



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

EXPEDIENTE N° : 7791-2003
INTERESADO : **ARI ILASACA, EUSEBIO**
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 13 de diciembre de 2005

VISTA la apelación interpuesta por **ARI ILASACA, EUSEBIO**, contra la Resolución de Intendencia Nº 1160140000088/SUNAT, emitida el 29 de octubre de 2003 por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 114-03-0000981 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y las Resoluciones de Multa Nºs 114-02-0002576 y 114-02-0002577 giradas por las infracciones tipificadas por el numeral 5 del artículo 176º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que en virtud de una directiva interna emitida por la Administración, en la fiscalización se permite la presentación de declaraciones rectificatorias sin incurrir en la infracción de presentar más de una rectificatoria;

Que manifiesta que no acepta el reparo efectuado a los Comprobantes de Pago Nºs 000-846370 y 000-981345 emitidos por EPS Tacna S.A., toda vez que si bien presentó copias de estos documentos, ello no invalida el derecho a sustentar el gasto para efecto del Impuesto a la Renta, ya que se trata de documentos idénticos a los originales emitidos por la citada empresa y que corresponden a gastos necesarios para el mantenimiento del establecimiento de hospedaje, siendo que en todo caso la Administración Tributaria debió realizar cruce de información a fin de desvirtuar la fehaciencia de dichos comprobantes;

Que indica que la Administración Tributaria reparó las Facturas de Exportación Nºs. 00071 y 00153 emitidas por Hugo Muñoz Sandoval por concepto de servicio de transporte, al no haber presentado los conocimientos de embarque terrestre y manifiestos de carga, no obstante que el auditor estaba facultado para solicitar información a entidades públicas y privadas para corroborar la fehaciencia del gasto, por lo que debió recurrir a ZOFRATACNA, en cuyos archivos obran tales documentos;

Que precisa que el servicio de transporte se realizó de Chile hasta el control fronterizo de Santa Rosa y que de la declaración de salida de despacho simplificado se verifica que también se prestó el servicio de transporte desde el control fronterizo de Santa Rosa a la ciudad de Tacna, por lo que la Administración Tributaria ha actuado en forma arbitraria al reparar gastos que son necesarios para la generación de la renta, añadiendo que se reserva el derecho de adjuntar los conocimientos de embarque terrestre y manifiestos de carga que ha solicitado a ZOFRATACNA;

Que agrega que sólo acepta el reparo a la determinación del Resultado por Exposición a la Inflación (REI) por el monto de S/. 1,322.00, al no resultar aplicable la Directiva Nº 001-2002/SUNAT, debido a que no existe fundamento técnico por el que sea válido desconocer la actualización de los activos no monetarios;

Que la Administración Tributaria señala que en la fiscalización el recurrente fue requerido expresamente para que sustente la observación sobre el gasto por el servicio de transporte mediante los manifiestos de carga y conocimientos de embarque terrestre correspondientes, sin embargo, vencido el plazo otorgado, no cumplió con presentar y/o exhibir esta documentación;

Que refiere que al haber adjuntando el recurrente en la reclamación copia de alguno de los conocimientos de embarque terrestre y manifiestos de carga solicitados, en virtud del artículo 141º del Código Tributario, le requirió que demostrara que dicha omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado, vencido el plazo otorgado, el recurrente presentó copias certificadas de los mismos documentos, por lo que no los admitió como medio probatorio;

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

Que anota que el reparo ha sido formulado porque no se estableció la vinculación y la relación de causalidad de los gastos reparados con la renta gravada, en tal sentido, correspondía al recurrente sustentar la relación de causalidad del gasto reparado con la renta gravada y no a la Administración Tributaria;

Que continúa señalando que el recurrente sustentó el gasto por consumo de agua con la copia denominada "duplicado" y "sin derecho a crédito fiscal" de los recibos emitidos por EPS Tacna S.A., por lo que no habiendo acreditado el extravío o robo de los originales de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago que establece el procedimiento y los requisitos que permiten sustentar el costo o gasto respecto de comprobantes de pago extraviados o robados, mantiene el reparo al gasto para efecto del Impuesto a la Renta;

