

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2003-25

TEMA : DETERMINAR SI DURANTE LA VIGENCIA DEL TEXTO ORIGINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 821, EXISTÍA LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRAR EL CRÉDITO FISCAL DE LOS BIENES DESTRUIDOS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR.

FECHA : 9 de diciembre de 2003
HORA : 12.45 p.m.
LUGAR : Calle Díez Canseco Nº 258 Miraflores

ASISTENTES :

| | | |
|-------------------------|-----------------------|-------------------------|
| Ana María Cogorno P. | Mariella Casalino M. | Oswaldo Lozano B. |
| Marina Zelaya V. | Renée Espinoza B. | Rosa Barrantes T. |
| Silvia León P. | Juana Pinto de Aliaga | José Manuel Arispe V. |
| Gabriela Márquez P. | Alicia Zegarra M. | Zoraida Olano S. |
| Doris Muñoz G. | Marco Huamán S. | Elizabeth Winstanley P. |
| María Eugenia Caller F. | | |

NO ASISTENTES : Ada Flores T. (vacaciones: fecha de votación)
Lourdes Chau Q. (sin obligación de votar : numeral 4.2 del Acta de Reunión de Sala Plena No. 2002-02)

I. ANTECEDENTES:

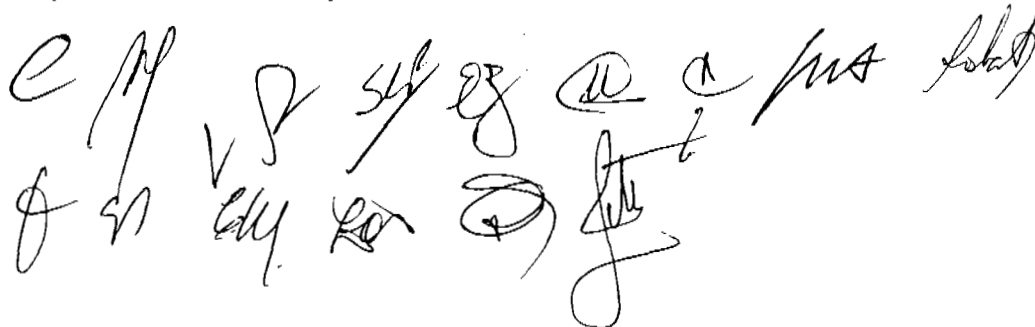
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“De acuerdo a los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditados, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento, aprobado por los Decretos Supremos Nºs. 029-94-EF y 136-96-EF.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano.”



TEMA: DETERMINAR SI DURANTE LA VIGENCIA DEL TEXTO ORIGINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 821, EXISTÍA LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRAR EL CRÉDITO FISCAL DE LOS BIENES DESTRUIDOS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR.

| PROPUESTA 1 | | PROPUESTA 2 | | PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO | |
|--|--------------|--|--|---|--------------|
| De acuerdo a los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditados, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento, aprobado por los Decretos Supremos N°s. 029-94-EF y 136-96-EF. | | De acuerdo al artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821, debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, por no haberse contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por los Decretos Supremos N°s. 029-94-EF y 136-96-EF. | | <div>PROPUESTA 1</div> El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano. | |
| Fundamento: ver propuesta 1 del informe. | | Fundamento: ver propuesta 2 del informe. | | <div>PROPUESTA 2</div> El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario. | |
| Vocales | | | | | |
| Dra. Caller | | X | | X | |
| Dra. Cogorno | X | | | X | |
| Dra. Casalino | X | | | X | |
| Dr. Lozano | X | | | X | |
| Dra. Zelaya | X | | | X | |
| Dra. Espinoza | X | | | X | |
| Dra. Barrantes | X | | | X | |
| Dra. León | X | | | X | |
| Dra. Pinto | X | | | X (**) | |
| Dr. Arispe | X | | | X | |
| Dra. Flores | (vacaciones) | (vacaciones) | | (vacaciones) | (vacaciones) |
| Dra. Márquez | X | | | X | |
| Dra. Chau | (*) | (*) | | (*) | (*) |
| Dra. Olano | | X | | X | |
| Dr. Zegarra | | X | | X | |
| Dr. Huamán | X | | | X | |
| Dra. Winstanley | X | | | X | |
| Dra. Muñoz | X | | | X | |
| Total | 13 | 3 | | 16 | |

(*) Sin obligación de votar: numeral 4.2 del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-02.

