

EXPEDIENTE N° : 303-96
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 23 de junio del 2000

Vista la apelación interpuesta por S.A., contra la Resolución de Oficina Zonal N° 145-4-00433/SUNAT, emitida el 30 de junio de 1995 por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara proseguir con la cobranza de las Resoluciones N°s. 91.072.501.C.00084, 91.072.501.C.00089 y 91-072-501-C.00094, sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente a los ejercicios 1986, 1987 y 1988, Resoluciones N°s. 91.072.102.C.00082, 91.072.102.C.00086, 91.072.102.C.00091 y 91.072.102.C.00095, sobre Impuesto a la Renta de los ejercicios 1986, 1987, 1988 y 1989 y Resolución N° 91.072.001.C.00098, sobre Contribución al FONAVI del ejercicio 1989.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, la controversia consiste en determinar si resultan procedentes los reparos efectuados al Impuesto a la Renta por: 1) Facturas que no reúnen los requisitos legales, 2) Diferencias de inventario en harina de pescado, 3) Diferencias de inventario en aceite de pescado, 4) Desconocimiento de la pérdida tributaria arrastrable de 1985, 5) Gastos No deducibles – gastos de viaje, de representación y reparación de vehículos, 6) Intereses presuntos y 7) Dividendos presuntos;

Que asimismo, se discute si procede la acotación por concepto del Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 1986, 1987 y 1988;

Que respecto al reparo por facturas que no reúnen los requisitos legales, cabe indicar que el artículo 50° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 300-85-EF, establecía los gastos que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de cualquier categoría, no encontrándose incluidos la de aquellos gastos cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos mínimos sobre otorgamiento de facturas;

Que el 5 de agosto de 1989 se publicó el Decreto Legislativo N° 521, norma que mediante su artículo 5° agregó el inciso l) al artículo 50° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que no serían deducibles, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos formales establecidos en las normas legales vigentes sobre facturas y comprobantes de pago;

Que de acuerdo con el artículo 195° de la Constitución Política del año 1979, las leyes que se refiriesen a tributos de periodicidad anual regirían desde el primer día del siguiente año calendario, disposición que fue recogida por la norma XI del Decreto Supremo N° 395-82-EFC, Texto Único Ordenado del Código Tributario vigente para los ejercicios en cuestión, por lo que al ser el Impuesto a la Renta un tributo de periodicidad anual, es a partir del ejercicio de 1990, que no resultarían deducibles los gastos cuya documentación no cumpliera con los requisitos formales;

Que en el caso de autos, la Administración reparó la renta neta imponible, en los ejercicios 1986, 1988 y 1989, por sustentar gastos con documentación que no reunía los requisitos señalados en las normas legales vigentes, sin cuestionar el fondo, sino sólo la formalidad del comprobante, sin embargo conforme a lo anotado en los considerandos precedentes, dicha exigencia no era válida por lo que procede dejar sin efecto tal reparo;

/...

- 2 -

Que respecto al reparo por diferencias de inventario en harina y aceite de pescado, es preciso anotar que el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 395-82-EFC, facultaba a la Administración Tributaria a acotar y liquidar de oficio los tributos cuando surgieran circunstancias previstas en sus incisos a) al h), asimismo, el artículo 89° de la misma norma, indicaba que en los casos en que la Administración Tributaria liquidase de oficio el tributo, lo haría sobre base cierta, siempre que los libros, registros contables y documentación del contribuyente fueran fehacientes; para ello podía valerse de información probada de terceros, a falta de estos elementos o de disponerlos las leyes tributarias, el tributo podía determinarse sobre base presunta, adecuándose a la realidad económica de la recurrente;

Que el artículo 100° del Decreto Supremo N° 300-85-EF, cuyo texto fue recogido por el artículo 100° del Decreto Supremo N° 185-87-EF, disponía que la Dirección General de Contribuciones - actualmente SUNAT - podía determinar de oficio el monto del impuesto en base a diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos que señalase el Reglamento;

Que en el presente caso, la Administración determinó, en la etapa de fiscalización ventas omitidas en los ejercicios 1986, 1987 y 1988, basándose en diferencia de inventarios de harina de pescado en estos años por 7,157 TM (fojas 866), 4,656 TM (fojas 852) y 7,091.89 TM (fojas 831), respectivamente, y de aceite de pescado por 4,920 TM, 1,813 TM y 667.227 TM, respectivamente; es decir, aplicó un procedimiento de determinación sobre base presunta, por lo que debe determinarse, la existencia de la causal para la aplicación de este procedimiento, conforme a lo señalado en los considerandos precedentes;

Que en las resoluciones de determinación impugnadas, la Administración no ha señalado ni ha acreditado causal para la aplicación de la determinación sobre base presunta, tal como lo establecían los citados artículos 88° y 89° del Código Tributario, tampoco fluye esto de los papeles de trabajo de fiscalización, inclusive, en el resultado del Requerimiento N° 0063 del 9 de abril de 1994, el auditor de la Administración deja constancia que el recurrente cumplió con presentar los libros y documentos solicitados, sin hacer ninguna observación de los mismos, asimismo, no se hace mención a las diferencias de inventario detectadas, respecto a las cuales no se le requirió la sustentación correspondiente a la recurrente en la etapa de fiscalización, de allí que en reclamación la recurrente señaló que la Administración le estaba atribuyendo indebidamente como producción adicional la planta de harina de cola cuando ello en realidad es parte del proceso productivo de la harina de pescado;

Que al no existir causal para la determinación sobre base presunta, la Administración no puede efectuar reparos bajo el procedimiento de diferencia de inventario, resultando nulos al amparo del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario;

Que respecto al reparo por desconocimiento de pérdida tributaria arrastrable de 1985, cabe indicar que la Administración en la Resolución de Acotación N° 91.072.102.C.00082, reparó la suma de S/. 40.73 por el exceso de pérdida arrastrable proveniente de ejercicios anteriores, al comparar el importe de pérdida consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 1986, ascendente a I/. 86'108,069.00, y el establecido en la Resolución de Acotación N° 90.072.102.C.0836, por I/. 45'379,622.00;

Que el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Acotación N° 90.072.102.C.0836 fue declarado inadmisibles por la Resolución de Oficina Zonal N° 145-4-000262, que fue notificada el 1 de diciembre de 1994, y, posteriormente mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 195-1-97 del 17 de enero de 1997, se declaró nulo el concesorio de la apelación por haber sido interpuesto fuera del plazo dispuesto por el artículo 146° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, y ordenó devolver los actuados a la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, por lo que quedó firme la Resolución de Acotación en cuestión;

/...