Que menciona que el recurrente fue requerido para que sustentara la necesidad del gasto por la compra de gas, siendo que vencido el plazo otorgado, el recurrente presentó un escrito el 17 de noviembre de 2002 sin sustentar la observación, por lo que al no haber acreditado la relación de causalidad del gasto con la renta gravada, confirmó dicho reparo;

Que indica que como consecuencia de la revisión del Resultado por Exposición a la Inflación (REI) del ejercicio 2001, determinó un REI positivo de S/. 1,725.27, que es producto de la aplicación de las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con incidencia tributaria, aprobado por Decreto Legislativo Nº 797, y su Reglamento, Decreto Supremo Nº 006-96-EF, además de las precisiones establecidas en la Directiva Nº 001-2002/SUNAT referidas a la actualización de las partidas no monetarias, señalando que la Resolución de Superintendencia Nº 014-2001 estableció que la SUNAT emitiría directivas con el fin de interpretar de manera general el sentido y alcance de las normas tributarias, cuando el caso por su importancia lo amerite y requiera ser de conocimiento general;

Que señala que de conformidad con las normas antes anotadas, la determinación del REI positivo establecido en la fiscalización se encuentra arreglada a ley;

Que en cuanto a las resoluciones de multa impugnadas indica que las infracciones se determinan de manera objetiva, resultando subjetivo el argumento referido a que por una directiva se permite a otros contribuyentes rectificar la declaración más de una vez sin que sean sancionados, por lo que al encontrarse acreditado que el recurrente presentó dos declaraciones rectificatorias, ha incurrido en la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 176º del Código Tributario;

Que de lo actuado se tiene que la controversia consiste en determinar si se encuentran arreglados a ley: i) El reparo al gasto por servicio de transporte al no haber presentado el recurrente la documentación requerida en la etapa de fiscalización, ii) El reparo al gasto por consumo de agua sustentado con copia de los recibos emitidos por EPS Tacna S.A., ii) El reparo por gasto ajeno al giro del negocio, iv) La determinación del Resultado por Exposición a la Inflación (REI) del ejercicio 2001 respecto de partidas no monetarias;

Reparo por servicios de transporte de carga

Que del Resumen Estadístico de la Fiscalización – REF (folios 219) y del Anexo del Requerimiento Nº 00104806 (folio 201), se tiene que el recurrente provisionó gastos por servicios de transporte sustentados en las Facturas de Exportación Nºs. 00071 y 00153 emitidas por Hugo Muñoz Sandoval, siendo que de la revisión de la documentación exhibida se verificó que en las facturas de importación de mercancías y Declaraciones de Despacho Simplificado y de Salida de Almacén, se consigna el nombre y RUC de otro transportista, por lo que se requirió al recurrente que sustentara documentariamente y con los manifiestos de carga y conocimientos terrestres correspondientes que el servicio había sido efectuado por dicha persona;



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente en la carta presentada el 17 de diciembre de 2002, se limitó a indicar que la Factura de Exportación Nº 00153 consigna la cantidad de bultos y la fecha de realización del transporte, la que coincide con la señalada en la Declaración de Salida, por lo que conforme se advierte de los Resultados del Requerimiento Nº 00104806 (folio 193), la Administración Tributaria le reiteró que en las Declaraciones de Salida y de Despacho Simplificado exhibidos se consignan datos sobre transportistas que no corresponden a Hugo Muñoz Sandoval, y que incluso se anotan los números del conocimiento de embarque terrestre, del manifiesto de carga y el nombre de la empresa de transporte o transportista;

Que posteriormente, en la reclamación el recurrente adjuntó al escrito presentado el 20 de junio de 2003, copia de los Conocimientos de Embarque Terrestre Nºs 07, 58, 91 y 64 y de los Manifiestos de Carga Terrestre (folios 269, 270, 273, 274, 277, 278, 281, 282 y 294) que sustentarían el gasto por servicios de transporte a que se refiere la Factura de Exportación Nº 00153, en tal sentido, mediante Requerimiento Nº 1160550000087 (folio 301), se le solicitó que a fin de admitir a trámite dichos documentos como medios probatorios, en tanto que no fueron exhibidos o presentados en la fiscalización, pruebe que la omisión o la no presentación de ellos no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda;