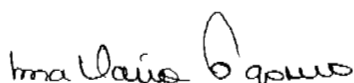
(**) Solo si se cambia de criterio.

e m v p sus 28 p a ma f r e l y 20

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.



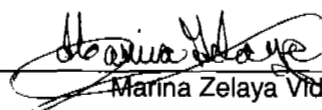
Ana María Cogorno Prestinoni



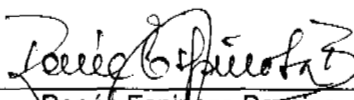
Mariella Casalino Mannarelli



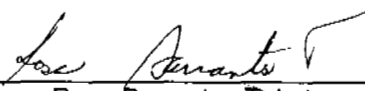
Oswaldo Lozano Byrne



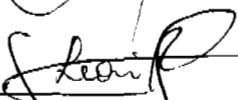
Marina Zelaya Vidal



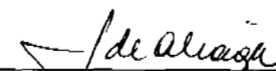
Renée Espinoza Bassino



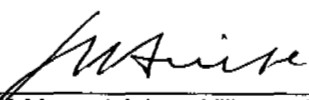
Rosa Barrantes Takata



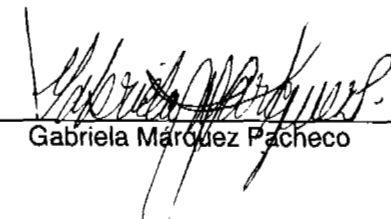
Silvia León Pinedo



Juana Pinto de Ariaga



José Manuel Arispe Villagarcía



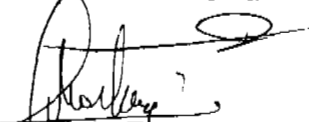
Gabriela Márquez Pacheco



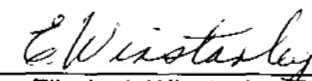
Zoraida Olano Silva



Alicia Zegarra Mulanovich



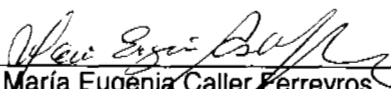
Marco Huamán Sialer



Elizabeth Winstanley Patis



Doris Muñoz García



María Eugenia Caller Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : DETERMINAR SI DURANTE LA VIGENCIA DEL TEXTO ORIGINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 821, EXISTÍA LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRAR EL CRÉDITO FISCAL DE LOS BIENES DESTRUIDOS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si durante la vigencia del texto original del Decreto Legislativo N° 821, existía la obligación de reintegrar el crédito fiscal de los bienes destruidos por caso fortuito o fuerza mayor.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

DECRETO LEGISLATIVO N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas, publicado el 23 de abril de 1996

"ARTICULO 18°.- REQUISITOS SUSTANCIALES

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 o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

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

- 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. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto."

"ARTICULO 22°.- VENTA DE BIENES DEL ACTIVO FIJO

En el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, **el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta**, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio."

LEY N° 27039, Ley que modifica el Decreto Legislativo N° 821, publicada el 31 de diciembre de 1998

Artículo 11°.- REINTEGRO DEL CRÉDITO FISCAL: Sustitúyase el texto del Artículo 22° de la Ley, por el siguiente:

"Artículo 22°.- REINTEGRO DEL CREDITO FISCAL

En el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de 2 (dos) años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio.

Tratándose de los bienes a los que se refiere el párrafo anterior, que por su naturaleza tecnológica requieran de reposición en un plazo menor, no se efectuará el reintegro del crédito fiscal, siempre que dicha situación se encuentre debidamente acreditada con informe técnico del Ministerio del Sector correspondiente. En estos casos, se encontrarán obligados a reintegrar el crédito fiscal en forma proporcional, si la venta se produce antes de transcurrido 1 (un) año desde que dichos bienes fueron puestos en funcionamiento.

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo.

En todos los casos, el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo.



Se excluyen de la obligación del reintegro:

- a) **La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor;**
- b) La desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros;
- c) La venta de los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados; y,
- d) Las mermas y desmedros debidamente acreditados.

Para efecto de lo dispuesto en los incisos antes mencionados, se deberá tener en cuenta lo establecido en el Reglamento de la presente Ley y en las normas del Impuesto a la Renta.

