



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

EXPEDIENTE N° : 21881-2005
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de febrero de 2010

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140004330 de 31 de octubre de 2005, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0002266 y 012-03-0002267 sobre Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Resolución de Intendencia N° 012-4-10506/SUNAT que declaró procedente en parte la solicitud de devolución del saldo a favor del exportador, y las Resoluciones de Multa N° 012-02-0007116 a 012-02-0007119 correspondientes a la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el reparo de S/.271,411.39 por alimentos que fueron brindados a los trabajadores que realizaron horas extras no resulta arreglado a ley, porque dicha alimentación constituyó una condición de trabajo para facilitar la prestación del servicio, que no constituye beneficio o ventaja para el trabajador ni son de su libre disposición, por lo que se encuentra acreditada la relación de causalidad de dicho gasto y que fue entregado al personal.

Que indica que la Administración repara el gasto por alimentos debido a que algunos de los trabajadores que laboran horas extras pudieron recibir la alimentación principal que se brinda a los trabajadores de jornada ordinaria, por lo que no habría diferencia en la alimentación brindada, para lo que se sustenta únicamente en 3 trabajadores, sin considerar que cuenta con un promedio de 1500 trabajadores, por lo que dicho análisis no es suficiente para sustentar el reparo realizado, ya que cumplió con presentar toda la documentación relacionada que acredita que brinda alimentación a los trabajadores en el régimen de horas extras que laboran jornadas de 12 horas o más.

Que refiere que la alimentación a los trabajadores que laboran horas extras es condición de trabajo porque resulta indispensable para que dicho personal realice sus labores de forma eficiente y cumpla las exigencias de productividad de la empresa, y que no son de su libre disposición, ya que se trata de alimentos preparados que deben ser consumidos en el comedor de la empresa, y resultan necesarios para la empresa para facilitar la labor de sus trabajadores en jornadas de 12 horas o más y debido a que éstos solo cuentan con treinta minutos para alimentarse y no existen restaurantes cercanos.

Que añade que la alimentación como condición de trabajo se proporciona al margen de la alimentación principal brindada al trabajador, y de forma uniforme a todos los trabajadores que laboran más de 12 horas como jornada diaria, para que realicen la labor requerida, atendiendo a la necesidad de mantener la productividad.

Que respecto al reparo por flete aéreo asumido por la empresa aduce que de acuerdo con las condiciones de los contratos de compraventa internacional bajo el incoterm FOB, como vendedora se obliga a entregar las mercancías a bordo del buque designado por el comprador, quien asume el valor del transporte desde el puerto de embarque convenido, pero que cuando no pueden cumplir con entregar la mercancía en el puerto de embarque en la fecha convenida, asumen el mayor costo del flete aéreo, lo que hacen en su calidad de vendedores diligentes, y por tanto, tales gastos son indispensables para afrontar los compromisos asumidos con sus clientes y todos corresponden a embarques aéreos posteriores a las fechas de embarque marítimo señalada en las órdenes de compra de sus clientes, gastos que resultaban imprescindibles para que se concretaran exportaciones importantes, por lo que está acreditada la causalidad.

[Firmas manuscritas]

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01640-4-2010

Que precisa que el importe de los gastos por concepto de fletes aéreos representa el 0.14% del total de ventas del año, importes que no son elevados y que sirvieron para concretar ventas y generar utilidades, al permitir mantener la cartera de clientes por la seguridad en la entrega de la mercadería en las fechas acordadas.

Que señala que la Administración aduce que no se presentaron las órdenes de compra de sus clientes ni el detalle de las mismas, a pesar que cumplió con entregar un listado de las órdenes de compra de todos sus clientes, donde figuran las fechas de embarque y despacho, donde se observan las fechas que sustentan los diferenciales de flete, no siendo razonable que no cuente con tales documentos ya que la empresa se dedica en forma exclusiva a la fabricación de prendas por encargo y está dirigido a la exportación.

Que con relación al reparo por penalidades asumidas por la empresa, alega que si bien la Administración en la apelada levantó parcialmente las observaciones por dicho concepto, los documentos cuya observación se mantuvo corresponden a penalidades que sus clientes del exterior le impusieron por el incumplimiento de los términos contractuales en cuanto a color o etiquetas de las prendas, que en el caso de su cliente Peruvian Connection acreditó la existencia de relación comercial aunque no todos sus clientes elaboren manuales de negocio, y que además, si como proveedores se opusieran a las observaciones de sus clientes, ello conllevaría la pérdida de clientes importantes y afectaría la fuente productora de la renta, por lo que deben dejarse sin efecto tales observaciones.

Que indica que el reparo por gastos no sustentados por concepto de embarque y courier no resulta arreglado a ley, porque la Administración tuvo acceso a toda la documentación sustentatoria de los referidos gastos, no resultando razonable que haya efectuado el reparo de todos los gastos de una cuenta contable por una supuesta falta de exhibición de los documentos o por haber proporcionado copias parciales de las facturas anotadas.