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó el escrito del 15 de octubre de 2003 (folio 311), adjuntando copia certificada de los conocimientos de embarque terrestre y manifiestos de carga antes mencionados, sin haber sustentado los motivos por los que no fueron exhibidos y/o presentados en su oportunidad, ni haber acreditado la cancelación del monto impugnado o presentado carta fianza bancaria o financiera, por lo que la Administración Tributaria no admitió a trámite dichos documentos;

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley;

Que el artículo 141º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, establece que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación;

Que teniendo en cuenta que en la fiscalización el recurrente no sustentó debidamente el gasto materia de controversia, así como no subsanó el requisito a que se refiere el citado artículo 141º, procede mantener el reparo, confirmando la apelada en este extremo;

Reparo al gasto por servicio de agua sustentado con copias simples

Que en el Anexo del Requerimiento Nº 00104806 (folio 201) se señala que el recurrente sustentó el gasto por servicios de agua con copia de los Recibos Nºs. 981345 y 0846370 emitidos por EPS Tacna S.A. (folios 108 y 133), en los que se consignan las frases "Duplicado" y "Copia sin derecho a crédito fiscal del IGV", siendo que en la carta del 17 de noviembre de 2002 (folios 135 a 138) el recurrente indica que ello no restringe el derecho a deducirlos como costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, puesto que la Administración Tributaria puede comprobar la veracidad de dichos documentos con la citada empresa;

Que en los resultados del requerimiento (folio 193) se consigna que el recurrente no cumplió con exhibir el original de los documentos observados, ni con comunicar el robo o extravío de ellos, ni con exhibir la copia certificada de la denuncia policial, por lo que en atención a que los documentos exhibidos no reúnen los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta, su Reglamento y el Reglamento de Comprobantes de Pago, se reparó el gasto;



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

Que de lo expuesto se tiene que la Administración Tributaria ha reparado el gasto por concepto de consumo de agua al sustentarse con copia y no con el original de los Recibos N°s. 981345 y 0846370, emitidos por EPS Tacna S.A., sin derecho a aplicar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas;

Que el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago;

Que al respecto, cabe señalar que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 448-5-2001 y 3113-1-2004, la falta de presentación del original del comprobante no acarrea la pérdida del derecho a la deducción del gasto cuando la preexistencia del documento y la realización de la operación resulta comprobable, debiendo la Administración en estos casos verificar la realidad de la operación;

Que en consecuencia, corresponde que la Administración Tributaria efectúe dicha verificación mediante el cruce de información respectivo, que acredite la realización de los gastos por consumo de agua, por lo que procede revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento al respecto;

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que conforme se advierte de autos (folios 177 y 201) la Administración Tributaria sostiene que los recibos presentados por la recurrente no reúnen los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta, su Reglamento y el Reglamento de Comprobantes de Pago, no habiendo precisado los requisitos que específicamente habrían sido incumplidos;

Reparo por gastos ajenos al giro del negocio

Que tal como se observa del Anexo del Requerimiento N° 001104806 (folio 200), la Administración Tributaria requirió al recurrente que sustentara documentariamente la necesidad del gasto provisionado por la compra de gas;

Que el recurrente mediante la carta del 17 de noviembre de 2002 no efectúa descargo respecto de tal observación, por lo que conforme se aprecia del anexo de los resultados del requerimiento y del Informe de Fiscalización (folios 190 y 211), se procedió a reparar por gastos ajenos al giro del negocio diversos comprobantes emitidos por tal concepto;

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley;