El reintegro al que se hace referencia en los párrafos anteriores, se sujetará a las normas que señale el Reglamento”.

DECRETO SUPREMO N° 29-94-EF, Reglamento del Decreto Legislativo N° 775, publicado el 29 de marzo de 1994, y que fue reglamento del Decreto Legislativo N° 821 hasta la publicación del Decreto Supremo N° 136-96-EF

Artículo 6°.- La aplicación de las normas sobre el Crédito Fiscal establecidas en el Decreto, se ceñirá a lo siguiente:

(...)

“4. REINTEGRO DE CREDITO FISCAL POR DESAPARICION, DESTRUCCION O PERDIDA DE BIENES

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, **debiendo reintegrarse el mismo en el mes en que tales hechos se produzcan.**

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior a **las mermas** debidamente acreditadas de conformidad con el Impuesto a la Renta, así como a los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados”.

DECRETO SUPREMO N° 136-96-EF, Reglamento del Decreto Legislativo N° 821, publicado el 31 de diciembre de 1996

Artículo 6°.- La aplicación de las normas sobre el Crédito Fiscal establecidas en el Decreto, se ceñirá a lo siguiente:

(...)

“4. REINTEGRO DE CREDITO FISCAL POR DESAPARICION, DESTRUCCION O PERDIDA DE BIENES

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, **debiendo reintegrarse el mismo** en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan tales hechos.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior a **las mermas y desmedros** debidamente acreditados de conformidad con el Impuesto a la Renta así como a los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados”.

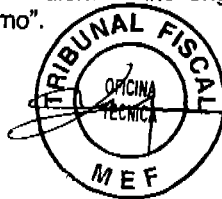
DECRETO SUPREMO N° 109-98-EF, Norma que modificó el Decreto Supremo N° 136-96-EF, publicado el 29 de noviembre de 1998.

Artículo 1°.- Incorpórese como últimos párrafos del numeral 4 del Artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo - Decreto Supremo N° 029-94-EF, cuyo Título I ha sido sustituido por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, los siguientes textos:

“También se exceptúa de la obligación de efectuar el citado reintegro, **a las pérdidas de energía eléctrica que se produzcan por caso fortuito, fuerza mayor,** incluyendo hurto y/o robo, sufridas por las empresas concesionarias de distribución de servicio público de electricidad.

Lo señalado en el párrafo precedente será de aplicación siempre que las referidas pérdidas no excedan del límite que para tal efecto se establezca mediante Resolución del Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión del Ministerio de Energía y Minas.

Las pérdidas que superen dicho límite originarán que se deba efectuar el reintegro por la parte que exceda el mismo”.



DECRETO SUPREMO Nº 064-2000-EF, Norma que modifica el Reglamento, publicado el 30-06-2000

Artículo 23º.- Sustitúyase el texto del numeral 4 del Artículo 6 del Reglamento, por el siguiente:

"4. REINTEGRO DE CREDITO FISCAL POR DESAPARICION, DESTRUCCION O PERDIDA DE BIENES

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la oportunidad, forma y condiciones establecidas en el numeral anterior.

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan como consecuencia de los hechos previstos en los incisos a) y b) del Artículo 22º del Decreto, se acreditará en la forma señalada por el numeral 4 del Artículo 2º.

Las mermas y desmedros se acreditarán de conformidad con lo dispuesto en las normas que regulan el Impuesto a la Renta".

2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTF que establece que no debe reintegrarse el crédito fiscal de los bienes destruidos por desmedro (tema distinto al que se somete al Pleno).

RTF 7164-2-2002 (13-12-02) Jurisprudencia de Observancia Obligatoria

Se revoca la apelada en el extremo referido al reparo por omisión al reintegro del crédito fiscal por destrucción de bienes. Se señala que no cabe el reintegro del crédito fiscal por la destrucción de bienes malogrados y/o vencidos (desmedros) acreditada con las actas firmadas por Notario. Se establece que de acuerdo a los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por desmedro debidamente acreditada de conformidad con las normas del Impuesto a la Renta, aun cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF.