- 3 -

Que de acuerdo a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 1986 N° 067685, la pérdida de ejercicios anteriores declarada ascendía a l/. 86' 108,069.00, y estaba constituida por la pérdida arrastrable de la recurrente y la de otras empresas que absorbió el 1 de febrero de 1986, según comunicación del 11 de mayo de 1987 hecho que no fue considerado por la Administración y que explicaría el mayor monto de la pérdida, por lo que debe declararse nula e insubsistente la apelada en este extremo a efecto que la Administración recalculé el importe del reparo;

Que sobre el reparo por gastos de viaje no deducibles en los ejercicios 1988 y 1989, cabe indicar que la Administración sustenta el reparo en el hecho que la recurrente no presentó el Libro de Actas en el que conste la autorización para realizar el viaje así como los documentos comerciales relacionados con éste;

Que en cuanto a la primera observación conviene anotar que de conformidad con los artículos 141° y 168° del Decreto Supremo N° 003-85-JUS - Texto Unico Ordenado de la Ley General de Sociedades, vigente en los períodos acotados - en el Libro de Actas se anotaban los acuerdos del Directorio de la empresa o los de la Junta General de Accionistas, pudiendo llevar un libro para cada órgano o el mismo para ambos;

Que de acuerdo con el inciso s) del artículo 40° del Decreto Supremo N° 185-87-EF, eran deducibles de las rentas de tercera categoría, los gastos de viaje que fueran indispensables de acuerdo con la actividad productora de la renta gravada, la necesidad del viaje quedaba acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos, con la factura de los pasajes;

Que dicha norma no exigía como requisito para la deducción de gastos de viaje que éstos o las operaciones comerciales relacionados con ellos fuera autorizados por el Directorio o la Junta General de Accionistas - en cuyo caso sí debían constar en el Libro de Actas -; tampoco exigía la presentación de informes por parte de la persona que viajó, tan solo hacía referencia a la acreditación de la necesidad del viaje mediante la correspondencia comercial respectiva o cualquier otra, y no necesariamente con la indicada por la Administración;

Que sin embargo, en cuanto a la segunda observación, corresponde señalar que según se desprende del Informe General elaborado por la Administración, la recurrente no presentó la documentación comercial que acreditase la necesidad de tales gastos para la generación de las rentas gravadas, por lo que procede mantener el reparo;

Que respecto al reparo por gastos de representación, es preciso anotar que de acuerdo a lo establecido en el inciso r) del artículo 40° del Decreto Supremo N° 185-87-EF, y artículo 89° del Decreto Supremo N° 529-85-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para deducir los gastos de representación era necesario: 1) que estos no superasen el 0.5% de los ingresos brutos ú 80 UIT por lo cual se reparaba el exceso, y 2) que existiera causalidad con la generación de rentas gravadas, es decir, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento señalaban como requisito para su deducción la existencia de acuerdos que autorizase su realización;

Que si bien la Administración no ha cuestionado que el importe total de los gastos haya superado los límites referidos, la recurrente no ha acreditado que los gastos de representación realizados hayan tenido como finalidad la generación de rentas gravadas, por lo que debe mantenerse este reparo;

Que en cuanto al reparo por gastos de reparación de vehículo, la Administración observó en el ejercicio 1988, la reparación del auto MAZDA DA.-323 con placa BQ-9079, según Comprobante N° 10284, debido a que este vehículo no se encontraba dentro del activo de la recurrente;

/...

- 4 -

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que si bien el citado vehículo no es de su propiedad, es utilizado por ella, debe indicarse que el artículo 40° adicionado por el Decreto Legislativo N° 362, no estableció que los vehículos utilizados por la empresa debían ser propios, sin embargo, la recurrente debió demostrar que éste se encontraba efectivamente a su servicio, mediante el contrato de alquiler o cesión en uso, en el que además se estipulase que los gastos de reparación y mantenimiento corrían por cuenta de ella, el comprobante de pago del servicio, entre otra documentación, lo cual no ha presentado ni en la etapa de reclamaciones ni en la de apelación; por lo tanto debe mantenerse el reparo;

Que en cuanto al reparo por intereses presuntos en los ejercicios 1988 y 1989, calculados sobre préstamos efectuados a accionistas, el artículo 26° del Decreto Supremo N° 185-87-EF, disponía que para efectos del Impuesto a la Renta, se presumía, sin admitir prueba en contrario que todo préstamo en dinero o cualquiera fuera su denominación, naturaleza, forma o razón, devengaba un interés no inferior a la tasa fijada por el Banco Central de Reserva del Perú para los redescuentos a los bancos comerciales, esta presunción operaba aún cuando no se hubiera fijado el interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengaría interés, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor;

Que el artículo 50° del Decreto Supremo N° 529-85-EF, señalaba en sus párrafos primero y segundo que para la presunción de intereses sólo se consideraba préstamo aquella operación de mutuo en la que mediase entrega de dinero o que implicase pago por cuenta de terceros siempre que hubiera obligación de devolver, por el contrario, no se consideraban préstamos los pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de dinero en calidad de depósito, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin;

Que mediante el Requerimiento N° 053-95-Z1-0152, emitido por el área de Reclamaciones, la Administración solicitó los contratos de pesca y de suministro de materia prima y habilitación pesquera, así como las liquidaciones finales de pago a los accionistas, en los ejercicios 1988 y 1989; sin embargo, en el resultado de dicho Requerimiento omite pronunciarse sobre la presentación de esta documentación;

Que en el resultado del Requerimiento relacionado con la Carta N° 016-90-EF-SUNAT-A-9000 del área de fiscalización, consta que la Administración no observó la existencia de préstamos, asimismo, no existen papeles de trabajo en los que se aprecie la determinación total de préstamos, del cálculo de los intereses, del Libro, Registro Contable o contrato sobre operaciones de préstamos, las circunstancias en las que se efectuaron y los beneficiarios de los mismos, y si involucraron bienes o dinero, por lo que debe dejarse sin efecto el citado reparo;

Que respecto a los dividendos presuntos, teniendo en cuenta que los mismos fueron calculados de acuerdo a los reparos antes mencionados, la Administración deberá recalcular el importe total de los dividendos presuntos, de acuerdo a lo establecido para cada uno de estos reparos en la presente resolución, tomando en cuenta para ello a lo dispuesto por los artículos 24° y 62° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que en cuanto al Impuesto General a las Ventas, la recurrente señala que las omisiones determinadas se deben a que la Administración desconoció el crédito fiscal no utilizado ascendente a S/. 182.22, correspondiente al ejercicio 1984, respecto al cual se emitió la Resolución de Acotación N° 77240-00099, que fue reclamada mediante el expediente N° 1241-87;

/...