Que según el Comprobante de Información Registrada (folio 351) el recurrente se dedica a prestar el servicio de hospedaje, por lo que el gasto en la compra de gas podría estar vinculada a la actividad que realiza, sin embargo no ha sustentado la relación de causalidad con la generación de la renta gravada ni con el mantenimiento de la fuente productora, por lo que procede mantener el reparo, y confirmar la apelada en este extremo;

Determinación del Resultado por Exposición a la Inflación (REI) del ejercicio 2001 respecto de partidas no monetarias

Que la Administración Tributaria señala en el citado Requerimiento N° 00104806 que ha revisado la determinación del Resultado por Exposición a la Inflación (REI) del ejercicio 2001 efectuada por el

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

recurrente, procediendo al ajuste por inflación de las partidas no monetarias declaradas de conformidad con las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, aprobado por Decreto Legislativo Nº 797, y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 006-96-EF, así como de acuerdo con la Directiva Nº 001-2002/SUNAT, obteniendo un REI positivo que tiene incidencia en la determinación de la renta imponible y que detalla en el Anexo 2 del citado requerimiento (folio 196) por el monto de S/. 3,203.93;

Que el recurrente cuestiona la aplicación de la citada directiva argumentando que no existe fundamento técnico válido para desconocer la actualización de dichos activos no monetarios (refiriéndose a aquellos que tienen límite de reexpresión como son las mercaderías);

Que conforme se aprecia del anexo de los resultados del citado requerimiento (folios 188 y 192), la Administración Tributaria procedió a recalcular el ajuste por inflación de los pagos a cuenta del ejercicio 2001, así como de la cuenta 39 Depreciación y Amortización y de la cuenta 59 Resultados Acumulados, determinando un REI positivo del ejercicio 2001 ascendente a S/. 1,725.27;

Que considerando que el recurrente declaró un REI negativo de S/. 42.00, la Administración procedió a reparar la suma de S/. 1,767.27;

Que en tal sentido, el asunto materia de controversia consiste en establecer la validez de la aplicación de la Directiva Nº 001-2002/SUNAT respecto del ajuste de las partidas no monetarias;

Que sobre el particular cabe precisar que mediante el ajuste por inflación se reexpresan o actualizan las partidas no monetarias del Balance General de modo que al cierre del ejercicio queden expresadas en moneda con poder adquisitivo (moneda constante) a la fecha de dicho balance, siendo que el ajuste originará lo que se denomina "Resultado por Exposición a la Inflación" (REI);

Que el inciso d) del artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797¹ establece que el ajuste por inflación, resultante de aplicar el factor de reexpresión o actualización, tendrá un límite en el caso de los rubros de existencias, inversiones en valores y terrenos rústicos y urbanos, indicando en cada caso los conceptos que debían considerarse como tales, mientras que el inciso e) señala que los límites de reexpresión o actualización establecidos en el inciso d) de dicho artículo, no podrán en ningún caso ser menores a los respectivos valores de adquisición o de ingreso al patrimonio;

Que sin embargo, la norma reglamentaria aprobada por el Decreto Supremo Nº 006-96-EF dispone en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2º, sustituido por la Tercera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo Nº 125-96-EF, que en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria podrá ser menor a su valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes;

Que es preciso anotar que durante el año 2001 sucedió una situación excepcional, puesto que en dicho año el Índice de Precios al Consumidor fue de -0.13 y el Índice de Precios al por Mayor fue de -2.19, experimentándose en lugar de inflación una deflación, lo que originó que el índice anual de ajuste por reexpresión monetaria fuese menor a la unidad, así la Contaduría Pública de la Nación, mediante la Resolución Nº 147-2002-EF/93.01, aprobó las tablas de factores de actualización para el Ajuste Integral en los Estados Financieros por Efectos de la Inflación, estableciendo que el factor de ajuste anual para el ejercicio 2001 ascendía a 0.978;

¹ Mediante el artículo 1º de la Ley Nº 28394, publicada el 23 de noviembre de 2004, se suspendió la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesto por el Decreto Legislativo Nº 797 y sus normas modificatorias y complementarias, a partir del ejercicio gravable 2005, precisando la norma que "Dicho régimen se restablecerá en el ejercicio cuando el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con el Consejo Normativo de Contabilidad, disponga restablecer el ajuste por inflación de los estados financieros con incidencia tributaria".