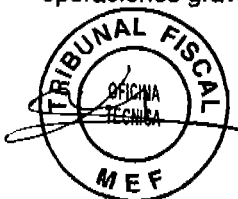
RTFs que establecen que debe reintegrarse el crédito fiscal de los bienes destruidos por caso fortuito o fuerza mayor (tema que se somete al pleno)

RTF 654-5- 2003 (12-02-2003)

Se declara infundada la apelación de puro derecho. Se establece que en el período de enero de 1998, es decir, durante la vigencia del Decreto Legislativo Nº 821 y el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, ***la empresa recurrente se encontraba obligada a reintegrar el crédito fiscal generado de la adquisición de bienes que desaparecieron, se destruyeron y perdieron como consecuencia de la inundación de su local por el desborde del río Ica.*** Se señala que si el bien cuya adquisición generó un crédito fiscal es destruido, perdido o sustraído, y por tanto no es incorporado como parte del valor agregado de un bien final, dicha situación determina la devolución del crédito fiscal, pues el bien no permitirá la generación de operaciones gravadas, rompiéndose el esquema de impuesto contra impuesto. "

RTF 1154-5- 2003 (05-03-2003)

Se confirma la apelada. Se establece que en el período de julio de 1998, es decir, durante la vigencia del Decreto Legislativo Nº 821 y el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, ***la empresa recurrente se encontraba obligada a reintegrar el crédito fiscal generado en la adquisición de bienes (huevos y sus envases) que se perdieron como consecuencia de un accidente ocurrido en su traslado desde la ciudad de Chincha a la de Huancaayo.*** Se señala que si el bien cuya adquisición generó un crédito fiscal es destruido, perdido o sustraído, y por tanto no es incorporado como parte del valor agregado de un bien final, dicha situación determina la devolución del crédito fiscal, pues el bien no permitirá la generación de operaciones gravadas, rompiéndose el esquema de impuesto contra impuesto. "



3. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

De acuerdo a los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditados, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento, aprobado por los Decretos Supremos Nºs. 029-94-EF y 136-96-EF.

FUNDAMENTO

El artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821 publicada el 23 de abril de 1996, señalaba que en el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de 2 (dos) años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes debía reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que correspondiera a la diferencia de precio.

Con fecha 31 de diciembre de 1998, se publica la Ley Nº 27039, cuyo artículo 11º sustituyó al artículo 22º del mencionado Decreto Legislativo. Mediante dicha modificación se establecieron nuevos supuestos de reintegro de crédito fiscal. En efecto, la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo, casos en los cuales el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el periodo tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo. Sin embargo, también se agregan situaciones de excepción que permiten a los contribuyentes excluirse de la obligación del reintegro: i) los casos en que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor, ii) la desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, iii) la venta de bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados y iv) las mermas o desmedros debidamente acreditados. Se agrega que para los casos antes descritos se deberá tener en cuenta lo establecido en las normas de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Al respecto, es necesario comprender los alcances del crédito fiscal y su implicancia al momento de efectuar la aplicación del impuesto, de acuerdo con la interpretación efectuada de modo expreso y con carácter general en relación al caso de destrucción de bienes por desmedro, por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 7164-2-2002 de fecha 13 de diciembre de 2002, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

El Impuesto General a las Ventas en Perú ha sido estructurado bajo la técnica del valor agregado con el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto con deducciones amplias e inmediatas y de liquidación mensual, el cual opera sobre la base de aplicar mensualmente el impuesto en cada transacción que experimentan los bienes, servicios o contratos de construcción, pero con el derecho a deducir contra el monto que resulte, el valor de los impuestos pagados en las etapas anteriores del ciclo de producción y comercialización.

El derecho al crédito fiscal constituye una forma de llegar al valor agregado en un determinado momento para efecto de su imposición; dicho valor agregado es consecuencia de la diferencia entre: i) el valor de los bienes y servicios adquiridos en un periodo (mes) y ii) el valor de los bienes y servicios transferidos o prestados en el mismo periodo.

Ahora bien, el sistema empleado es uno de deducciones amplias por cuanto otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades – insumos que se integren físicamente al bien, que se consuman en el proceso o que sean gastos de la actividad –, principio diferente al del sistema de deducciones físicas en el cual



sólo se permite la deducción de los insumos, materias primas y envases que integran el producto que se vende.

La aplicación del sistema de deducciones amplias en el Impuesto General a las Ventas permite que la deducción sea inmediata, puesto que una vez que se traslada el impuesto que afecta las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del impuesto que grava las operaciones.