- 5 -

Que según el Informe N° 038-2000/ND-0140, emitido por la Oficina Zonal Chimbote, el expediente de reclamación interpuesto contra la citada Resolución de Acotación no fue encontrado en sus archivos ni se encontró registrado recurso de reclamación alguno, no obstante, en la página 10/21 de la apelada se reconoce la existencia de la impugnación e incluso se señala que se mantienen las resoluciones impugnadas debido a que no existe resolución que quiebre la Resolución de Acotación N° 77240-00099;

Que en la cédula de pagos del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1985, consta que en el período enero el crédito fiscal del mes anterior (diciembre 1984) es I/. 261,707.00, suma que coincide con la consignada en la declaración jurada anual 1985, como saldo a favor inicial del Impuesto General a las Ventas de ese período;

Que según la determinación del Impuesto General a las Ventas proporcionado por la recurrente con ocasión de la fiscalización de los ejercicios 1982 a 1984, producto de la cual se emitió la Resolución de Acotación N° 77240-00099, el saldo a favor resultante en el período diciembre 1984 es I/. 192,220.95, importe menor al declarado, asimismo, en la referida Cédula de Pagos del Impuesto General a las Ventas del período 1985, se aprecia que en el período diciembre, la recurrente autodeterminó un impuesto a pagar ascendente a I/. 496,259.14;

Que en la cédula de pagos del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1986, consta que en el período enero 1986, la recurrente no arrastra saldo a favor de períodos anteriores, e incluso autodetermina y cancela I/. 15,000.00 por este tributo;

Que como se advierte, los reparos al Impuesto General a las Ventas para los ejercicios de 1986, 1987 y 1988 no tienen como origen el desconocimiento del crédito fiscal del ejercicio 1984;

Que de acuerdo con las cédulas de determinación del Impuesto, las omisiones se determinaron en función a las ventas mensuales y crédito fiscal anotados en los Registros de Compras y de Ventas de la recurrente, cuyos importes diferían de los consignados en las declaraciones juradas mensuales, de lo cual se evidencia que es éste el motivo de la emisión de las resoluciones impugnadas, el mismo que no ha sido desvirtuado por la recurrente;

Que en cuanto a la Resolución de Acotación N° 91.072.001.C.0098, sobre la Contribución al FONAVI del ejercicio 1989, emitida por S/. 26.07, es preciso anotar de acuerdo al Oficio N° 082-2000-ND-1040 del 12 de julio del 2000, la recurrente no se encuentra dentro del supuesto del inciso b) de la segunda disposición transitoria del Decreto Supremo N° 022-2000-EF, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Supremo N° 022-2000-EF, procede dejar sin efecto el valor señalado y revocar en este extremo la apelada;

Que las Resoluciones de Acotación N°s. 91.072.102.C.00082 y 91.072.102.C.00086, respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1986 y 1987, fueron emitidas por S/. 8.73 y S/. 9.85, respectivamente, y luego modificadas por la Resolución de Oficina Zonal N° 145-4-00433/SUNAT a las sumas de S/. 3.44 y S/. 2.07, no obstante, se encuentran vinculadas a la determinación de pérdidas arrastrables, por lo que se encuentran dentro de la excepción a la que se refiere el inciso a) de la Segunda Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 022-2000-EF, debiendo procederse al quiebre solo si como resultado del análisis final conforme a los criterios que en la presente resolución se señala, se determinase un monto materia de cobranza que no excediese de S/. 60.00;

/...

- 6 -

Que finalmente debe anotarse que conforme con la Ley N° 27254 publicada el 30 de abril del 2000 las deudas exigibles con anterioridad al 1 de enero de 1993, deben actualizarse hasta el 31 de diciembre de 1992 según el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 848 y normas modificatorias y luego a partir del 1 de enero de 1993 y hasta la fecha de pago, conforme a lo previsto en el artículo 33° del Código Tributario que resulte aplicable, considerándose a tal efecto la tasa de interés moratorio (TIM) vigente en cada período;

Que en el presente caso, las deudas materia de discusión son exigibles con anterioridad al 1 de enero de 1993, por lo que la Administración deberá recalcular los intereses conforme con el procedimiento antes descrito;

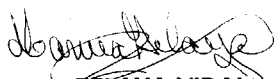
De acuerdo con el Dictamen de la vocal Chau Quispe, cuyos fundamentos se reproduce;

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 145-4-00433/SUNAT del 30 de junio de 1995, en cuanto a la Resolución de Acotación N° 91.072.001.C.0098 dejándola sin efecto, y declararla **NULA E INSUBSISTENTE** en lo demás que contiene debiendo reliquidarse los valores conforme a lo expuesto en la presente resolución.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.




ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA



CHAU QUISPE
VOCAL



LEON HUAYANCA
VOCAL



Arribo de las Casas
Secretaria Relatora
CHQ/AC/rag.

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 303-96
DICTAMEN : N° 173 Vocal Chau Quispe
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 23 de junio del 2000

Señor:

S.A., debidamente representada por el señor
interpone recurso de apelación contra la Resolución de Oficina Zonal N° 145-4-00433/SUNAT, emitida el 30 de junio de 1995 por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara proseguir con la cobranza de las Resoluciones N°s. 91.072.501.C.00084, 91.072.501.C.00089 y 91-072-501-C.00094, sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente a los ejercicios 1986, 1987 y 1988, Resoluciones N°s. 91.072.102.C.00082, 91.072.102.C.00086, 91.072.102.C.00091 y 91.072.102.C.00095, sobre Impuesto a la Renta de los ejercicios 1986, 1987, 1988 y 1989 y Resolución N° 91.072.001.C.00098, sobre Contribución al FONAVI del ejercicio 1989.

Argumentos de la recurrente:

La recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución de Superintendencia 145-4-00433/SUNAT en cuanto a los pronunciamientos sobre las Resoluciones de Acotación N°s. 91.072.102.C.00082, 91.072.102.C.00084, 91.072.102.C.00086, 91.072.102.C.00089, 91.072.102.C.00091, 91.072.102.C.00094, 91.072.102.C.00095 y 91.072.102.C.00098 respecto a las cuales argumenta:

1. Impuesto General a las Ventas (Resoluciones de Acotación N° 91.072.501.C.00084, 91.072.501.C.00089 y 91.072.501.C.00094)

La recurrente afirma tener un crédito fiscal no utilizado ascendente a S/. 182.22, el cual se encuentra detallado en el recurso de reclamación del 3 de junio de 1987 contra la Resolución de Acotación N° 772-40-00099. Manifiesta que dicho recurso aún no ha sido resuelto sin embargo, la Administración asume que es improcedente.

