios 312-316), la recurrente acepta el reparo, señalando que procederá a regularizar el pago de los intereses dejados de pagar, sin embargo, solicita se compense el pago indebido por diferimiento de ingresos correspondiente a diciembre de 1995, de la misma forma en que se compensó el pago indebido del mes de setiembre.

/...

Conforme consta de los Anexos 03 y 04 del Requerimiento N° 002006 (folios 114 y 115), así como del Anexo 01: conformación de la base imponible de la Resolución de Determinación N° 012-3-05245, la Administración disminuyó los pagos en exceso realizados por la recurrente en los meses de setiembre y diciembre, incrementando la base imponible en los meses de agosto y setiembre por el mismo monto, habiendo imputado dichos pagos en exceso a las omisiones detectadas, por lo que no existe saldo por compensar producto del diferimiento de ingresos, debiéndose confirmar en este extremo la apelada.

### 3. Reparos a la Base Imponible Por Correcciones Contables

#### - Correcciones contables en los meses de marzo/abril de 1996

La Administración efectúa un reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas del mes de abril de 1996, debido a que la recurrente registró dos veces en el mes de marzo de ese año, la Factura N° 001-0028857 de fecha 6 de marzo de 1996, habiendo regularizado dicha situación en el mes de abril de 1996, mediante la deducción correspondiente.

Respecto del reparo por correcciones contables de los meses de marzo/abril de 1996, la Administración consideró que la recurrente había deducido indebidamente en el mes de abril del citado año, el importe del impuesto correspondiente a la Factura N° 001-0028857 de fecha 6 de marzo de 1996, por lo que mediante Requerimiento N° 002006, emitido dentro del proceso de fiscalización, solicitó que levantara tal observación, lo que no efectuó.

La recurrente en reclamaciones alega que esa deducción se debió a que por error había considerado en forma duplicada la referida factura en el mes de marzo de 1996.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12º del Decreto Legislativo N° 775, Ley del Impuesto General a las Ventas cuyo texto ha sido recogido luego por el Decreto Legislativo N° 821, el impuesto bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del impuesto sobre la base imponible el cual será liquidado mensualmente.

El artículo 26º de la misma ley dispone que del impuesto bruto resultante de cada periodo se deducirá el correspondiente a los descuentos otorgados con posterioridad, el valor de ventas restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas y el exceso consignado por error en el comprobante de pago.

Como se advierte, la situación alegada por la recurrente, aún en el supuesto de que fuese cierta, no le permitía deducir en el mes siguiente el tributo pagado, como lo hizo, por no encuadrar dentro de los casos del artículo 26º citado, pudiendo en todo caso, de acreditar el pago indebido, solicitar su devolución, siendo por tanto conforme el reparo efectuado por la Administración.

#### - Correcciones contables en los meses de mayo/junio/julio de 1996

La Administración repara estos períodos debido a que se dedujo de la base imponible, la Factura N° 001-0031324 del 8 de mayo de 1996 y la Factura N° 001-0032600 del 19 de junio de 1996, porque la recurrente consideró que el nacimiento de la obligación tributaria en ambos casos se produjo en el mes de marzo, sin embargo, en forma errónea se dedujo de la base imponible del mes de julio de 1996.

En respuesta al Requerimiento de la Administración, la recurrente solicitó la compensación de oficio del exceso determinado en mayo y junio con el impuesto bruto correspondiente al periodo de julio de 1996.

Conforme se aprecia de la cédula de determinación de la base imponible contenida en el Anexo N° 04 del Requerimiento N° 002006, la Administración procedió a deducir de la base imponible de los meses de mayo y junio el pago en exceso realizado, así como a reliquidar dichas sumas en el mes de julio de 1996, por lo que la determinación efectuada por la Administración, se encuentra ajustada a Ley, procediendo confirmar el reparo efectuado.

### 4. Reparos al Crédito Fiscal por Comprobantes de Pago Anotados en el Registro de Compras con Atraso Mayor a Dos Meses

Conforme se puede apreciar de los Anexos N° 07 al 12 del Requerimiento N° 002006, la Administración efectuó reparos al crédito fiscal declarado por la recurrente, al observar una serie de comprobantes de pago (facturas), que habían sido anotadas en el Registro de Compras luego de transcurrido el plazo de dos meses señalado por el numeral 2.1 del artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821 aplicable en este caso, establece que para ejercer el derecho a utilizar el crédito fiscal se deberá cumplir, entre otros requisitos, que los comprobantes de pago o pólizas de importación hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, el mismo que deberá reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.