De esta manera, en cada etapa el intermediario económico entre el bien, servicio o contrato de construcción y el consumidor final, paga efectivamente el monto del impuesto que corresponde al valor agregado, para que finalmente el impuesto al consumo, fraccionado en cada fase, sea asumido íntegramente por el consumidor final sin que su traslado a los precios origine en éstos el efecto de acumulación (doble o múltiple imposición) y piramidación (cálculo del margen de utilidad sobre una base que contiene impuesto), sino que, por el contrario, ofrezca ventajas de neutralidad y a la vez de eficiencia recaudatoria.

Con la finalidad de no distorsionar la técnica de determinación del valor agregado y no deducir más impuesto del que realmente corresponde, el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas en análisis, Decreto Legislativo Nº 821, establece dos requisitos sustanciales para que las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción, otorguen derecho a la utilización del crédito fiscal: a) que los bienes adquiridos sean costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, y b) que dichos bienes sean destinados a operaciones gravadas.

En cuanto al primer requisito, debe indicarse que la remisión a las normas del Impuesto a la Renta está dada por el principio de causalidad regulado por los artículos 37º y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774. De este modo, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la producción de la renta y/o mantenimiento de su fuente.

El segundo requisito está referido a establecer qué parte del crédito fiscal debe aplicarse como deducción del impuesto bruto, considerando que sólo debe tomarse el crédito fiscal que corresponde a adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, pues sólo por éstas se determina el mayor valor por el cual debe pagarse el impuesto. Tal es así que por remisión del artículo 23º de la Ley de Impuesto General a las Ventas bajo examen, el numeral 6 del artículo 6º del Reglamento de dicha Ley, aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF modificado por los Decretos Supremos Nºs. 136-96-EF y 075-99-EF, regula la proporción de crédito fiscal que debe ser deducido cuando el sujeto del impuesto realiza a la vez operaciones gravadas y no gravadas.

La pérdida que da origen a una reducción o eliminación del valor neto realizable del bien como consecuencia de una alteración de la cantidad o calidad del bien, es considerada contablemente como un gasto y representa disminuciones en los beneficios económicos y como tales no son diferentes en cuanto a su naturaleza de los otros gastos.

No obstante, esa pérdida total del bien puesto a la venta o consumo en cuanto a su valor neto realizable, no significa el incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas que otorgan el derecho a aplicar el crédito fiscal que se origina con la adquisición de tales bienes.

En efecto, en cuanto al primer requisito sustancial debe indicarse que, en tanto la ocurrencia de un hecho por caso fortuito o fuerza mayor podría presentarse en la realización de actividades gravadas, éstas forman parte de tal proceso destinado a generar ingresos gravados, no procediendo el reintegro tributario del crédito fiscal por los bienes perdidos en tal supuesto, al demostrarse con ello su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, en concordancia con el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

En lo que concierne al cumplimiento del segundo requisito sustancial, señálese que sólo deberá considerarse como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas que grava las



adquisiciones de los insumos o bienes en general que se consuman en el proceso o que sean gastos de la actividad, destinados a operaciones gravadas.

En cambio, distinta es la situación contemplada por el mencionado artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas en análisis, la cual obliga a efectuar el reintegro tributario en el caso de la venta de aquellos bienes del activo fijo que si bien fueron adquiridos para ser destinados a operaciones gravadas, son apartados de ese destino por razones ajenas al proceso productivo con motivo de su transferencia antes del plazo estipulado por la ley, incumpliendo con ello los requisitos exigidos por el artículo 18º de la citada Ley.

Al respecto, el Título I del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, establecía en el numeral 4 del artículo 6º que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generase un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generase crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan tales hechos. Las únicas excepciones se presentaban respecto de las mermas y desmedros, debidamente acreditados de conformidad con lo establecido por el Impuesto a la Renta, así como en relación con los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados.

Resulta, pues, evidente, que el reglamento no ha incluido los otros supuestos que contiene la ley, específicamente, los relacionados a la destrucción, desaparición o pérdida de bienes i) por caso fortuito o fuerza mayor, y ii) por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros.