Manifiesta no estar de acuerdo con el prorrateo aplicado por la Administración, pues el Impuesto General a las Ventas fue determinado en estricta aplicación de las normas legales vigentes.

2. Contribución al FONAVI (Resolución de Acotación N° 91.072.001.C.00098)

Respecto a la omisión del pago de la Contribución al FONAVI-Cuenta de Terceros correspondiente a Diciembre 1989, la recurrente indica que canceló dicho tributo el 20 de enero de 1990, mediante el recibo N° 9034885.

3. Impuesto a la Renta (Resoluciones de Acotación N° 91.072.102.C.00082, 91.072.102.C.00086 91.072.102.C.00091 y 91.072.102.C.00095)

Reparos a gastos por facturas que no reúnen la totalidad de requisitos contemplados en el Decreto Supremo N° 213-81-EFC y en el Decreto Supremo N° 202-82-EFC.

La recurrente sostiene que no se puede desconocer el gasto debido a que los comprobantes de pago no reúnen la totalidad de requisitos contemplados en los reglamentos sobre la materia, pues la intención del legislador, al dictar estas normas es evitar que se omitan los datos que permitan la identificación del emisor o de la operación realizada.

De acuerdo con el Decreto Supremo N° 259-89 la emisión de comprobantes de pago que no reunieran los requisitos formales que permitieran identificar al otorgante y a la operación realizada constituía infracción sancionada con cierre de establecimiento.

/...

R.T.F. N° 520-2-2000

Adicionalmente afirma que el artículo 50° del Decreto Legislativo N° 200 y sus posteriores Textos Unicos Ordenados no contemplaban como gasto no deducible este hecho; recién a partir de 1990, con la dación del Decreto Legislativo N° 521 es incluido como gasto no deducible.

Concluye que, los comprobantes de pago en controversia permiten identificar al otorgante y a la operación por lo que el reparo carece de base legal.

Diferencias de inventario en la venta de pescado

La recurrente manifiesta que la Administración ha mantenido en parte los reparos formulados por la supuesta venta de 19.000, 405.000 y 11,224.702 toneladas métricas de harina de pescado.

Indica que la Administración ha duplicado parte de la producción de harina al considerar dentro del cálculo de las diferencias de inventario la producción obtenida por la planta de cola, entendiéndola como un proceso distinto e independiente; aclara que dicha planta no es una línea diferente sino que integra la línea de producción total, y que los concentrados obtenidos en la planta de cola se incorporan al proceso único de producción de harina de pescado obteniéndose un solo resultado final de producción.

Diferencias de inventario en la venta de aceite de pescado

La recurrente sostiene que la diferencia entre el aceite de pescado vendido y el producido fue utilizado como combustible, tal como lo acreditan sus reportes de producción.

Pérdida Tributaria del ejercicio 1985

La recurrente señala que la Administración ha reparado la acumulación de la pérdida tributaria del ejercicio 1985, respecto al cual se emitieron las Resoluciones de Acotación N°s. 90-072-102-C-0836 y 90-072-501-C-0837, reclamadas según el expediente N° 021-P-90 sobre el cual recayó la Resolución Zonal N° 145-4-00262 del 29 de noviembre de 1994 que no ha sido materia de ningún recurso de apelación.

Gastos No deducibles

Respecto a los gastos de viaje e impuestos a los mismos, la recurrente manifiesta que conforme al inciso s) del artículo 40° del Decreto Legislativo N° 200 eran deducibles de las rentas de tercera categoría los gastos de viaje que fueran indispensables para la actividad productora de rentas gravadas; durante 1988 y 1989 empleados suyos viajaron al exterior para concretar exportaciones y gestionar la importación de bienes de capital necesarios para el proceso productivo.

Sostiene que los dispositivos legales exigían que se acreditaran los gastos, con la factura del pasaje, y la necesidad del viaje, con la correspondencia y con cualquier otra documentación pertinente, y no necesariamente con un acta de directorio como pretende la Administración.

En cuanto al reparo mantenido con el Registro N° 10168, indica que éste se origina en el reembolso de gastos de representación efectuados por el gerente general. Al respecto, afirma que el artículo 40° inciso r) del Decreto Legislativo N° 200 permitía la deducción hasta cierto límite de los gastos de representación de la empresa, dentro de los cuales se debía considerar a los obsequios que permitieran mantener o mejorar la posición en el mercado, como lo establecía el artículo 89° del Decreto Supremo N° 529-85-EF.

Por otro lado, manifiesta que el gasto según el Comprobante N° 10284, referido a la reparación del vehículo BQ-9079, debe ser deducible, pues si bien éste último no forma parte de su activo, está a su servicio generando rentas gravadas y que, además, el último párrafo del artículo 40° adicionado por el Decreto Legislativo N° 362, permitía la deducción, hasta cierto límite, de los gastos de mantenimiento y reparación de los vehículos al servicio de la empresa, sin exigir que fueran de su propiedad.

/...

Finalmente, en lo que concierne a intereses presuntos por supuestos préstamos a accionistas, argumenta que se tratan de pagos anticipados recibidos por las empresas accionistas en virtud de contratos de suministro de materia prima y habilitación pesquera; dichos pagos son deducidos de la respectiva liquidación final.

Argumentos de la Administración:

La Administración manifiesta en el Informe N° 479-95-SUNAT/Z1-0152 que sustenta la apelada:

1. Reparos al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

1.1. Facturas que no reúnen los requisitos de ley

Los Decretos Supremos N°s. 213-81-EFC y 202-82-EFC, vigentes en los ejercicios 1985, 1986, 1987 y 1988, establecieron la obligación de entregar comprobantes de pago y señalaron los requisitos que debían cumplir; por lo tanto, para efectos del Impuesto a la Renta debía sustentar gasto o costo con las facturas o comprobantes de pago que reunieran los requisitos exigidos; lo contrario implicaría desconocer la existencia y vigencia de estos dispositivos.

1.2. Diferencias de inventario en la venta de harina de pescado.

Según información de la Región Chavín, la producción de las plantas de agua de cola mejora el rendimiento de la materia prima en harina de pescado y forma parte de la línea de producción de ésta, por lo cual se levanta el reparo; sin embargo subsiste una diferencia en los ejercicios 1986, 1987 y 1988.

1.3. Diferencias de inventario en la venta de aceite de pescado.

La recurrente no ha demostrado, con la documentación sustentatoria correspondiente (guías o partes de almacén), haber destinado la diferencia respecto a la producción en los ejercicios 1986 a 1988, por lo tanto, el reparo se mantiene.