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

Que para efectos contables, mediante la Resolución N° 025-2001-EF/93.01, el Consejo Normativo de Contabilidad, precisó que para la aplicación del Ajuste Integral de los Estados Financieros se debían considerar los factores de actualización sean éstos mayores o menores a la unidad, a fin de mantener la coherencia metodológica dispuesta en las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad N°s. 2 y 3, concordantes con la NIC 29, a fin de reflejarse la situación de deflación en los estados financieros, mientras que para efectos tributarios se publicó la Directiva N° 001-2002/SUNAT el 21 de febrero de 2002;

Que la Directiva N° 001-2002/SUNAT, recogiendo lo dispuesto por la norma reglamentaria antes señalada, precisa la aplicación de Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resulte inferior a la unidad (1), señalando que:

"Las partidas no monetarias deberán ser actualizadas mediante la aplicación del factor de reexpresión calculado según las normas correspondientes, aun cuando éste resulte inferior a la unidad (1). No obstante, cuando la actualización de las partidas no monetarias esté sujeta a límite y el factor de reexpresión resulte inferior a la unidad (1), el valor resultante del procedimiento de actualización no podrá ser menor al valor señalado en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2° del Reglamento";

Que en este contexto, surgen dos interpretaciones, la primera, que el Decreto Legislativo N° 797 que aprueba las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, no resulta aplicable en un período en que no existe inflación, en ese sentido, la Directiva N° 001-2002/SUNAT, que precisa la aplicación de Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resulte inferior a la unidad, excede los alcances de lo dispuesto en dicho decreto, y la segunda, según la cual el citado decreto resulta aplicable en un período en que no existe inflación y que en este último supuesto, el inciso e) del artículo 2° del Reglamento de Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 125-96-EF, y el segundo párrafo del numeral 1 de las instrucciones de la Directiva N° 001-2002/SUNAT, exceden los alcances del inciso e) del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797;

Que mediante Acuerdo de Sala Plena del 9 de diciembre de 2005, se aprobó la primera de dichas interpretaciones según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2005-43, de conformidad con los fundamentos que a continuación se reproducen:

"El artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que constituye renta gravada el Resultado por Exposición a la Inflación.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797, que regula las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, deberán aplicar las normas contenidas en dicho dispositivo legal a efecto de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta.

El inciso a) del referido artículo 1° señala que el ajuste por inflación es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio. El Resultado por Exposición a la Inflación resulta del mayor valor nominal atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto.

El inciso c) del citado artículo dispone que el factor de reexpresión o actualización a utilizar será el que resulte de dividir el índice de corrección de la fecha de reexpresión entre el correspondiente a la fecha de origen o, en su caso, el índice de la reexpresión anterior.



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

Asimismo, en dicho artículo se establece que el ajuste por inflación resultante de aplicar el factor de reexpresión o actualización tendrá un límite que se señala para las partidas no monetarias (inciso d) del artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797), disponiendo el inciso e) que dichos límites de reexpresión o actualización, no podrán en ningún caso ser menores a los respectivos valores de adquisición o de ingreso al patrimonio.

Por su parte el artículo 2º del citado Decreto Legislativo establece que mediante decreto supremo se aprobará el reglamento el cual establecerá "la metodología para efectuar el ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria".

De otro lado, la Tercera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo Nº 797, establece que las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General a que se refiere el presente dispositivo, sólo son aplicables para efectos tributarios, pudiendo los contribuyentes utilizar para otros fines, las normas de Ajuste por Inflación que dicte la entidad correspondiente².

Por su parte, el inciso a) del artículo 1º del Reglamento del Decreto Legislativo Nº 797, señala que el ajuste por inflación tiene por objeto expresar todas las cuentas o rubros del Balance en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del último periodo cubierto por dicho Balance, incorporando en el mismo los efectos de la inflación.

