

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2005-05

TEMA : DETERMINAR SI DURANTE LA VIGENCIA DEL TEXTO ORIGINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 821, EXISTÍA LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRAR EL CRÉDITO FISCAL POR ROBO DE BIENES.

FECHA : 4 de marzo de 2005
HORA : 4.45 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Mariella Casalino M. Oswaldo Lozano B. Ana María Cogorno P.
Renée Espinoza B. Silvia León P. José Manuel Arispe V.
Ada Flores T. Gabriela Márquez P. Lourdes Chau Q.
Juana Pinto de Aliaga Zoraida Olano S. Marco Huamán S.
Doris Munoz G. María Eugenia Caller F.

NO ASISTENTES : Marina Zelaya V. (descanso médico: fecha de votación).
Elizabeth Winstanley P. (vacaciones: fecha de suscripción del Acta).

I. ANTECEDENTES:

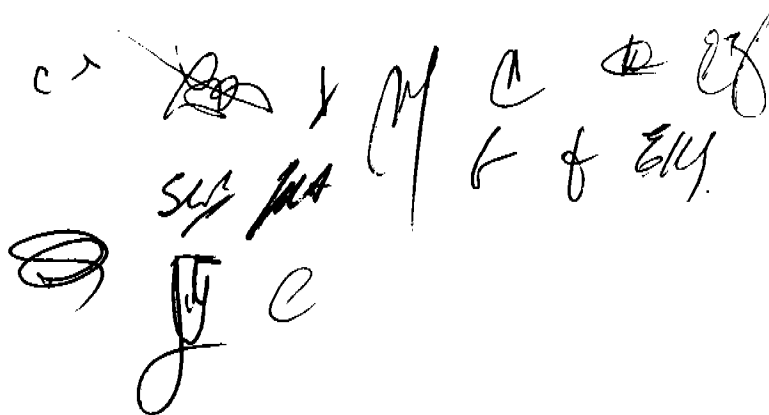
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

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 con 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 pérdida de bienes ocurrida por robo 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.

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

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, arranged in a somewhat circular or clustered fashion at the bottom of the page. The signatures are stylized and appear to be the names of the participants listed in the 'ASISTENTES' section.

TEMA: DETERMINAR SI DURANTE LA VIGENCIA DEL TEXTO ORIGINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 821, EXISTÍA LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRAR EL CRÉDITO FISCAL POR ROBO DE BIENES.

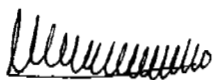
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
	<p>De acuerdo con los artículos 18º y 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la pérdida de bienes ocurrida por robo, 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.</p> <p>Fundamento: ver propuesta 1 del informe.</p>	<p>De acuerdo con el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, debe reintegrarse el crédito fiscal por el robo de bienes, por no haberse contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF.</p> <p>Fundamento: ver propuesta 2 del informe.</p>	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
			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.	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	(DESCANSO MÉDICO)	(DESCANSO MÉDICO)	(DESCANSO MÉDICO)	(DESCANSO MÉDICO)
Dra. Espinoza	X		X	
Dra. León	X		X	
Dr. Arispe	X		X	
Dra. Flores	X		X	
Dra. Márquez	X		X	
Dra. Chau	X		X	
Dra. Olano		X	X	
Dra. Pinto	X		X	
Dr. Huamán	X		X	
Dra. Winstanley	X		X	
Dra. Muñoz	X		X	
Total	13	2	15	

[Handwritten signatures and initials at the bottom of the page]

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).

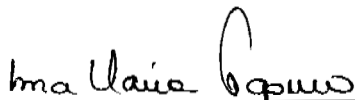
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.