Que considera que no resultaba razonable que se le exigiera la presentación de fotocopias de todos los comprobantes que sustentaban los gastos de courier, más aún si el auditor únicamente solicitó copias de algunos de los comprobantes, siendo que la totalidad de los comprobantes se encontraron a su disposición durante la fiscalización, por tal motivo adjunta la totalidad de los comprobantes que sustentan las sumas de S/.421,145.14 por gastos de embarque y S/.132,239.92 por gastos de courier.

Que finalmente, agrega que debe reconocerse la pérdida de valor de los activos "Terrenos" y "Existencias" como resultado de la deflación del ejercicio 2001 que determinó un REI negativo de partidas sujetas al límite de la renta neta imponible, y permitirse su reconocimiento como gasto deducible.

Que por su parte, la Administración señala que durante la fiscalización se efectuaron diversos reparos a la recurrente, al verificar que existían gastos por alimentos para los trabajadores en horas extras cuya entrega no se encontraba acreditada, gastos por fletes aéreos y penalidades asumidos por la recurrente cuya causalidad no ha quedado acreditada, gastos por concepto de embarque que no se encuentran sustentados y diferencias en los ajustes al REI, así como que a la recurrente se le habían devuelto montos en exceso por las exportaciones realizadas en diversos períodos, por lo que declaró infundadas las reclamaciones interpuestas.

Que en el presente caso, la Administración realizó una fiscalización a la recurrente respecto de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, así como las exportaciones del ejercicio 2001, como resultado de la cual determinó, entre otros, reparos al Impuesto a la Renta por: i) gastos por alimentos preparados a los trabajadores; ii) gastos por flete aéreo asumidos por la recurrente; iii) penalidades asumidas por la recurrente; iv) gastos de embarque no sustentados; v) ajustes al REI; reparos al Impuesto General a las Ventas por: i) crédito fiscal de compras de alimentos para ser preparados a los trabajadores que no fue sustentada, y ii) exceso de saldo a favor del exportador

[Firmas manuscritas]

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

devuelto a la recurrente, por lo que corresponde verificar si dichos reparos y las multas emitidas se encuentran arreglados a ley.

Impuesto a la Renta

i) Gastos por alimentos preparados a los trabajadores

Que en el presente caso, de la revisión de la apelada y del Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002267, de foja 1253, se advierte que la Administración reparó el importe de S/.271,411.39 cargado a gastos por concepto de "alimentos preparados a los trabajadores", al considerar que no se ha acreditado la causalidad ni la necesidad del gasto porque dicho importe no fue incluido en la planilla de remuneraciones ni considerado como concepto remunerativo ni como descuento, ni para calcular los impuestos, retenciones y aportaciones sociales de los trabajadores, y que sólo presentó una estadística mensual de gastos por remuneraciones y gastos por horas extras incurridas, indicando que el gasto de alimentación se explica por el volumen de horas extras incurridas en el ejercicio, sin acreditar la causalidad ni necesidad del gasto, ni que se trate de una condición de trabajo.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, recoge el principio de causalidad para la determinación de la renta neta de tercera categoría, y establece que son deducibles los gastos que sean necesarios para mantener la fuente generadora de renta o para producir renta.

Que en el inciso l) del citado artículo, se establece que son deducibles como gasto los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, precisándose que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que según el inciso a) del artículo 34° de la norma en mención, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales, y se precisa que no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05329-5-2002 y 0937-1-2006, se ha establecido el criterio que se puede admitir como gasto deducible del Impuesto a la Renta, los pagos efectuados en dinero o en especie a favor de los trabajadores en virtud del vínculo laboral, ya sea que califiquen como remuneración o no.

Que mediante el punto 2 del Anexo 1 del Requerimiento N° 00091564, de foja 1062, se aprecia que la Administración solicitó al recurrente que sustentara que el servicio de alimentación proporcionado a los trabajadores constituye condición de trabajo, y que presentara el detalle mensual de las adquisiciones de alimentos y bienes destinadas a proporcionar tal servicio en el ejercicio 2001, indicando fecha del comprobante de pago, RUC y nombre del proveedor, serie y número del comprobante de pago, valor de venta e IGV, totalizado mensualmente.

Que del punto 2 de la respuesta al Anexo 1 del Requerimiento N° 00091564, de foja 1059, se observa que el auditor dejó constancia que la recurrente presentó el detalle de adquisiciones de alimentos efectuadas en el año 2001 en forma mensual, que asciende a un valor de venta S/.1'155,073.90 e

[Firmas manuscritas]

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

Impuesto General a las Ventas de S/.123,048.08, de los cuales sólo incluyó como conceptos remunerativos -asignación alimentaria- el importe de S/.883,662.54, que fue consignada en planillas, por lo que se reparó el exceso.

Que a efecto de establecer si el gasto de S/.271,411.39 por alimentación brindada a los trabajadores resulta deducible, es necesario establecer si éste cumple con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, al ser necesario para producir la renta y mantener la fuente productora.