De las normas antes citadas se puede colegir que el Decreto Legislativo Nº 797 establece la obligación de efectuar el ajuste por inflación y, que sus normas sólo son aplicables para propósitos tributarios, independientemente de lo que al respecto señalen las normas contables, tal como expresamente lo establece la referida norma en su Tercera Disposición Transitoria y Final. En tal sentido, dicho ajuste corresponde al cumplimiento de una norma legal con incidencia exclusiva en el hecho tributario, de conformidad con la autonomía del derecho tributario.

Asimismo, se advierte que toda la metodología de ajuste contenida en el Decreto Legislativo Nº 797 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 006-96-EF, estuvo contemplada para una economía inflacionaria, es decir, aquella caracterizada por un aumento generalizado de precios, situación en la cual el Índice de Precios al por Mayor (IPM), mostraría un comportamiento ascendente por efecto de la inflación y, por tanto, los factores de reexpresión calculados sobre los mismos superarían la unidad (1), lo que a su vez incidiría en "valores actualizados" mayores a los valores en libros.

En efecto, el inciso a) del artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797 señala que el Resultado por Exposición a la Inflación resulta del mayor valor nominal atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto, de lo que se deduce que el REI es el mayor valor resultante de la aplicación del factor de reexpresión sobre los valores nominales de las partidas no monetarias. Es decir, hay un incremento en la partida que figura en libros, con respecto de la partida ajustada, considerando además que aquella debe contener los ajustes de los años precedentes, habida cuenta que se efectúa un ajuste a las cuentas o partidas no monetarias del ejercicio en cuestión.

El Decreto Legislativo No. 797, a diferencia del Decreto Legislativo Nº 627³, estableció como límite de reexpresión, los valores de adquisición o de ingreso al patrimonio, no pudiendo ser, en ningún caso

² Lo que para propósitos contables regulan las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad N°s. 2, 3 y 025-2001-EF/93.01, las cuales aplican la metodología del Ajuste Integral por Inflación.

³ El Decreto Legislativo Nº 627 estableció en cuanto al límite de reexpresión como principio rector que debía compararse el valor reexpresado con el valor del mercado o con el valor de cotización bursátil, o con el valor de participación patrimonial actualizado, según corresponda, y se escogía el menor de ellos, por ejemplo, que si el valor en bolsa de las inversiones era menor del valor en libros, procedía hacer el ajuste por fluctuación de valores, y esta fluctuación era deducible para propósitos del Impuesto a la Renta en aplicación del principio de "costo o mercado el menor" (RTF Nº 01025-4-1997).

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

los valores ajustados menores a los valores nominales, por lo que no podría existir un ajuste negativo. Siendo los valores de adquisición, de producción o de ingreso al patrimonio el que contempla el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al costo computable, significa, en otras palabras, que el límite de reexpresión no podía dar como resultado un valor menor a aquél que consta en libros, considerándose dicho valor en libros más el reajuste que hubieran sufrido en el ejercicio anterior.

*Como se advierte, el Decreto Legislativo Nº 797 sólo regula el **Ajuste por Inflación del Balance General**, es decir, cuando resultan mayores valores a aquellos valores nominales que figuran en libros, respecto de los activos no monetarios, pasivo no monetarios y patrimonio neto, de manera que queden expresados a moneda de valor constante a una fecha dada.*

Dicho Decreto Legislativo no ha contemplado el supuesto de la deflación, fenómeno contrario a la inflación, no pudiendo inferirse vía interpretación que tal supuesto se encuentra regulado. Constituye una opción técnico legislativa que el fenómeno de la deflación no tenga incidencia en materia tributaria, no pudiendo extenderse vía interpretación su alcance, mas aún cuando ello tendría incidencia en la base de cálculo para determinar el Impuesto a la Renta, lo que se encuentra expresamente prohibido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Lo anterior se corrobora cuando la Ley Nº 28394 dispone suspender la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria regulado por el Decreto Legislativo Nº 797 y sus normas modificatorias y complementarias, a partir del ejercicio gravable 2005.