Mariella Casalino Mannarelli



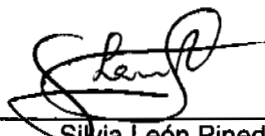
Oswaldo Lozano Byrne



Ana María Cogorno Prestinoni



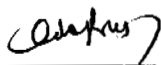
Renée Espinoza Bassino



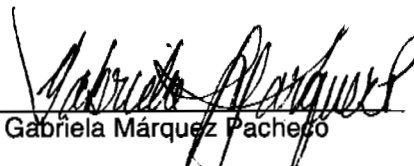
Silvia León Pinedo



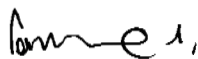
José Manuel Arispe



Ada Flores Talavera



Gabriela Márquez Pacheco



Lourdes Chau Quispe



Zoraida Olano Silva



Juana Pinto de Ariaga

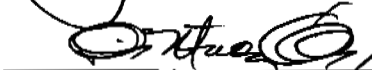


Marco Huamán Sialer

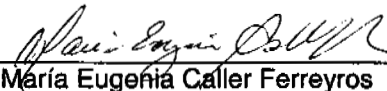


Elizabeth Winstanley Patis

Firmado el 7.13.05



Doris Muñoz García



María Eugenia Celler Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : DETERMINAR SI DURANTE LA VIGENCIA DEL TEXTO ORIGINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 821, EXISTÍA LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRAR EL CRÉDITO FISCAL POR ROBO DE BIENES.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Mediante el presente informe se pretende dilucidar si durante la vigencia del texto original del Decreto Legislativo Nº 821, existía la obligación de reintegrar el crédito fiscal por robo de bienes.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

DECRETO LEGISLATIVO Nº 821, LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, PUBLICADO EL 23 DE ABRIL DE 1996.

“ARTICULO 18º.- 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 22º.- VENTA DE BIENES DEL ACTIVO FIJO

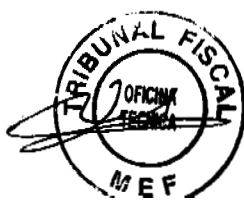
En el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, **el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el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

LEY Nº 27039, LEY QUE modifica EL DECRETO LEGISLATIVO Nº 821, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998.

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

“Artículo 22º.- REINTEGRO DEL CRÉDITO 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 Nº 29-94-EF, REGLAMENTO DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 775, PUBLICADO EL 29 DE MARZO DE 1994, Y QUE FUE REGLAMENTO DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 821 HASTA LA PUBLICACIÓN DEL DECRETO SUPREMO Nº 136-96-EF.

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

(...)

“4. REINTEGRO DE CRÉDITO FISCAL POR DESAPARICIÓN, DESTRUCCIÓN O PÉRDIDA 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 Nº 136-96-EF, REGLAMENTO DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 821, PUBLICADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1996.

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

(...)



"4. REINTEGRO DE CRÉDITO FISCAL POR DESAPARICIÓN, DESTRUCCIÓN O PÉRDIDA 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 Nº 109-98-EF, NORMA QUE MODIFICÓ EL DECRETO SUPREMO Nº 136-96-EF, PUBLICADO EL 29 DE NOVIEMBRE DE 1998.

Artículo 1º.- Incorpórese como últimos párrafos del numeral 4 del Artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo - Decreto Supremo Nº 029-94-EF, cuyo Título I ha sido sustituido por el Decreto Supremo Nº 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 6º del Reglamento, por el siguiente:

"4. REINTEGRO DE CRÉDITO FISCAL POR DESAPARICIÓN, DESTRUCCIÓN O PÉRDIDA 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".

Artículo 5º.- Sustitúyase el texto del numeral 4 del Artículo 2º del Reglamento, por el siguiente:



"4. PÉRDIDA, DESAPARICIÓN O DESTRUCCIÓN DE BIENES

En su caso, la **pérdida, desaparición o destrucción de bienes** por caso fortuito o fuerza mayor, así como **por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros**, a que se refiere el numeral 2 del inciso a) del Artículo 3º del Decreto, se acreditará con el **informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual deberá 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.**

La baja de los bienes, deberá contabilizarse en la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición, destrucción de los mismos o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito."