En relación con el caso específico de la pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor cabe señalar que en todos los supuestos se trata de un evento extraordinario, imprevisible e irresistible. Las consecuencias no son imputables a quien sufre este evento por cuanto resulta una situación totalmente ajena a su control o manejo, motivo por el cual no puede dejar de reconocerse el impacto de su ocurrencia. Algunos ejemplos de esta clase de eventos que tienen como efecto la pérdida, destrucción o desaparición del bien, son: maremotos, inundaciones, terremotos, movimientos sísmicos, etc. Incluso, la Ley del Impuesto a la Renta ha reconocido y recogido los perniciosos efectos de un evento producido por caso fortuito o fuerza mayor. En efecto, el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al ejercicio 1997, Decreto Legislativo Nº 774, señalaba que a fin de establecerse la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha Ley, incluyendo en el literal d) entre los montos deducibles, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

En tal sentido, puede comprobarse la importancia que concede la Ley del Impuesto a la Renta a los efectos de los eventos producidos por caso fortuito o fuerza mayor. Dicho tratamiento resulta de una consecuencia lógica, referida a que por la pérdida, destrucción o desaparición del bien generador de renta gravada no será posible aprovecharlo con posterioridad. De esta manera, la pérdida que da origen a la eliminación del valor neto realizable del bien como consecuencia de una alteración de la cantidad y calidad del bien, como resulta del supuesto de caso fortuito o fuerza mayor, es considerada contablemente como un gasto y representa disminuciones en los beneficios económicos y como tales no son diferentes, en cuanto a su naturaleza, de los otros gastos.

Si bien el Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo Nº 136-96-EF estableció la obligación de reintegro del crédito fiscal en el supuesto de pérdida, desaparición o destrucción de bienes, la Ley de Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, no lo hace, por lo que al amparo del artículo 102º del Texto Único



Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, el Tribunal Fiscal debe preferir la Ley del Impuesto General a las Ventas por ser de mayor jerarquía a su reglamento.

Cabe señalar que mediante el artículo 11° de la Ley No. 27039 se sustituye el artículo 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821, estableciendo de manera expresa, que se encontraban excluidos de la obligación de reintegro del crédito fiscal, entre otros supuestos, la desaparición, destrucción o pérdida de bienes producida por caso fortuito o fuerza mayor. Asimismo, con fecha 30 de junio de 2000, el artículo 23° del Decreto Supremo N° 064-2000-EF, modificó el numeral 4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas. En esta oportunidad, se señaló también de modo expreso que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produjeran como consecuencia de caso fortuito o fuerza mayor, y por delitos cometidos por terceros, supuestos regulados en los incisos a) y b) del artículo 22° del mencionado Decreto Legislativo N° 821, debía acreditarse de acuerdo con lo establecido por el numeral 4 del artículo 2° del Reglamento, es decir, mediante la presentación de un informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual debía ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese período. Asimismo, la baja de los bienes afectados debe contabilizarse en la fecha en que se produce su pérdida, desaparición, destrucción o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito.

Se aprecia, pues, que tanto el actual Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo N° 055-99-EF como el Reglamento, consignan de manera expresa la exclusión de la obligación de efectuar el reintegro del crédito fiscal en el supuesto de destrucción, desaparición o pérdida del bien por caso fortuito o fuerza mayor.

Asimismo, contablemente, las pérdidas por hecho fortuito o fuerza mayor se registran en la Cuenta 66-Cargas Extraordinarias, que según el Plan Contable General se caracterizan por su naturaleza inusual, su ocurrencia infrecuente y su monto significativo. En el punto 88 del Marco Conceptual de las NICs, se incluyen bajo el rubro Gastos a las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones.

En suma, la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor no debe dar lugar al reintegro del crédito fiscal en la medida que no se incumplen los requisitos del artículo 18° de la Ley del IGV, pues se trata de gastos propios de la actividad, destinados a operaciones gravadas. En consecuencia, la dación de la Ley No. 27039, que sustituye el artículo 22° de la Ley del IGV, disponiendo en forma expresa la exclusión de la obligación del reintegro del crédito fiscal en el caso de desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor, no hace sino aclarar el verdadero sentido en que deben interpretarse las normas del IGV vigentes con anterioridad y que resultan de aplicación al tema que nos ocupa.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

De acuerdo al artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821, debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, por no haberse contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por los Decretos Supremos N°s. 029-94-EF y 136-96-EF.

FUNDAMENTO

El numeral 4 del artículo 6° del Decreto Supremo N° 029-94-EF, reglamento del Decreto Legislativo N° 775, señalaba que:

"La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan tales hechos"



Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior a las mermas debidamente acreditados de conformidad con el Impuesto a la Renta, así como a los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados."