1.4. Pérdida Tributaria.

Producto de fiscalización se ha reparado la pérdida tributaria declarada por la recurrente según la Resolución de Acotación N° 90.072.102.C.0836, la cual fue reclamada; sin embargo, la Resolución Zonal N° 145-4-00262 declaró inadmisibles los recursos; por tanto el reparo se mantiene.

1.5. Gastos no deducibles.

- a) *Gastos de viaje:* La recurrente no presentó los libros de actas en los cuales debe constar la autorización para el viaje, para realizar la operación (contratos comerciales) y el informe del funcionario designado.
- b) *Gastos de representación:* La recurrente no presentó el acuerdo mediante el cual se autoriza a realizar gastos de representación, ni documentación sustentatoria que acredite que los gastos reparados se efectuaron conforme al inciso r) del artículo 40° del Decreto Supremo N° 185-87-EF y al artículo 89° del Decreto Supremo N° 529-85-EF
- c) *Reparación de vehículo:* El vehículo Mazda DA.-323 de placa BQ-9079, cuyo gasto de reparación se reparó no figura como activo fijo de la recurrente, conforme a la verificación del Libro de Activo Fijo.

1.6. Interés presunto.

Conforme al artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se presume sin admitir prueba en contrario que los préstamos en dinero, cualquiera sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devengan un interés no inferior a la tasa fijada por el

/...

Banco Central de Reserva del Perú para los redescuentos a los bancos comerciales. El artículo 49° exceptúa de la definición de préstamo a los retiros en dinero a cuenta de las utilidades y hasta el monto que le corresponde al cierre del ejercicio, que efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades no consideradas personas jurídicas por el Impuesto a la Renta, situación que no corresponde a la recurrente por ser persona jurídica.

2. Reparos al Impuesto a la Renta de Segunda Categoría.

En el proceso de fiscalización se detectaron reparos al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - diferencia de inventarios, gastos no deducibles e intereses presuntos - que implican una disposición indirecta de la renta, por lo que es de aplicación lo previsto en los artículos 23° inciso a), 24° numeral 6 y 62° del Decreto Legislativo N° 200, respecto a dividendos presuntos.

3. Reparos al Impuesto General a las Ventas.

De acuerdo al artículo 36° del Decreto Supremo N° 109-85-EF el crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a actividades gravadas y no gravadas con el impuesto, cuya contabilización no pueda hacerse separadamente, estaba limitado al porcentaje, expresado sin decimales, que se obtuviese de la relación entre el monto de las adquisiciones de bienes y servicios destinados a actividades gravadas y el total de adquisiciones destinadas tanto a actividades gravadas como no gravadas.

Respecto al crédito fiscal de 1984, que la recurrente aduce tener, mediante la Resolución de Acotación N° 7724000099 se determinó omisión en el pago del Impuesto General a las Ventas de ese período al repararse el crédito fiscal por no contabilizar separadamente la adquisición de bienes gravados y no gravados. Si bien la recurrente reclama dicho valor, no existe resolución que quiebre dicho valor; sobretodo si se considera que los argumentos esgrimidos en el recurso señalado carecen de sustento, pues el registro debió efectuarse en el Registro de Compras y no en auxiliares.

4. Reparos a la Contribución al FONAVI.

El reparo se mantiene porque se ha comprobado que la recurrente no ha cancelado la totalidad de la Contribución al FONAVI del período diciembre 1989.

Análisis:

Encontrándose en trámite el presente expediente, se ha dictado el Decreto Supremo N° 022-2000-EF, que en su artículo 3° establece que el Tribunal Fiscal declarará la procedencia de oficio de los recursos de apelación que se encuentren en trámite respecto de las deudas tributarias que la Administración declare como deudas de recuperación onerosa.

De otro lado, la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo antes citado, establece que tratándose de deudas tributarias administradas y/o recaudadas por la SUNAT, debe entenderse como deudas tributarias de recuperación onerosa, aquellas que se hubieren generado hasta el 31 de diciembre de 1994, cuyo saldo de tributo o multa, sin actualización o recargo alguno, pendiente de pago a la fecha de entrada en vigencia del presente dispositivo no supere la suma de sesenta nuevos soles (S/. 60.00), por cada Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago u otras que contengan deuda tributaria.

El primer párrafo del inciso a) de la Segunda Disposición Transitoria de la norma en referencia, señala que lo indicado en dicha Primera Disposición no será de aplicación a los reparos que se encuentren referidos a la determinación de pérdidas, crédito fiscal, saldos a favor o pagos indebidos o en exceso. En el segundo párrafo de esta disposición se indica que si con la resolución que resuelve la impugnación se determinara un monto materia de cobranza y éste no excediera a Sesenta Nuevos Soles (S/. 60.00) conforme a lo previsto en la disposición anterior, se establecerá en la misma resolución la extinción de dicha deuda.

El inciso b) de la misma disposición establece que el quiebre de los valores no procede si estos son materia de procesos penales que se encuentren en trámite por delito de defraudación tributaria o aquellas cuyo proceso penal hubiere concluido con sentencia condenativa.

/...

R.T.F. N° 520-2-2000

De acuerdo con el Oficio N° 082-2000-ND-1040 del 12 de junio de 1999 del Jefe de la Oficina Zonal de Chimbote la recurrente no se encuentra dentro del supuesto del inciso b) de la segunda disposición transitoria del Decreto Supremo N° 022-2000-EF.

Según se puede apreciar, la Resolución de Acotación N° 91.072.001.C.00098, sobre la Contribución al FONAVI del ejercicio 1989, se emitió por S/. 26.07. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Supremo N° 022-2000-EF, procede dejar sin efecto el valor señalado y revocar en este extremo la Resolución de Oficina Zonal apelada.

Las Resoluciones de Acotación N°s. 91.072.102.C.00082 y N° 91.072.102.C.00086, respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1986 y 1987, fueron emitidas por S/. 8.73 y S/. 9.85, respectivamente, y luego modificadas por la Resolución de Oficina Zonal N° 145-4-00433/SUNAT a las sumas de S/. 3.44 y S/. 2.07, no obstante, se encuentran vinculadas a la determinación de pérdidas arrastrables, por lo que se encuentran dentro de la excepción a la que se refiere el inciso a) de la Segunda Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 022-2000-EF, debiendo procederse al quiebre solo si como resultado del análisis final conforme a los criterios que en el presente dictamen se señala, se determinase un monto materia de cobranza que no excediese de S/. 60.00, lo que deberá ser considerado por la Administración.