DECRETO LEGISLATIVO Nº 774, LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, PUBLICADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1993.

Artículo 37º.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley, en consecuencia son deducibles:

...
d) **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.**

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.

RTF QUE ESTABLECE QUE NO DEBE REINTEGRARSE EL CRÉDITO FISCAL DE LOS BIENES DESTRUIDOS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR (TEMA DISTINTO AL QUE SE SOMETE AL PLENO).

RTF Nº 417-3-2004 (28-01-2004) Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

Se revoca la apelada respecto al reparo del Impuesto General a las Ventas por reintegro del crédito fiscal por la pérdida o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor. Se señala 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 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". En tal sentido, tal como se indica en el resultado del requerimiento de fiscalización y se advierte de la copia certificada de la denuncia policial, la pérdida de bienes cuya adquisición generó crédito fiscal, ocurrió como consecuencia de las inundaciones producidas por el Fenómeno del Niño, las cuales califican como fuerza mayor, por lo que la recurrente no se encontraba obligada a efectuar dicho reintegro.

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 N° 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la pérdida de bienes ocurrida por robo, 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.

FUNDAMENTO

Mediante la RTF N° 7164-2-2002, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal estableció 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 N° 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, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF.

Posteriormente, con la RTF N° 417-3-2004, que también constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció 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 N° 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditado, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por los Decretos Supremos N°s. 029-94-EF y 136-96-EF.

Para llegar a tales conclusiones este Tribunal consideró -en el marco del texto original del Decreto Legislativo N° 821- lo siguiente:

"Que 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 N° 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;

Que 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 N° 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;

Que 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;

Que 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.

Que 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 (...)

Que en cambio distinta es la situación contemplada por el (...) artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas (...) 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.¹

En el presente caso corresponde establecer si la pérdida de bienes por robo sustenta la obligación de reintegrar el crédito fiscal procedente de la adquisición de los bienes que fueron objeto de pérdida.

Debe señalarse que la pérdida del valor en libros² de un bien como consecuencia de un robo es un gasto extraordinario que se origina por un hecho claramente distinto de las actividades ordinarias de la empresa, puesto que no se espera que se presente frecuentemente o en forma regular a diferencia de las actividades ordinarias, considerándose contablemente como gasto en la medida que representa "disminuciones en los beneficios económicos y como tal no es diferente en cuanto a su naturaleza a los otros gastos", tal como lo señala el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros aprobado por el IASC en sus acápites 78 al 80³.

No obstante, la pérdida total de los bienes no implica 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 pérdida de bienes, que participan en la actividad de la empresa, a causa de un robo ocurra en el curso o en la realización de actividades gravadas, tal hecho incide en el proceso destinado a generar ingresos gravados, no procediendo el reintegro tributario del crédito fiscal de los bienes perdidos por tal supuesto, al demostrarse su relación de causalidad como gasto en la generación de la renta gravada o mantenimiento de la

¹ Párrafos extraídos de la Resolución Nº 00417-3-2004, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 22 de marzo de 2004, que recoge las mismas consideraciones de la RTF Nº 07164-2-2002, publicada el 22 de marzo de 2003.

² El **valor en libros** se refiere al valor registrado en una partida contable que incluye el efecto acumulado de todas las actualizaciones por inflación, así como las depreciaciones acumuladas; según lo señala el Glosario Tributario del Instituto de Administración Tributaria, 2da Edición, 1993, pág. 198.

³ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros aprobado por el IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) en abril de 1989 y publicado en julio de 1989. En: Normas Internacionales de Contabilidad. Lima: Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, octubre 2002, pág. 57



fuelle productora, en concordancia con el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo Nº 774.

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 que se consuman en el proceso o que constituyan gastos de la actividad, destinados a operaciones gravadas.