Que es pertinente destacar que de la revisión del informe que sustenta la apelada, fojas 2889 a 2894 vuelta, se advierte que la Administración no cuestiona la fehaciencia ni el destino del gasto, sino únicamente si la entrega de alimentos a los trabajadores que laboraron horas extras califica o no como condición de trabajo.

Que de la revisión de los contratos de trabajo presentados por la recurrente, de fojas 2119 a 2124, se advierte que en la cláusula cuarta de éstos se establece que el trabajador observará el horario de trabajo que se le señale dentro de la jornada semanal máxima legal, la que podría realizarse en tres turnos rotativos de 8 horas cada uno.

Que asimismo, de la revisión de los artículos 32° a 34° del Reglamento Interno de Trabajo de la recurrente, fojas 1908 a 1921, se advierte éstos indican que se denomina sobre tiempo u horas extras a las horas de labor adicionales a la jornada diaria y/o semanal de trabajo, y que la realización de trabajo en horas extraordinarias es voluntaria y debe contar con la autorización de la jefatura correspondiente.

Que asimismo, en el artículo 71° del Título V, que establece las normas relativas a las remuneraciones, incentivos y otros beneficios a los trabajadores, se señala que cuando el trabajador labora en sobre tiempo debidamente autorizado, percibe una bonificación del 50% si este se realiza en día laborable, y de 100% si se realiza en día no laborable.

Que en los artículos 73° y 74° del referido reglamento, se establece que la recurrente cuenta con comedores especialmente diseñados para brindar el servicio de alimentación a su personal, la que se sirve en horarios, el almuerzo entre las 11:30am y las 2:30pm, la comida entre las 7:00pm y las 9:00pm, y la cena entre las 3:00am y 5:00am, precisando que no hay autorización para que el personal tome alimentos en su lugar de trabajo ni en horarios diferentes al anotado.

Que por su parte, el artículo 15° del citado reglamento interno, respecto al horario de trabajo señala que el personal de producción trabaja, en general, de lunes a sábado, en turnos: primer turno de 7:00am a 3:00pm, segundo turno de 3:00pm a 11:00pm, y tercer turno de 11:00pm a 7:00am.

Que de lo anterior se advierte que en principio cada trabajador que cumpla con su jornada laboral en su turno regular recibiría únicamente una "alimentación", sea ésta denominada almuerzo, comida o cena, dependiendo de si sus labores las realiza en el primer, segundo o tercer turno, toda vez que dentro de cada turno únicamente podría acceder a uno de los tres horarios de alimentación establecidos por la recurrente, por lo que únicamente podrían servirse los alimentos en una oportunidad.

Que sin embargo -conforme lo ha reconocido la propia recurrente-, en el caso de aquellos trabajadores que laboraran más de cuatro horas adicionales a su turno, es decir, que trabajaran 12 horas o más, estos recibirían una alimentación adicional o extra, por el trabajo adicional realizado, la que sería servida en uno de los tres horarios acondicionados por la recurrente para tal fin en sus comedores.

Que en tal sentido, aquellos trabajadores que de forma voluntaria -como lo establece el reglamento interno de trabajo- hubieran laborado sobre tiempo, recibirían, además de la bonificación por el sobre tiempo, una alimentación adicional a la que tiene derecho dentro de su jornada laboral, la que sería proporcionada dentro de los horarios acondicionados para el almuerzo otorgado a aquellos trabajadores

[Firma manuscrita]

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

que prestaran sus labores en el turno regular, por lo que para estos trabajadores dicha alimentación realmente constituye una cena, al ser la alimentación o comida recibida al final de su jornada.

Que sobre el particular, según el artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le de, siempre que sea de su libre disposición.

Que agrega el citado artículo que la alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena.

Que el artículo 7° de la norma en mención señala que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650.

Que los conceptos previstos en los incisos c) y j) del artículo 19° y el 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, son el costo o valor de las condiciones de trabajo; el refrigerio que no constituya alimentación principal conforme el artículo 12° del mismo cuerpo legal; y la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.

Que en el artículo 12° del anotado Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, se establece que se entiende por alimentación principal, indistintamente, el desayuno, almuerzo o refrigerio de mediodía cuando lo sustituya, y la cena o comida.

Que con relación a la condición de trabajo, en las Resoluciones N° 8729-5-2001, 9222-1-2001, 8653-4-2001, 1215-5-2002 y 5217-4-2002, este Tribunal ha señalado que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que de lo expuesto se colige que la alimentación proporcionada por la recurrente a sus trabajadores que laboraron horas extras, al calificar como alimentación principal, en principio constituye parte de su remuneración, y que sólo en el supuesto que tal alimentación calificara como condición de trabajo, no sería considerada como parte de la remuneración de los trabajadores.

