

I. RTF N° 312-3-97 de 03.04.97

Se tiene derecho a utilizar el íntegro del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas -IGV-, en caso se haya consignado, por error, en el Registro de Compras una factura emitida en dólares americanos como si fuese en nuevos soles, sin haber efectuado la conversión correspondiente. Para efectos de aplicar el crédito fiscal no utilizado oportunamente, deber presentarse declaraciones rectificatorias por los meses del período involucrado, situación que conlleva a la recomposición del débito y del crédito fiscal. Dado que en el presente caso, la recomposición del impuesto se inicia con un pago en exceso, no resulta de aplicación la multa por la omisión sustantiva a que hubiere lugar.

En relación con la citada Resolución del Tribunal Fiscal, consideramos que merecen comentarios los siguientes temas:

a) Derecho a utilizar el crédito fiscal del IGV

Como se sabe, para tener derecho a utilizar el crédito fiscal, se requiere cumplir -necesariamente- con los requisitos sustantivos y formales establecidos por Ley; es decir, que: a) la adquisición sea permitida como costo o gasto para la empresa, según la legislación del impuesto a la renta; b) la adquisición se destine a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, c) que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago; d) que el comprobante de pago haya sido emitido de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago; y, e) que el comprobante de pago haya sido anotado en el Registro de Compras.

En el caso materia de análisis, se habría cumplido con todos los requisitos sustanciales y formales para tener derecho a utilizar el crédito fiscal; sin embargo, el auditor fiscal ha reparado la utilización del crédito fiscal no registrado ni declarado inicialmente, en razón que consideraba que no había nacido el derecho a utilizar dicho crédito.



Al respecto, en caso se haya anotado en el Registro de Compras un monto distinto al consignado en el comprobante de pago, en razón de una errónea aplicación del tipo de cambio, o cualquier otra no anotado, dado que el íntegro del crédito fiscal se genera en un mismo momento, luego de haberse cumplido con los requisitos sustanciales y formales, en tanto que los errores en la determinación del "quantum" no produce la pérdida del crédito no aplicado, ya que sólo por norma con rango de ley se puede extinguir derechos y beneficios tributarios, según el principio de "legalidad", lo que no ha sucedido en el presente caso.

b) Procedimiento de regularización

En el mes de mayo de 1994, por error, se anotó en el Registro de Compras una factura emitida en dólares americanos como si fuese en nuevos soles; es decir, sin haber efectuado la conversión correspondiente, con lo cual se dejó de utilizar parte del crédito fiscal, situación que fue conocida recién en agosto de 1994, declarándose en dicho mes el crédito no utilizado. En tal sentido, compartimos el criterio del Tribunal referido a que el crédito fiscal no aplicado debió rectificarse en la declaración de mayo de 1994, en lugar de consignarlo en la declaración de agosto de 1994, mes en que la recurrente toma conocimiento del error incurrido. En efecto, dicho crédito se generó en el mes de mayo, y consecuentemente, ha debido rectificarse la declaración de dicho mes, y efectuar la recomposición del impuesto en los meses siguientes hasta noviembre de 1994, mes en que se produjo una omisión sustantiva, la misma que fue compensada con el pago en exceso del mes de mayo.

c) Improcedencia de la Multa

En relación con la supuesta multa por la omisión correspondiente al mes de noviembre de 1994, girada en base al numeral 2) del Artículo 178° del Código Tributario, el Tribunal la dejó sin efecto, dado que, en este caso particular, la recomposición del impuesto se inicia con un pago en exceso en el mes de mayo, no habiendo existido perjuicio financiero para el fisco.



En consecuencia, compartimos el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal, según el cual no resulta de aplicación ninguna multa debido a que la omisión se origina en la recomposición del Impuesto General a las Ventas, en cuyo primer mes del período se ha efectuado un pago en exceso, que luego ha sido compensado con las omisiones resultantes de dicha recomposición.

II. RTF N° 869-3-97 de 07.10.97

Los auditores fiscales observaron ciertas notas de crédito emitidas por devolución de mercaderías, pues consideraron que tratándose de operaciones en consignación, no procedía la emisión de notas de crédito, así como por el hecho que dichas notas de crédito carecían de algunos requisitos formales mínimos, tales como: libreta tributaria y domicilio del destinatario, entre otros. El Tribunal Fiscal sostiene que se trata de ventas y no de operaciones en consignación, siendo válidas las notas de crédito emitidas, pero habría incurrido en una infracción formal, debido a que las mismas no cumplían ciertos requisitos mínimos. En relación con la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal, consideramos que merece comentario el siguiente tema:

a. Motivos de emisión de notas de crédito

Las notas de crédito sólo pueden emitirse bajo alguno de los siguientes supuestos: a) por anulación total o parcial de una venta u operación, siendo necesaria la devolución de los bienes, en caso de venta o enajenación de los mismos; b) por ajustes en los precios, con posterioridad a la entrega de los comprobantes de pago; y c) por errores en la facturación, tales como consignar erróneamente los datos del cliente o destinatario, y/o los principales datos o características de las operaciones, entre otros.

En el caso materia de análisis, las facturas fueron emitidas por venta de bienes, y no por operaciones en consignación, según la documentación sustentatoria que obra en el expediente. En tal sentido, las notas de crédito se emitieron por una causal válida, según la legislación aplicable.