De otro lado, el artículo 22º de la Ley del Impuesto General a las Ventas en análisis, 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 giro del negocio 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. Así, el artículo 22º del Decreto Legislativo Nº 821, 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.

Al respecto, el Título I del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por 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, siendo las únicas excepciones previstas las correspondientes a mermas y desmedros, debidamente acreditados de conformidad con lo establecido por el Impuesto a la Renta, así como los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados.

Como se advierte el reglamento no incluía como excepciones para reintegrar el crédito fiscal otros supuestos que por Ley cumplirían los requisitos para ejercer el crédito fiscal y por ende no generarían tampoco obligación del reintegro, tales como la destrucción, desaparición o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, que incluye entre ellos la pérdida de bienes por robo.

Consecuentemente, aún cuando el Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo Nº 136-96-EF establezca por regla general la obligación de reintegrar 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 Nº 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 indicar que para efecto de establecer la inexigibilidad del reintegro de crédito fiscal por la pérdida de bienes producida por robo, deberán considerarse elementos probatorios que razonablemente acrediten la relación entre la pérdida de los bienes y el delito cometido en perjuicio del contribuyente.

En suma, la desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, que incluye el delito de robo, no debe dar lugar al reintegro del crédito fiscal en la medida que no se incumplen los requisitos del artículo 18º de la Ley del IGV, pues se trata de gastos vinculados a la actividad gravada que inciden en la generación de operaciones afectas con el impuesto.



En tal sentido, la dación de la Ley N°. 27039, que sustituye el artículo 22° de la Ley del IGV, disponiendo en forma expresa la exclusión de la obligación del reintegro del crédito, entre otros supuestos, en caso de desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, no hace sino aclarar el verdadero sentido en que deben interpretarse las normas del IGV vigentes con anterioridad y que resulta 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 el robo de bienes, por no haberse contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF.

FUNDAMENTO

El numeral 4 del artículo 6° del Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, 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 18° del Decreto Legislativo N° 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, modificado por 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, Decreto Legislativo N° 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 el reglamento antes citado, 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 pérdida de mercadería producto de un robo no puede equipararse al supuesto del desmedro (toda vez que aquella no constituye una pérdida de valor como consecuencia de actividades inherentes al ciclo productivo o de comercialización), ni de la merma (puesto que la pérdida del bien por robo se trata de un evento extraordinario, que no es inherente a su naturaleza ni al 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 por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, 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 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.

4.3 ALCANCES DE LOS ACUERDOS CONTENIDOS EN LAS ACTAS DE REUNIÓN DE SALA PLENA N°s 2001-11 (02.10.01) y 2003-25 (09.12.03).

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 N° 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 N° 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, 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.

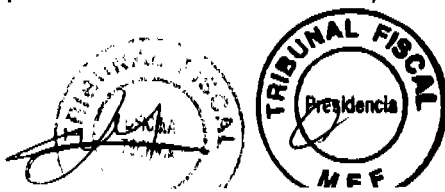
Teniendo en cuenta que los acuerdos adoptados por el Pleno tienen carácter vinculante (Acta No. 2002-02), y que su reconsideración solo procede en caso de existir consideraciones distintas a las analizadas con motivo de un acuerdo o un cambio de vocales, mediante Acta de Reunión N° 2003-25 de fecha 9 de diciembre de 2003 no se reconsideró la propuesta sustentada en la posición antes referida y que no fuera aprobada en el Pleno en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2001-11.

En la medida que en el presente caso tampoco se dan los supuestos de reconsideración de acuerdos de sala plena, no cabe presentar una propuesta que se sustente en la posición antes mencionada y que no fue aprobada por el Pleno en las Actas de Reunión de Sala Plena N°s. 2001-11 y 2003-25.

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 pérdida de bienes ocurrida por robo, 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 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821, debe reintegrarse el crédito fiscal por el robo de bienes, por no haberse contemplado expresamente dentro de las excepciones que señala el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF.