Que no obstante, en cualquiera de los dos supuestos planteados -que la alimentación adicional constituyera remuneración o condición de trabajo-, tal concepto sería deducible al cumplirse con el principio de causalidad, y en el supuesto que la alimentación reparada constituyera remuneración, la omisión de la obligación del pago del Impuesto a la Renta de quinta categoría u otros tributos que gravan estos ingresos en especie, no supone que se pueda presumir que se trata de actos de liberalidad ajenos a la actividad gravada, conforme se ha establecido en la Resolución N° 798-3-2001.

Que en consecuencia, procede la deducción como gasto del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

ii) Gastos por flete aéreo asumidos por la recurrente

Que del Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002267, de foja 1253, se advierte que la Administración reparó el importe de S/.186,223.90 cargado a gastos por concepto de fletes aéreos por

[Firma manuscrita]

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

mercaderías enviadas a clientes del exterior, al considerar que se trata de una liberalidad, debido a que la recurrente factura a valor FOB y no acreditó la necesidad de asumir el costo del flete.

Que de conformidad con el inciso d) del artículo 44° del referido Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo al Requerimiento N° 00091564, fojas 1063 y 1064, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito la relación de causalidad de los gastos detallados en el cuadro que forma parte de dicho requerimiento, los que corresponden al concepto "diferencial de flete aéreo" y cuyas operaciones de venta relacionadas fueron pactadas en términos de comercio internacional FOB y que fueron declaradas en las respectivas Declaraciones Únicas de Aduanas.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fojas 1056 y 1057, en el que indicó que la empresa celebra contratos de compraventa internacional bajo el incoterm FOB, por lo que se obliga a entregar la mercancía a bordo del buque designado por el comprador, en la fecha o dentro del plazo acordado, en el puerto de embarque convenido y en la forma acostumbrada, y el comprador se obliga a asumir el valor del transporte de dicha mercadería desde el puerto de embarque convenido.

Que en el referido escrito, la recurrente señaló que en su práctica comercial, los clientes le remiten las órdenes de compra en las que se establece la fecha de entrega de la mercancía solicitada en el puerto de embarque designado, y que cuando no pueden cumplir con entregar la mercancía dentro del plazo previsto por el cliente, la compañía se obliga a asumir el importe del flete aéreo que exceda el valor del flete marítimo a cargo del cliente, y que se trata de un gasto asumido por la empresa para cumplir con la entrega oportuna de la mercancía y evitar que el cliente resuelva el contrato.

Que del punto 1 de la respuesta al Anexo 1 del Requerimiento N° 00091564, de foja 1059, se observa que el auditor dejó constancia que la recurrente presentó un detalle en nueve folios y 534 copias fotostáticas referido a los gastos por fletes.

Que asimismo, del punto 1 del resultado posterior al cierre del Requerimiento N° 00091564, de foja 373, se aprecia que el auditor consignó que la recurrente explicó que los gastos por diferenciales de fletes se produce porque el embarque se realiza con posterioridad a la fecha pactada en las órdenes de compra de sus clientes, lo que acredita parcialmente con las copias de las Órdenes de compra N° 1538668, 1538670, 547582, 562848, 519122, 528695, 539132, 559772, 553798, 553999 y 567101, por lo que la Administración acepta el sustento respecto al flete derivado de tales órdenes de compra y repara la diferencia no sustentada.

Que en efecto, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente se aprecia que ésta adjuntó un cuadro de gastos por diferencia de flete, fojas 230 a 234, en el que detalla la relación de las órdenes de compra que se encuentran relacionadas con los pagos por concepto de diferencia de flete aéreo, y con las que pretende sustentar dichos gastos, y adjunta copias de las Órdenes de compra N° 1538668, 1538670, 547582, 562848, 519122, 528695, 539132, 559772, 553798, 553999 y 567101, de fojas 189, 190, 175 a 181.

Que sobre el particular, conforme lo ha reconocido la propia recurrente en los diversos escritos presentados durante la fiscalización y en su recurso de apelación y escritos ampliatorios, de fojas 1056, 1057, 2962, 4476, ésta celebra contratos de compraventa internacional bajo el incoterm FOB, según el cual el comprador es el obligado a asumir el valor del transporte de la mercancía desde el puerto de embarque convenido, y debido a que sólo fabrica prendas por encargo, no le es posible trabajar sin órdenes de compra de sus clientes, pues es la única manera en que pueden iniciar los pedidos respectivos.



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

Que conforme con el incoterm FOB (Free On Board o "franco a bordo"), el vendedor entrega la mercancía en el momento en que la carga sobrepasa la borda del buque en el puerto de embarque convenido; en ese momento se traspasan los riesgos de pérdida o daño de la mercancía del vendedor al comprador, y el vendedor contrata el transporte principal, a través de un transitario o un consignatario, por cuenta del comprador, asimismo, el comprador paga todos los costes posteriores a la entrega de la mercancía: el flete, la descarga en el puerto de destino, los trámites de la aduana de importación, como parte de su precio de compra, por lo que el incoterm FOB debe usarse para transporte por barco y para carga general¹.