Por su parte, el numeral 2 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que el derecho al crédito fiscal, se ejercerá a partir de la fecha de anotación del comprobante de pago o declaración de importación en el Registro de Compras, precisando que de no efectuarse la anotación en el plazo establecido en el Capítulo IX, no se podrá ejercer el citado derecho.

/...

/...

La disposición a que se refiere dicho artículo es el numeral 2.1 del artículo 10º del citado Reglamento, el cual establece que las operaciones de compra podrán ser anotadas dentro de los dos meses siguientes de efectuada la operación, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

Sobre el particular, es preciso anotar que la remisión al reglamento que efectúa la Ley, se encuentra referida 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 señalar un plazo para el registro de operaciones, cuyo incumplimiento impediría ejercer el derecho a deducir crédito fiscal.

Por lo que conforme al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 825-4-97, 2106-4-96, 1009-3-97 y 119-4-99, corresponde que este Tribunal, en atención a lo dispuesto en el artículo 102º del Código Tributario, aplique la norma de mayor jerarquía, procediendo a levantar el reparo.

##### 5. Reparos al Crédito Fiscal como Consecuencia de la Utilización de un Tipo de Cambio Mayor al Promedio Ponderado Venta en el registro y declaración de operaciones en moneda extranjera

Conforme consta en los Anexos N° 08 al 12 del Requerimiento N° 002006, la Administración reparó una serie de comprobantes de pago por diferencias en el tipo de cambio utilizado, de conformidad con el numeral 12 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

El numeral 12 del artículo 5º del Decreto Supremo N° 29-94-EF, establece que en el caso de operaciones realizadas en moneda extranjera, la conversión en moneda nacional se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Al respecto, cabe señalar que de la documentación que corre en autos (fojas 664 a 668), se tiene que al efectuarse la fiscalización se ha utilizado el tipo de cambio promedio ponderado, publicado por la Superintendencia Nacional de Banca y Seguros en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Por lo que al haber sido formulado el reparo conforme a ley, procede se confirme la Resolución apelada en este extremo.

##### Resoluciones de Multa

Las Resoluciones de Multa impugnadas han sido emitidas por haber incurrido la recurrente en la infracciones previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia de los reparos establecidos en las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-05245, 012-3-05246 y 012-3-05249.

En relación a las Resoluciones de Multa N° 012-2-10459 a 012-2-10468, es preciso anotar que al haber sido emitidas en base a las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-05245 y 012-3-05246, procede se declare nula e insubsistente la Resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento.

En cuanto a la Resolución de Multa N° 012-2-10469 emitida por haber incurrido la recurrente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia del reparo establecido en la Resolución de Determinación N° 012-3-05249 emitida por concepto del Impuesto a la Renta, procede que la misma sea confirmada.

Finalmente, debe dejarse constancia que con fecha 14 de diciembre de 1999, se llevó a cabo la diligencia de informe oral, con la asistencia de las dos partes, conforme a la constancia que corre a fojas 860.

Por lo expuesto, soy de opinión que se acuerde:

1. REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 015-4-07087 del 31 de julio de 1997 en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-3-05246, en cuanto al reparo al crédito fiscal por registrar con atraso los comprobantes de pago.
2. Declararla NULA e INSUBSTANTE en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-3-05245, respecto del reparo al crédito fiscal por registrar con atraso las notas de crédito, así como las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-10459 a la 012-2-10468, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento.
3. CONFIRMARLA en lo demás que contiene.
4. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria y disponer su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

*"El requisito previsto en el numeral 3 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, referido a que para que sea válida la deducción del impuesto bruto por anulación total o parcial de operaciones de venta, debe efectuarse dentro del plazo máximo de dos meses de emitido el comprobante de pago que respalda la venta anulada, no se encuentra previsto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, y más bien transgrede lo establecido específicamente en el inciso b) de su artículo 26º, por lo que su incumplimiento no puede llevar al desconocimiento de dicha deducción, siempre que se produzca la devolución de los bienes."*

Salvo mejor parecer

**TRIBUNAL FISCAL**

*Alvarado*  
MARINA ZELAYA VIDAL  
Vocal Informante

R.T.F. N° 997-2-2000  
ZV/HL/jcs.