Considerando lo anteriormente expuesto y los argumentos vertidos por las partes surge que la controversia se centra en los siguientes reparos, los cuales originaron la emisión de las Resoluciones de Determinación objeto de análisis:

Impuesto a la Renta:

- Facturas que no reúnen los requisitos legales.
- Diferencias de inventario en harina de pescado.
- Diferencias de inventario en aceite de pescado.
- Desconocimiento de pérdida tributaria arrastrable de 1985.
- Gastos No deducibles.
- Intereses presuntos.
- Dividendos presuntos.

Impuesto General a las Ventas:

- Reparos al Crédito Fiscal

1. Impuesto a la Renta

1.1 Facturas que no reúnen los requisitos legales.

La Administración repara la renta neta imponible, en los ejercicios 1986, 1988 y 1989, por sustentar gastos con documentación que no reúne los requisitos señalados en las normas legales vigentes, sin cuestionar el fondo, sino sólo la formalidad del comprobante.

El artículo 35° del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 300-85-EF, vigente para el caso de autos, prescribía que a fin de establecer la renta neta se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto no estuviese expresamente prohibida en la referida ley.

Por su parte el artículo 50°, señalaba los gastos que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de cualquier categoría, no encontrándose incluidos la de aquellos gastos cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos mínimos sobre otorgamiento de facturas.

El 5 de agosto de 1989 se publicó el Decreto Legislativo N° 521, norma que mediante su artículo 5° agregó el inciso l) al artículo 50° del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señalando que no serían deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos formales establecidos en las normas legales vigentes sobre facturas y comprobantes de pago.

/...

Conforme con el artículo 195° de la Constitución Política del año 1979, las leyes que se refiriesen a tributos de periodicidad anual regirían desde el primer día del siguiente año calendario. Esta misma disposición fue recogida por la norma XI del Decreto Supremo N° 395-82-EFC, Texto Unico Ordenado del Código Tributario vigente para los ejercicios en cuestión.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que el Impuesto a la Renta es un tributo de periodicidad anual, es a partir del ejercicio de 1990, que no resultan deducibles los gastos cuya documentación no cumpla con los requisitos formales.

Considerando que las normas no son retroactivas y al no encontrarse dicha limitación en la Ley del Impuesto a la Renta, no procede que la Administración Tributaria repare, en los ejercicios acotados, la deducción de gastos sustentados en documentos que no cumplen los requisitos de ley, por lo cual debe revocarse el reparo.

1.2. Diferencias de inventario en harina y aceite de pescado.

El artículo 88° del Texto Unico Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 395-82-EFC, facultaba a la Administración Tributaria a acotar y liquidar de oficio los tributos cuando surgieran circunstancias previstas en sus incisos a) al h). Asimismo, el artículo 89° de la misma norma indicaba que en los casos en que la Administración Tributaria liquidase de oficio el tributo, lo haría sobre base cierta, siempre que libros, registros contables y documentación del contribuyente fueran fehacientes; para ello podía valerse de información probada de terceros. A falta de estos elementos o de disponerlos las leyes tributarias, el tributo podía determinarse sobre base presunta, adecuándose a la realidad económica de la recurrente.

El artículo 100° del Decreto Supremo N° 300-85-EF, cuyo texto fue recogido por el artículo 100° del Decreto Supremo N° 185-87-EF, disponía que la Dirección General de Contribuciones - actualmente SUNAT - podía determinar de oficio el monto del impuesto en base a diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos que señalase el Reglamento.

De las disposiciones citadas se extrae que en los ejercicios acotados, la determinación de oficio que podía realizar la Administración comprendía tanto la liquidación sobre base cierta como la realizada sobre base presunta; sin embargo, solo podía aplicarse esta última en caso que los libros, registros y documentación contables de los administrados no fuesen fehacientes.

En el presente caso, la Administración determina, en la etapa de fiscalización ventas omitidas en los ejercicios 1986, 1987 y 1988, basándose en supuestas diferencia de inventarios de harina de pescado en estos años por 7,157 TM (fojas 866), 4,656 TM (fojas 852) y 7,091.89 TM (fojas 831), respectivamente, y de aceite de pescado por 4,920 TM, 1,813 TM y 667.227 TM, respectivamente; es decir, aplica un procedimiento de determinación sobre base presunta. Por lo tanto, debe determinarse, en primer lugar, la existencia de la causal para la aplicación de este procedimiento, conforme a lo señalado en los párrafos precedentes.

Al respecto cabe mencionar que en las resoluciones de determinación impugnadas la Administración no ha señalado ni ha acreditado causal para la aplicación de la determinación sobre base presunta, tal como lo establecían los citados artículos 88° y 89° del Código Tributario tampoco fluye esto de los papeles de trabajo de fiscalización. Inclusive, en el resultado del Requerimiento N° 0063 del 9 de abril de 1990 emitido por el área acotadora, el auditor de la Administración deja constancia que el contribuyente cumplió con presentar los libros y documentos solicitados, sin hacer ninguna observación de los mismos. Tampoco hace mención a las diferencias de inventario detectadas, respecto a las cuales no se le requirió la sustentación correspondiente a la recurrente en la etapa de fiscalización, de allí que en su reclamación la empresa señala que la Administración le está atribuyendo indebidamente como producción adicional la planta de agua de cola cuando ello en realidad es parte del proceso productivo de la harina de pescado.

/...

En conclusión, no se evidencia la existencia de causal para la determinación sobre base presunta, por lo que mal puede la Administración efectuar reparos bajo el procedimiento de diferencia de inventarios. Por lo tanto debe declararse nula al amparo del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

1.3. Desconocimiento de pérdida tributaria arrastrable de 1985

En la Resolución de Acotación N° 91.072.102.C.00082, la Administración repara la suma de S/. 40.73 por el exceso de pérdida arrastrable proveniente de ejercicios anteriores, al comparar el importe de pérdida consignado en la declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 1986, ascendente a I/. 86'108,069.00, y el establecido en la Resolución de Acotación N° 90.072.102.C.0836, por I/. 45'379,622.00.

El recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Acotación N° 90.072.102.C.0836 fue declarado inadmisibles por la Resolución de Oficina Zonal N° 145-4-000262 del 29 de noviembre de 1994, la cual fue notificada el 01 de diciembre de 1994, y apelada el 20 de julio de 1995.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 195-1-97, del 17 de enero de 1997, declaró nulo el concesorio de la apelación por haber sido interpuesto fuera del plazo dispuesto por el artículo 146° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, y ordenó devolver los actuados a la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. De esta manera, quedó firme la Resolución de Acotación en cuestión.