Que en tal sentido, dado que los términos contractuales pactados por la recurrente -conforme ésta misma reconoce y no es materia de controversia- son FOB y que ello supone que el flete debía ser asumido por los compradores de la mercancía, en principio no correspondería a la recurrente efectuar gastos por fletes.

Que por lo tanto, las erogaciones realizadas por concepto de fletes constituirían una disposición de bienes a favor de sus clientes sin ninguna contraprestación, es decir, serían una liberalidad, por lo que no resultarían deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.

Que sin perjuicio de ello, si bien la recurrente celebró contratos con el incoterm FOB; ello no impediría que ante circunstancias excepcionales y debidamente acreditadas -tales como la demora por parte de la recurrente en la entrega de la mercadería respecto de las fechas pactadas con cada cliente-, resultara razonable que a efecto de cumplir con los plazos contractuales pactados con sus clientes, recurriera al transporte aéreo y por tanto, pudiera deducir tales gastos.

Que sin embargo, toda vez que en el caso de autos la recurrente no ha acreditado la existencia de la circunstancia excepcional que -según indica- motivó los gastos reparados, al no haber exhibido las órdenes de compra de sus clientes que permitieran verificar la demora en las fechas de entrega de la mercadería y que por tanto era necesario incurrir en gastos adicionales por fletes aéreos para cumplir con los contratos celebrados con sus clientes, no se encuentra acreditada la necesidad del gasto realizado y por tanto, no se ha demostrado que éstos cumplan con la relación de causalidad, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que durante la fiscalización cumplió con entregar un listado de las órdenes de compra de todos sus clientes, donde figuran las fechas de embarque y despacho, y en el que se observan las fechas que sustentan los diferenciales de flete, cabe indicar que de la revisión de la documentación presentada en la instancia de reclamación, fojas 1 a 1057, se advierte que en efecto la recurrente exhibió el cuadro aludido, el mismo que señala como sustento de los fletes aéreos las fechas de entrega pactadas en diversas órdenes de compra, sin embargo, las únicas órdenes de compra que exhibió la recurrente a efecto de sustentar la información consignada en el cuadro presentado, son las Órdenes de Compra N° 1538668, 1538670, 547582, 562848, 519122, 528695, 539132, 559772, 553798, 553999 y 567101, las que fueron aceptadas por la Administración como sustento, no habiendo ésta presentado las órdenes de compra correspondientes a la diferencia reparada, por lo que no resulta atendible lo señalado por la recurrente.

iii) Penalidades asumidas por la recurrente

Que del Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002267, de foja 1252, se observa que la Administración reparó el importe de S/.146,116.07 cargado a gastos por concepto de penalidades asumidas por la recurrente, respecto de las cuales presentó notas de débito, detalle de las penalidades, copias de compromisos de ventas con sus clientes, pero no sustentó la veracidad de los conceptos que indican las notas de débito, debido a que el contribuyente basándose en el principio de buena fe en los

¹ Información obtenida en: http://es.wikipedia.org/wiki/Free_On_Board

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 01640-4-2010

negocios, acepta, cancela y aplica a gastos los importes por penalidades sin realizar verificación alguna a efectos de determinar si son de su entera responsabilidad, por lo que considera que la recurrente no ha demostrado la causalidad ni la necesidad del gasto.

Que en la instancia de reclamos la Administración señala que son deducibles las penalidades impuestas por los compradores domiciliados en el exterior a la recurrente por el incumplimiento de los términos contractuales, y al verificar el sustento de diversos importes deducidos por la recurrente contenido en los documentos denominados Debit Memos elaborados por sus clientes levanta parcialmente las observaciones efectuadas, por lo que corresponde emitir pronunciamiento respecto de las observaciones que han sido mantenidas en la instancia de reclamos, conforme con el siguiente detalle:

CONCEPTO	IMPORTE
Penalidades del cliente	
Invoice #: Debit 051101 gastos por control calidad	S/.23,099.52
Invoice #: Debit 022601 gastos por control calidad	S/.10,600.24
Penalidades del cliente	
Debit memo # 79454 reclasificación de SKU	S/.1,553.64
Debit memo # 79461 cargo por prenda fuera del estándar "true navy"	S/.47,084.09
Debit memo 22870DM cargo por ajuste de precio mercadería	S/.1,779.30
Debit memo 20806DM cargo por ajuste de precio mercadería	S/.2,932.16
Debit memo 20911DM cargo por ajuste de precio mercadería	S/.1,025.17
Debit memo 20912DM cargo por ajuste de precio mercadería	S/.312.17
Debit memo 20946DM cargo por ajuste de precio mercadería	S/.225.57
Otros gastos cargados como penalidades por la recurrente	
Comprobante de Diario N° 08-0089. Factura N° 148839 del proveedor V Span por servicio de teleconferencia del 12 de octubre de 2000	S/.1,493.25
Comprobante de Diario N° 03-0394. Factura N° 001-0130 de servicio de supervisión y control de calidad para cliente de Brasil	por S/.2,874.03
TOTAL REPAROS	S/.92,979.14

Que al respecto, con relación a las penalidades del cliente Peruvian Connection, correspondientes a los Invoices #: Debit N° 051101 y 022601 por los importes de S/.23,099.52 y S/.10,600.24, de fojas 2380 y 2580, de la revisión de los anotados documentos se observa que en la descripción señalan que tales importes corresponden a "Quality control expenses SKU 781262 V-Neck tunic" y "Expenses incurred for quality control of 3280 pieces", es decir, gastos por control de calidad y gastos incurridos con el control de calidad de 3280 piezas.