Sin embargo, la Administración Tributaria ha reparado tales notas de crédito, en razón que las mismas carecían de



ciertos datos del destinatario, tales como: libreta tributaria y domicilio fiscal; no obstante que dicha información se encuentra consignada en las facturas a las que hacen referencia, las mismas que obran en el expediente.

Al respecto, es de señalar que las notas de crédito sirven para sustentar los ajustes a las ventas u operaciones, así como al débito y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas. En tal sentido, las notas de crédito debieran producir sus efectos, siempre que se pueda demostrar que efectivamente se ha producido un ajuste en el cual, el proveedor debe disminuir sus ingresos o ventas y el débito fiscal, en tanto que el cliente debe reparar el gasto y el crédito fiscal respectivo.

En ese sentido, la falta de cierta información en las notas de crédito, no puede producir la invalidez de las mismas, en razón que dicha información mínima es importante para un adecuado control tributario, pero que no puede constituir requisito esencial para su validez.

Debe tenerse en cuenta que la citada información mínima no ha sido establecida por una norma con rango de ley, sino por el Reglamento de la Ley del IGV; razón por la cual, el reparo de la Administración Tributaria contraviene el principio de "jerarquía normativa", al pretender que el Reglamento exceda los alcances de la Ley.

En ese orden de ideas, consideramos que el incumplimiento de obligaciones formales o accesorias no pueden conllevar el desconocimiento de derechos sustantivos, tales como la procedencia de ajustes en las ventas u operaciones, mediante notas de crédito. En todo caso, se habría incurrido en una infracción formal, susceptible de la aplicación de una multa u otra sanción administrativa.

III. RTF N° 1210-4-97 de 18.12.97

Los auditores fiscales efectuaron dos reparos sobre la razonabilidad del gasto y la utilización del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

En el primer caso, se observaron ciertos desembolsos por servicios de remodelación y refacción de inmuebles, los



mismos que no pueden considerarse como "gastos deducibles" sino como "gastos capitalizables", en razón del carácter permanente de las mejoras, con una vida útil mayor al ejercicio anual, así como por la significación económica de las inversiones efectuadas, según fundamenta el Tribunal Fiscal.

En el segundo caso, la Administración Tributaria ha reparado ciertos gastos de intermediación financiera, en razón que no se habría cumplido con el denominado principio de "causalidad". Al respecto, el Tribunal Fiscal ha declarado que para la aplicación del citado principio, no basta invocarlo, sino que debe demostrarse la necesidad del gasto, lo que no se ha probado en el presente caso.

En relación con la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal, consideramos que merecen comentarios los siguientes temas:

a) Deducción de los gastos de remodelación y refacción de inmuebles

La remodelación de un inmueble implica la introducción de "mejoras útiles" o "de recreo", las mismas que - normalmente- aumentan el valor del bien; en tanto que las refacciones al inmueble, generalmente, implican la ejecución de "mejoras necesarias", las mismas que - normalmente- mantienen el valor económico del bien. Sin embargo, para efectos contables, en ambos casos los desembolsos efectuados deben incrementar el monto del activo fijo, y no cargarse directamente a resultados, en razón que tales mejoras constituyen partes integrantes o accesorias al inmueble, las mismas que tienen carácter permanente, y no se consumen en un período menor de un año.

Al respecto, es de señalar que es "parte integrante" lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien, tal como sucede con los muros, pisos, columnas y vigas; en tanto que es "parte accesorio" aquel bien que, sin perder su individualidad, se encuentra permanentemente afectado a un fin económico u ornamental con respecto a otro bien, tal como puede ser la carpintería en madera y metal.

Por tanto, consideramos que los desembolsos efectuados por los mencionados conceptos han debido activarse, siendo deducible sólo la depreciación del período, pero



de ninguna manera debió cargarse a resultados el íntegro de las inversiones efectuadas.

b) Razonabilidad de los gastos

Sin perjuicio de lo expuesto, es importante señalar que el contribuyente debió demostrar la razonabilidad de las mencionadas inversiones en los locales, propios o alquilados, que utiliza la recurrente para la generación de rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora de las mismas, conforme lo dispone el principio de "causalidad"; pues en caso contrario, tampoco podría aceptarse la deducción de la mayor depreciación de los activos fijos, por no cumplirse el citado principio.

En ese sentido, compartimos la opinión del Tribunal al sostener que para aplicar el principio de "causalidad", no basta invocarlo, sino que debe probarse el mismo. Debe tenerse en cuenta que los contribuyentes deben archivar en forma ordenada y sistematizada, no sólo los originales de las facturas de los proveedores, sino también, los contratos, reportes, informes, papeles de trabajo, avances de obras, planos, estudios técnicos o especializados, y toda evidencia relevante que permita demostrar que los servicios o contratos de construcción fueron efectivamente ejecutados.

c) Gastos de intermediación financiera

También resulta de aplicación lo señalado sobre el principio de "causalidad". En este supuesto, debemos mencionar que el contribuyente no ha cumplido con explicar ni sustentar qué servicios fueron prestados a la recurrente, a efectos de verificar si son necesarios para la generación de rentas y/o mantenimiento de la fuente. En el presente caso, la recurrente sólo mencionó que había pagado comisiones mercantiles, sin sustentar la razonabilidad de los servicios involucrados.

Lima, diciembre de 1998