La Décimo Segunda Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 821 precisaba que son de aplicación a los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo, las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 29-94-EF, Reglamento del Decreto Legislativo N° 775, las cuales mantenían su vigencia hasta la aprobación del Reglamento del Decreto Legislativo N° 821 en lo que resulten aplicables.

Mediante el Decreto Supremo N° 136-96-EF, se aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo N° 821, el cual en el numeral 4 de su artículo 6º mencionaba lo siguiente:

"La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan tales hechos".

*Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior a las mermas y **desmedros** debidamente acreditados de conformidad con el Impuesto a la Renta, así como a los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados."*

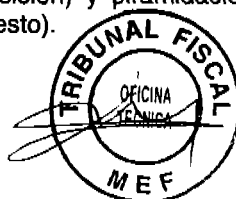
Debe indicarse que el artículo 18º del Decreto Legislativo N° 775 que aprobó la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuyo tenor también es recogido por el Decreto Legislativo 821, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien, y que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que cumplan con determinados requisitos sustanciales, como son: i) el que sean permitidas como costo o gasto de la empresa para efectos del Impuesto a la Renta y ii) el que sean destinadas a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Al respecto, debe señalarse que en nuestra legislación el Impuesto General a las Ventas ha sido estructurado bajo la técnica del valor agregado, por lo que su objeto no es gravar el valor total del consumo, sino el mayor valor o valor agregado que el bien o servicio adquiere en cada etapa del circuito de producción, distribución y/o comercialización.

El método para determinar el valor agregado que ha recogido nuestro ordenamiento es el de sustracción o deducción sobre base financiera de tipo "impuesto contra impuesto", en la medida que para determinar el impuesto a pagar, se permite la deducción, como crédito fiscal, del impuesto abonado en la adquisición de bienes o servicios destinados a operaciones gravadas.

Cabe indicar que se trata de un sistema de deducciones amplias, toda vez que se otorga crédito fiscal por todas la adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades (sea que se trate de insumos que se integren físicamente al bien, o que se consuman en el proceso o que sean gastos de la actividad), sistema 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, y a la vez un sistema de deducciones inmediatas, pues permite la deducción del total del impuesto que gravó las adquisiciones en la liquidación del período que se efectuó la compra.

Así, en cada etapa, el intermediario económico entre el bien, servicio o contrato de construcción y el consumidor final paga efectivamente el monto del impuesto que corresponde al valor agregado, a fin que el impuesto al consumo, el mismo que ingresa al fisco en cada fase del proceso económico, sea asumido íntegramente por el consumidor final, de manera tal que el impuesto se traslade a los precios sin originar en éstos el efecto de acumulación (doble o múltiple imposición) y piramidación (cálculo del margen de utilidad sobre una base que contiene el impuesto).



De este modo, se puede concluir que todo crédito fiscal necesariamente generará un débito fiscal, por lo que si el bien cuya adquisición generó un crédito fiscal, no es posteriormente incorporado como valor agregado al bien transferido al haberse destruido, perdido o sustraído, dicha situación determinará, en principio, la devolución del crédito fiscal, toda vez que no se permitirá la generación de un débito fiscal, rompiéndose el esquema "impuesto contra impuesto".

Por tanto cabe afirmar que la finalidad de la norma reglamentaria contenida en el numeral 4) del artículo 6° del Decreto Supremo N° 29-94-EF y en el Decreto Supremo N° 136-96-EF, era evitar que un bien que al momento de su adquisición estaba destinado a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas y que, en tal sentido, podía generar en principio el derecho a utilizar el crédito fiscal, pudiera posteriormente, no ser utilizado en operaciones afectas con el Impuesto, por lo que en este caso el bien dejaría de cumplir con el requisito previsto en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo procederse en consecuencia al reintegro del crédito fiscal utilizado.

En ese sentido, las referidas normas reglamentarias se encontraban sustentadas en la propia Ley del Impuesto General a las Ventas, Decretos Legislativos N°s. 775 y 821, específicamente en su artículo 18°, que establece que el derecho a deducir el crédito fiscal sólo puede nacer de aquellas adquisiciones de bienes y servicios gravados destinados, a su vez, a operaciones gravadas con el impuesto, por lo que al encontrarse vinculada a la propia estructura del impuesto, cuyo método para determinar el valor agregado está previsto en el citado artículo 18°, no puede concluirse que se trataban de normas que vulneraban el principio de legalidad al exceder lo contemplado en la ley respecto al reintegro del crédito fiscal, sino de normas acordes con la técnica del impuesto que tenía su sustento en la propia ley.