Por lo señalado, se concluye que el Decreto Legislativo No. 797 no permite un ajuste por efecto deflacionario, por lo que sólo procede considerar, en el ejercicio 2001 que no existió inflación, el valor histórico de las partidas no monetarias, sin ningún tipo de ajuste.

En consecuencia, la Directiva Nº 001-2002/SUNAT, que precisa la aplicación de normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resulte inferior a la unidad, excede los alcances de lo dispuesto en el Decreto Legislativo Nº 797, procediendo disponer su inaplicabilidad de conformidad con lo establecido en el artículo 102º del Código Tributario."

Que en vista a que el Decreto Legislativo Nº 797 no resulta aplicable en épocas de deflación, tal como ocurrió en el ejercicio 2001 en el que no existió inflación, no procedía que se efectuara el ajuste por inflación con incidencia tributaria de las partidas no monetarias, por lo que el REI positivo determinado para dicho ejercicio debe ser dejado sin efecto, revocándose en este extremo la resolución apelada;

Que es preciso señalar que el criterio del acuerdo antes citado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10, suscrita el 17 de setiembre de 2002;

Que corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Código Tributario, que establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102º, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiendo, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalar dicho carácter y disponer su publicación en el diario oficial;

Resoluciones de Multa Nºs. 114-02-0002576 y 114-02-0002577

Que con relación a la Resolución de Multa Nº 114-02-0002576, conforme se aprecia de lo actuado (folios 40 y 45), respecto del Impuesto a la Renta de enero de 2001, el recurrente presentó la declaración jurada

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

original del Impuesto a la Renta mediante PDT 0621 con Nº de Orden 48395106 el 9 de febrero de 2001, siendo que el 29 de mayo y 23 de setiembre de 2002 presentó rectificatorias mediante PDT 0621 con Nºs de Orden 48952843 y 48955824;

Que el numeral 5 del artículo 176º del Código Tributario, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario;

Que el artículo 165º de código, dispone que la infracción será determinada y sancionada en forma objetiva y sancionada en forma administrativa, entre otras, con penas pecuniarias;

Que en tal sentido, al encontrarse acreditado que el recurrente presentó más de una declaración jurada rectificatoria por el período enero de 2001, ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176º del Código Tributario, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo;

Que la Resolución de Multa Nº 114-02-0002577 ha sido emitida por haber incurrido el recurrente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, en virtud de los reparos materia de autos referidos al gasto por servicios de transporte, gasto ajeno al giro del negocio, gasto por consumo de agua, y a la determinación del REI del ejercicio 2001;

Que los reparos al gasto por servicios de transporte y gasto ajeno al giro del negocio han sido mantenidos por esta instancia, mientras que el reparo al gasto por consumo de agua ha sido revocado a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento, y la determinación del REI del ejercicio 2001 ha sido dejado sin efecto, por lo que si bien la comisión de la infracción se encuentra acreditada, deberá procederse al recálculo del importe de la multa impuesta, en base a lo dispuesto por la presente resolución;

Con las vocales Muñoz García y Espinoza Bassino, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1160140000088/SUNAT del 29 de octubre de 2003 en el extremo referido al ajuste por inflación con incidencia tributaria de las partidas no monetarias en el ejercicio 2001, de conformidad con lo expuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1160140000088/SUNAT en cuanto al reparo al gasto por consumo de agua y a la Resolución de Multa Nº 114-02-0002577, debiendo la Administración Tributaria proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución, y **CONFIRMARLA** respecto a los reparos por servicios de transporte y compra de gas, así como en el extremo referido a la Resolución de Multa Nº 114-02-0002576.
3. **Declarar** de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"El Decreto Legislativo Nº 797, que aprueba las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, no resulta aplicable en un período en que no existe inflación.

En ese sentido, la Directiva Nº 001-2002/SUNAT, que precisa la aplicación de normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resulte inferior a la unidad, excede los alcances de lo dispuesto en el Decreto Legislativo Nº 797".

 9



Tribunal Fiscal

Nº 07528-2-2005

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


MUÑOZ GARCÍA
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/GV/jcs.