Que sin embargo, los anotados documentos no detallan ni hacen referencia alguna a la supuesta falla o error, es decir, no indican cual es la razón que motiva el cargo efectuado, tales como errores de costura, errores en las tallas, errores en el color, fallas en las etiquetas, manchas, tela defectuosa, entre otros.

Que por tanto, si bien en el caso de autos no existe controversia respecto a que son deducibles las penalidades impuestas por los compradores domiciliados en el exterior a la recurrente, por el incumplimiento de los términos contractuales, en el caso del cliente Peruvian Connection, no se encuentra acreditado que la recurrente hubiera incumplido término contractual alguno y que por tanto, le correspondía asumir los importes antes aludidos, por lo que en este extremo corresponde confirmar la apelada.

✓ M n



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

Que por otro lado, respecto de las penalidades del cliente a que hacen referencia los Debit Memos N° 79454 y 79461, de fojas 2650 y 2610, de la revisión de tales documentos se advierte lo siguiente:

Debit Memo	Descripción
79454	"Charges for re-skuing cobble crew, styles 64413, 66666, 68820. Re-skued from soft blue to light blue." (Cargos por reasignar código SKU a los productos estilo "cobble crew" 64413, 66666, 68820. Reasignación de los códigos SKU de azul suave a azul claro)
79461	"To chargeback Nettalco \$1.20 per garment for the units of off standard true navy. This chargeback is to cover all the expenses associated with changing from one True Navy to another and not mixing inventory or order to our customers. The primary expense will come from liquidating the balances of the off standard True Navy when winter catalog drops." (Para contracargar a Nettalco \$1.20 por prenda de las unidades de color azul verdadero que no cumplen el estándar. Este contracargo es para cubrir todos los gastos asociados con cambiar de un color azul verdadero a otro sin mezclar los inventarios ni los pedidos de nuestros clientes. El gasto principal proviene de liquidar los saldos de las unidades que no cumplen el estándar de azul verdadero, cuando se produzca el lanzamiento del catálogo de invierno)

Que en el primer caso se aprecia que corresponde a los cargos efectuados por el cliente para cambiar el SKU (acrónimo de Stock Keeping Unit) debido a que el color remitido no corresponde a la asignación otorgada, al no ser "azul suave" sino "azul claro".

Que al respecto, cabe indicar que el SKU es el número de referencia o identificador usado en el comercio con el objeto de permitir el seguimiento sistemático de los productos ofrecidos a los clientes, cada SKU se asocia con un producto, por lo que diferentes colores o modelos de un producto tienen diferentes SKU, así si una pieza tiene el número de parte 1234, se empaca en cajas de 20 unidades, marcadas con el mismo número de parte y se almacena en el depósito, tal caja será la Unidad de Guardado de inventario (SKU) porque es la unidad que puede inventariarse².

Que en el segundo caso, se advierte que se trata de cargos debido a que los productos remitidos por la recurrente color "azul verdadero" no cubrían el estándar del cliente para dicho color.

Que al respecto, de la revisión del documento denominado Términos y Condiciones de los pedidos de compra de End Terms and Conditions for purchase orders"), de fojas 158 a 163, se advierte que en el numeral 5 se establece que todos los bienes comprendidos en cualquier pedido al que resulte aplicable el presente acuerdo deben ser empacados, embarcados y dirigidos conforme las instrucciones proporcionadas en el pedido ("all goods covered by any order to which this Agreement applies will be packaged, shipped, and routed under instructions in such order").

Que el numeral 2 del anotado documento indica que todos los bienes que no alcancen el estándar de calidad podrán, a opción de ser retornados al vendedor, quien deberá reembolsarlos, así como que el vendedor deberá reembolsar al cliente por cualquier costo adicional en el que haya incurrido como consecuencia de los productos defectuosos ("all goods ... which do not meet quality standards ..., may, at the option of , be returned to the seller for one year following resale by Seller will refund purchase price, replace, or repair the returned goods, at the sole discretion of

² Información obtenida en http://es.wikipedia.org/wiki/Stock_Keeping_Unit

✓ M n 9



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

Que en el numeral 3 del documento en mención, referido al control de calidad, se indica que el vendedor debe mantener un adecuado control de calidad para asegurar que todos los bienes cumplan las especificaciones, tales como, entre otros, apariencia, rendimiento, durabilidad y fiabilidad ("seller will maintain adequate quality control programs to assure that its goods meet all Lands' End quality specifications including, but not limited to, appearance, performance, durability, and reliability").