En cuanto al tratamiento de excepción a la restitución del crédito fiscal en caso de mermas y desmedros sólo resultaba aplicable, conforme se evidencia de lo señalado en los reglamentos antes citados, cuando éstos recibían -para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta- el tratamiento contable de tales, esto es cuando eran pérdidas normales e inevitables del negocio, y que por lo tanto se integraban al costo del bien o servicio producido. Cabe indicar que mientras el desmedro se conceptúa como un deterioro o pérdida de valor del bien, es decir, alude a una pérdida cualitativa de valor, la merma implica una desaparición o consumo de parte de éste, es decir alude a una pérdida cuantitativa, producto de la naturaleza propia del bien o del proceso al que es sometido.

Se tiene entonces que la destrucción o pérdida de mercadería producto de un accidente no puede equipararse al supuesto del desmedro (toda vez que éste no implica una destrucción del bien sino su pérdida de valor como consecuencia de actividades inherentes al ciclo productivo o de comercialización), ni de la merma (toda vez que se trata de un evento extraordinario, que no es inherente a su naturaleza ni a su proceso al que es sometido el bien).

De otro lado, corresponde señalar a título ilustrativo que si bien Ley N° 27039, publicada el 31 de diciembre de 1998, sustituye el texto del artículo 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e incorpora como excepciones del reintegro de crédito fiscal a los casos de desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor, dicha Ley entró en vigencia a partir del 1 de enero de 1999.

Finalmente, cabe resaltar que no es de aplicación lo dispuesto en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que está referido a las reglas aplicables para establecer la renta neta de tercera categoría afecta a dicho tributo, en el supuesto de pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente, aceptando su deducción como gastos (nótese que la ley distingue este tipo de pérdidas de las pérdidas que califican como "mermas y desmedros"), no pudiendo hacerse extensiva esta regla a la determinación del crédito fiscal en tanto las reglas que lo regulan prevén que en tal caso el Impuesto General a las Ventas que gravó estas adquisiciones tenga un tratamiento distinto.



3.3 ALCANCES DEL ACUERDO CONTENIDO EN EL ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA No. 2001-11 (02.10.01)

Para efecto de la adopción del acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2001-11, cuya finalidad fue determinar la obligatoriedad del reintegro en caso de desmedro, se sometió a votación, entre otras, la siguiente propuesta:

"Considerar que no cabe reintegrar el crédito por la destrucción, desaparición o pérdida de bienes calificadas como desmedro, toda vez que el numeral 4 del artículo 6 del Decreto Supremo No. 029-94-EF, al establecer el reintegro del crédito fiscal en el caso de desaparición, destrucción o pérdida de bienes, excede los alcances del artículo 22° del Decreto Legislativo No. 821, dispositivo que sólo está referido al caso de venta de bienes depreciables antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puestos en funcionamiento."

Esta propuesta que no ganó, obtuvo 7 votos (Dras. Cogorno, Casalino, Pinto, Zelaya, León, Barrantes y Arispe), siendo su fundamento que la restitución de activos fijos constituye el único supuesto previsto en la ley del IGV y, que por ello, solo existe la obligación de reintegrar el IGV en tales casos. En ningún otro supuesto, no previsto en la ley, existiría la obligación de reintegrar el IGV.

Teniendo en cuenta que los acuerdos adoptados por el Pleno tienen carácter vinculante (Acta No. 2002-02), y que su reconsideración solo procede en caso de existir consideraciones distintas a las analizadas con motivo de un acuerdo o un cambio de vocales, supuestos que no se dan en el presente caso, no cabe presentar una propuesta que se sustente en la posición antes referida y que no fue aprobada por el Pleno en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2001-11.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

De acuerdo a los artículos 18° y 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditados, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento, aprobado por los Decretos Supremos N°s. 029-94-EF y 136-96-EF.

4.2 PROPUESTA 2

De acuerdo al artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821, debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, por no haberse contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por los Decretos Supremos N°s. 029-94-EF y 136-96-EF.