Sin embargo, es de notar que de acuerdo a la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 1986 N° 067685, la pérdida de ejercicios anteriores declarada por I/. 86'108,069.00, esta constituida por la pérdida arrastrable de la recurrente y la de otras empresas absorbidas por ésta el 1 de febrero de 1986 - según comunicación del 11 de mayo de 1987 que obra a fojas 173 -, la cual no ha sido considerada por la Administración y que estaría explicando el mayor aumento de la pérdida arrastrable.

En consecuencia, debe declararse nula e insubsistente la apelada en este extremo para que la Administración recalcule el importe del reparo, de acuerdo a lo establecido en el presente análisis.

1.4. Gastos No deducibles

Respecto a este tema, la Administración efectúa reparos en los ejercicios 1988 y 1989, por gastos de viaje, gastos de representación y gastos de reparación de vehículo. Del análisis de cada uno de ellos se tiene:

- a) *Gastos de Viaje*: La Administración sustenta el reparo en el hecho que la recurrente no presentó el Libro de Actas en el que conste la autorización para realizar el viaje así como los documentos comerciales relacionados con éste.

Conforme a los artículos 141° y 168° del Decreto Supremo N° 003-85-JUS - Texto Unico Ordenado de la Ley General de Sociedades vigente en los períodos acotados - en el Libro de Actas se anotaban los acuerdos del Directorio de la empresa o los de la Junta General de Accionistas, pudiendo llevar un libro para cada órgano o el mismo para ambos.

De acuerdo al inciso s) del artículo 40° del Decreto Supremo N° 185-87-EF, eran deducibles de las rentas de tercera categoría los gastos de viaje que fueran indispensables de acuerdo con la actividad productora de la renta gravada. La necesidad del viaje quedaba acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos, con la factura de los pasajes.

/...

Tal como se observa, dicha norma no exigía como requisito para la deducción de gastos de viaje que éstos o las operaciones comerciales relacionados con ellos fueran autorizados por el Directorio o la Junta General de Accionistas - en cuyo caso sí deberían constar en el Libro de Actas -; tampoco exigía la presentación de informes por parte de la persona que viajó. Tan solo hacía referencia a la acreditación de la necesidad del viaje mediante la correspondencia comercial respectiva o cualquier otra, y no necesariamente con la indicada por la Administración.

En este sentido, no resulta válido que se desconozcan gastos de viajes cuya autorización no conste en el respectivo libro de actas, así como el informe del funcionario designado.

Sin embargo, conforme se desprende del Informe General elaborado por la Administración que obra a fojas 607 el expediente, la recurrente tampoco presentó demás documentación comercial o pruebas que acreditaran la necesidad de tales gastos para la generación de las rentas gravadas, por lo que procede mantener el reparo.

- b) *Gastos de Representación:* Según la Resolución apelada, estos gastos son reparados debido a que la recurrente no presentó el acuerdo mediante el cual se autorizó su realización ni documentación alguna que acreditase que estos gastos se efectuaron conforme al artículo 89° del Decreto Supremo N° 529-85-EF.

El inciso r) del artículo 40° del Decreto Supremo N° 185-87-EF señalaba que eran deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que en conjunto no excediese del 0.5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 80 UIT.

El artículo 89° del Decreto Supremo N° 529-85-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, indicaba que se consideraban gastos de representación propios de giro del negocio, los efectuados por la empresa con el fin de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimiento, y aquellos gastos destinados a presentar una imagen que le permitiera mantener o mejorar su posición en el mercado, incluidos los obsequios y agasajos. La deducción de estos gastos procedería en la medida en que aquellos se encontrasen acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago y siempre que pudiera demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

De acuerdo a las normas glosadas, para deducir los gastos de representación era necesario: 1) que estos no superasen el 0.5% de los ingresos brutos ú 80 UIT, por lo cual se reparaba el exceso, y 2) que existiera causalidad con la generación de rentas gravadas. Como se aprecia, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento señalaban como requisito para su deducción la existencia de acuerdos que autorizasen su realización.

Respecto al primer requisito, la Administración no ha cuestionado que el importe total de los gastos haya superado los límites referidos, por lo que se entiende que existe conformidad en este aspecto.

En cuanto al segundo requisito, la recurrente no ha acreditado que los gastos de representación realizados hayan tenido como finalidad la generación de rentas gravadas.

Por lo expuesto, deben mantenerse los reparos indicados.

- c) *Gastos de Reparación de Vehículo:*

La Administración observa en el ejercicio 1988 la reparación del auto MAZDA DA.-323 con placa BQ-9079, según Comprobante N° 10284, debido a que este vehículo no se encontraba dentro del activo de la recurrente.

La recurrente reconoce que el vehículo reparado no es de su propiedad, sin embargo, afirma que es utilizado por su empresa, por lo que el gasto de reparación sería deducible de conformidad con el último párrafo del artículo 40° adicionado por el Decreto Legislativo N° 362, el cual no exigía como requisito que los vehículos al servicio de las empresas fueran de su propiedad.

/...

El dispositivo citado disponía que los gastos demandados por el funcionamiento y mantenimiento de vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4, así como la depreciación de estos bienes sólo serían deducibles cuando la utilización de los mismos resultase indispensable para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa.

Si bien esta norma no estableció que los vehículos utilizados por la empresa debían ser propios, la recurrente debió demostrar que estos se encontraban efectivamente a su servicio, como por ejemplo con el contrato de alquiler o cesión en uso, en el que además se estipulase que los gastos de reparación y mantenimiento corrían por cuenta de ella, el comprobante de pago del servicio, entre otra documentación, lo cual no ha presentado ni en la etapa de reclamación ni en la de apelación; por lo tanto debe mantenerse el reparo.

1.5. Intereses presuntos

Según las Resoluciones de Acotación N°s. 91.072.102.C.00091 y 91.072.102.C.00095, la Administración determinó, en los ejercicios 1988 y 1989, intereses presuntos calculados sobre préstamos efectuados a accionistas.

Sobre este punto, el artículo 26° del Decreto Supremo N° 185-87-EF disponía que para efectos del Impuesto a la Renta, se presumía, sin admitir prueba en contrario que todo préstamo en dinero o cualquiera fuera su denominación, naturaleza, forma o razón, devengaba un interés no inferior a la tasa fijada por el Banco Central de Reserva del Perú para los redescuentos a los bancos comerciales. Esta presunción operaba aún cuando no se hubiera fijado el interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengaría interés, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor.