Que asimismo, obra a foja 374 una copia simple de la página 3 del documento denominado Lands' End Facturas y facturación ("Lands' End Invoices and billing"), que corresponde a la sección de Política de contracargos ("C. Charge-Back Policy"), en cuyo acápite referido a "Packaging" (Empaques) se indica que se efectuará un cargo por procesamiento por envíos de mercancías recibidas con errores de empaque, así por las que hubieran sido etiquetadas de forma incorrecta, ilegible o que no se hubieran etiquetado, y también por cada caja detectada en el área de inventarios en las que la etiqueta fuera incorrecta.

Que de lo expuesto se advierte que los términos y condiciones de las órdenes de compra y de facturación de Lands' End contemplaban que la recurrente debía asumir cargos por errores en el empaque y/o deficiencias de calidad de los productos vendidos, por lo que los cargos efectuados vinculados a los errores en el empaque de productos que no calificaban como color azul suave sino azul claro, así como los relativos a los bienes de color azul verdadero que no cumplían los estándares establecidos por dicho cliente, resultan deducibles, por lo que procede revocar la apelada en este extremo.

Que con relación a los cargos consignados en los Debit Memos N° 22870DM, 20806DM, 20911DM, 20912DM y 20946DM, de fojas 2372, 2374, 2376, 2378 y 2534, se aprecia que éstos corresponden a modificaciones al precio de la mercadería, en los que no se indica el motivo por el cual se corrige el precio facturado por la recurrente.

Que en tal sentido, si bien no existe controversia respecto a que la recurrente puede deducir las penalidades impuestas por sus compradores domiciliados en el exterior por el incumplimiento de los términos contractuales, en el caso de los Debit Memos N° 22870DM, 20806DM, 20911DM, 20912DM y 20946DM no se encuentra sustentado el origen y procedencia de las correcciones efectuadas, ni que la recurrente hubiera incumplido término contractual alguno y que por tanto, le correspondía asumir tales cargos, por lo que en este extremo corresponde confirmar la apelada.

Que con relación a los otros importes que fueron cargados por la recurrente al gasto por concepto de penalidades, estos corresponden a las sumas de S/.1,493.25 y S/.2,874.03, vinculados a las Facturas N° 148839 y 001-0130, emitidas por de fojas 2395 y 2383, respectivamente.

Que en el caso de la Factura N° 148839, ésta fue emitida por el servicio de teleconferencia prestado el 12 de octubre de 2000, por lo que si bien la recurrente la consideró indebidamente como una penalidad, corresponde analizar si constituye un concepto deducible.

Que sobre el particular, de conformidad con lo señalado por el artículo 57° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto supremo N° 054-99-EF, los ingresos y gastos de los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría se imputan conforme con lo devengado.

Que el referido artículo establecía que para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptaban los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquél en que se efectuaba el pago, en la medida que dichos gastos fueran provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Que de la revisión del comprobante observado se advierte que fue emitido en octubre de 2000 y toda vez que la recurrente no ha acreditado que dicho gasto hubiera sido provisionado contablemente en el ejercicio 2000 para ser deducido en el ejercicio 2001, procede confirmar la apelada en este extremo.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

Que en el caso de la Factura N° 001-0130, ésta fue emitida por el servicio de revisión y control de calidad que habría sido prestado el 12 de marzo de 2001, por lo que si bien la recurrente la consideró indebidamente como una penalidad, corresponde analizar si constituye un concepto deducible.

Que al respecto, en respuesta al Requerimiento N° 0150550004577 de foja 2784, mediante el cual se solicitó a la recurrente sustentar la documentación fehaciente que acreditara la operación descrita en el comprobante de pago referido, ésta presentó un escrito de foja 2781, en el que indicó que el servicio de supervisión fue prestado por requerimiento de su cliente con quien no tenían un contrato ni un manual de operaciones y las condiciones se pactaban en las órdenes de compra, y que con la Sra. tampoco tenían un contrato, pero que ésta prestó un servicio consistente en revisar las cantidades producidas, por estilo, color y talla, colores de acuerdo con los estándares de los pedidos, medidas, botones, etiquetas, costuras, empaque, entre otros, y agregó que las ventas facturadas a dicho cliente fueron de US\$46,200.00, y para acreditar el servicio prestado, adjunta copia de un informe emitido por la prestadora del servicio, de foja 2754.

Que de la revisión del anotado documento se advierte que éste corresponde a una comunicación electrónica remitida por con fecha 5 de mayo de 1997, por lo que éste no acredita de forma alguna la necesidad del gasto realizado.