El artículo 50° del Decreto Supremo N° 529-85-EF señalaba en sus párrafos primero y segundo que para la presunción de intereses sólo se consideraba préstamo aquella operación de mutuo en la que mediase entrega de dinero o que implicase pago por cuenta de terceros siempre que hubiera obligación de devolver; por el contrario, no se consideraban préstamos los pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de dinero en calidad de depósito, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin.

La recurrente sostiene que los importes considerados como préstamos por la Administración, son en realidad, pagos anticipados que recibían sus empresas accionistas, en virtud de contratos de suministro de materia prima y habilitación pesquera celebrado con ellos; estos pagos eran deducidos de las liquidaciones finales correspondientes. En tal sentido dichas sumas no generarían intereses conforme a las normas glosadas. Por lo tanto, la controversia se centra en determinar si las sumas sobre las cuales se calcularon los intereses presuntos constituyen préstamos de dinero.

Mediante el Requerimiento N° 053-95-Z1-0152, emitido por el área de Reclamaciones, la Administración solicitó los contratos de pesca y de suministro de materia prima y habilitación pesquera, así como las liquidaciones finales de pago a los accionistas, en los ejercicios 1988 y 1989; sin embargo, en el resultado de dicho requerimiento omite pronunciarse sobre la presentación de esta documentación.

En el resultado del requerimiento relacionado con la Carta N° 016-90-EF-SUNAT-A-9000 del área de fiscalización, la Administración no observó la existencia de préstamos. Tampoco existen papeles de trabajo en los que se aprecie la determinación total de préstamos, del cálculo de los intereses, del Libro, Registro Contable o contrato en el que se aprecie las operaciones de préstamos, las circunstancias en las que se efectuaron y los beneficiarios de los mismos, y si involucraron bienes o dinero.

De lo anterior, se concluye que si bien la Administración sostiene que existen préstamos, no sustenta esta afirmación, por lo que no se encuentra acreditado el reparo, debiendo dejarse sin efecto.

/...

1.6. Dividendos presuntos

La Administración repara el Impuesto a la Renta por Dividendos presuntos de conformidad con los artículos 24° y 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyos Textos Unicos Ordenados para los períodos acotados se aprobaron mediante los Decretos Supremos N°s. 300-85-EF y 187-85-EF, en base a los reparos efectuados analizados en los puntos 1.1 al 1.5. En tal sentido, la Administración deberá recalcular el importe total de los dividendos presuntos de acuerdo a lo establecido para cada uno de estos reparos en el presente dictamen.

2. Impuesto General a las Ventas

La Administración emite las Resoluciones de Acotación N°s. 91.072.501.C00084, 91.072.501.C00089 y 91.072.501.C00094 por el Impuesto General a las Ventas omitido correspondiente a los ejercicios 1986, 1987 y 1988.

La recurrente señala que las omisiones determinadas se deben a que la Administración desconoció el crédito fiscal no utilizado ascendente a S/. 182.22, correspondiente al ejercicio 1984, respecto al cual se emitió la Resolución de Acotación N° 77240-00099, la cual fue reclamada mediante el expediente N° 1241-87.

Mediante el Proveído N° 048-2-2000 del 9 de febrero de 2000 se le solicitó a la Administración información respecto al estado del recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Acotación N° 77240-00099. Según los informes N° 038-2000/ND-0140 de la Oficina Zonal Chimbote, el expediente en referencia no fue encontrado dentro de sus archivos ni se encontró registrado recurso de reclamación alguno. No obstante en la página 10/21 de la apelada se reconoce la existencia de la impugnación e incluso se señala que se mantienen las resoluciones impugnadas debido a que no existe resolución que quiebre la Resolución de Acotación N° 77240-00099.

Por otro lado, de acuerdo a la cédula de pagos del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1985, elaborada por el auditor de la Administración, se observa que en el período de enero el crédito fiscal del mes anterior (diciembre 1984) es I/. 261,707.00, suma que coincide con la consignada en la Declaración Jurada Anual 1985 que obra a fojas 112 y 113 del expediente como saldo a favor inicial del Impuesto General a las Ventas de ese período.

Adicionalmente a ello, de acuerdo a la determinación del Impuesto General a las Ventas proporcionado por la recurrente con ocasión de la fiscalización de los ejercicios 1982 a 1984, producto de la cual se emitió la Resolución de Acotación N° 77240-00099, el saldo a favor resultante en el período diciembre 1984 es I/. 192,220.95, importe menor al declarado.

Asimismo, en la referida Cédula de Pagos del Impuesto General a las Ventas del período 1985, se aprecia que en el período diciembre, la recurrente autodeterminó un impuesto a pagar ascendente a I/. 496,259.14.

En la Cédula de pagos del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1986, consta que en el período enero 1986 la recurrente no arrastra saldo a favor de períodos anteriores, e incluso autodetermina y cancela I/. 15,000.00 por este tributo.

De lo anteriormente expuesto se concluye que el desconocimiento de crédito fiscal del ejercicio 1984 no incide en las determinaciones del Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 1986, 1987 y 1988.

Finalmente, de acuerdo a las cédulas de determinación del Impuesto (fojas 455, 541 y 17), las omisiones se determinaron en función a las ventas mensuales y créditos fiscal anotados en los Registros de Compras y de Ventas de la recurrente, cuyos importes diferían de los consignados en las declaraciones juradas mensuales, de lo cual se evidencia que es éste el motivo de la emisión de las resoluciones impugnadas, el mismo que no ha sido desvirtuado por la recurrente. Por consiguiente debe confirmarse la apelada en este extremo.

/...

Finalmente debe anotarse que conforme con la Ley N° 27254 publicada el 30 de abril del 2000 las deudas exigibles con anterioridad al 1 de enero de 1993, deben actualizarse hasta el 31 de diciembre de 1992 según el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 848 y normas modificatorias y luego a partir del 1 de enero de 1993 y hasta la fecha de pago, conforme a lo previsto en el artículo 33° del Código Tributario que resulte aplicable, considerándose a tal efecto la tasa de interés moratorio (TIM) vigente en cada período.

En el presente caso, las deudas materia de discusión son exigibles con anterioridad al 1 de enero de 1993, por lo que la Administración deberá recalcular los intereses conforme con el procedimiento antes descrito.

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de la opinión que este Tribunal **REVOQUE** la apelada en cuanto a la Resolución de Acotación N° 91.072.001.C.0098 dejándola sin efecto, y declarar **NULA E INSUBSISTENTE** en lo demás que contiene debiendo reliquidarse los valores conforme a lo expuesto en el presente dictamen.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL



LOURDES ROCIO CHAU QUESADA
Vocal Informante