Que por tanto, no habiendo presentado la recurrente elemento probatorio alguno destinado a demostrar la causalidad y la necesidad del gasto, éste no resulta deducible, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

iv) Gastos de embarque no sustentados

Que del Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002267, de foja 1252, se observa que la Administración reparó el importe de S/.512,135.94 cargado a gastos por concepto de gastos de embarque, al considerar que se trataba de gastos no sustentados porque no presentó íntegramente la documentación requerida mediante el punto 1 del Requerimiento N° 00091564.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo al Requerimiento N° 00091564, fojas 1063 y 1064, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito la relación de causalidad de los gastos detallados en el cuadro que forma parte de dicho requerimiento, que fueron contabilizados en la cuenta 92256001 por concepto de "diferencial de flete aéreo" y cuyas operaciones de venta relacionadas fueron pactadas en términos de comercio internacional FOB, siendo declaradas en las respectivas Declaraciones Únicas de Aduanas, para lo cual se le solicitó adicionalmente que adjuntara copias fotostáticas firmadas por el representante legal de los comprobantes de pago requeridos y las facturas de exportación emitidas de las operaciones de ventas que originaron los gastos por "diferencial de flete".

Que del referido punto 1 del Anexo al Requerimiento N° 00091564, se advierte que la Administración únicamente solicitó la sustentación parcial de los gastos que fueron contabilizados en la aludida cuenta 92256001, al requerir que sustentara aquellos que correspondieran al concepto de "diferencial de flete aéreo", los que inclusive fueron materia de reparo al no haber sido íntegramente sustentados.

Que lo expuesto se ve corroborado por lo señalado en el Informe N° 031-2005-SUNAT-2H3100-GAA que sustenta la apelada, fojas 2871 y 2871 vuelta, en el que la Administración indica expresamente que la Cuenta 92256001 "Gastos de Ventas de Exportación" registra los conceptos denominados "Diferencial flete aéreo" por S/.188,885.06, "Gastos de embarque" por S/.421,145.14 y "Gastos de courier" por S/.132,239.92.

Que de la revisión de los demás conceptos cuya sustentación fue solicitada a la recurrente en la etapa de fiscalización, mediante los Requerimientos N° 00126646 y 00091564, de fojas 1060 a 1064, 1078 y 1079, se verifica que la Administración únicamente solicitó a la recurrente que sustentara los gastos por

✓ M n



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

concepto de diferencial de flete, y no le requirió la presentación de documentación o sustentación alguna con relación a los conceptos denominados "Gastos de embarque" por S/.421,145.14 y "Gastos de courier" por S/.132,239.92 que se encuentran contabilizados en la Cuenta 92256001 y cuyo detalle se observa en el Anexo 1 del Requerimiento N° 00091564.

Que por tanto, la Administración no ha sustentado debidamente el reparo correspondiente a los conceptos denominados "Gastos de embarque" por S/.421,145.14 y "Gastos de courier" por S/.132,239.92, por lo que procede dejarlos sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

v) Ajustes al REI de existencias y terrenos

Que del Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002267, de foja 1252, se observa que la Administración reparó el importe de S/.126,410.44 correspondiente al ajuste al REI de existencias y terrenos debido a que el contribuyente no compara el valor resultante del ajuste por ajuste de inflación de estas partidas no monetarias, con el valor de adquisición o producción más los incrementos por actualizaciones, conforme con lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 006-99-EF.

Que en el caso de autos, mediante los puntos 11 y 12 del Requerimiento N° 00126646, foja 1079, la Administración solicitó a la recurrente que cumpliera con presentar los papeles de trabajo del ajuste integral por inflación de los estados financieros, así como el análisis de la determinación del REI considerado en los estados financieros de la empresa.

Que del resultado del citado requerimiento, de foja 1078, se advierte que el auditor indica que la recurrente no aplicó el tope mínimo estipulado en las normas de ajuste por inflación vigentes al 31 de diciembre de 2001.

Que mediante escrito presentado por la recurrente con fecha 13 de noviembre de 2002, fojas 235 y 236, se aprecia que ésta señaló que sí correspondía cargar a los resultados del ejercicio el efecto de la deflación, independientemente de los límites de reexpresión.

Que al respecto, del detalle del citado reparo contenido en el Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002267, de foja 1252, se observa que éste corresponde a la deducción del REI negativo correspondiente al ajuste por inflación de las cuentas de existencias y activo fijo (terrenos), por las sumas de S/.110,974.81 y S/.15,435.63, por lo que corresponde verificar si el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley.

Que de la documentación presentada por la recurrente en la etapa de fiscalización, fojas 260, 1075 y 1076, se aprecia que ésta efectuó el ajuste de las anotadas cuentas de existencias y activos fijos (terrenos) aplicando el factor de actualización de 0.982, conforme el siguiente detalle:

Existencias al 31/12/2001				
Cuenta	Descripción	Valor histórico	Valor ajustado	Variación (-) del REI
20	Mercaderías	S/.0.00	S/.0.00	S/.0.00
21	Productos terminados primeras	S/.3,271,821.09	S/.3,250,981.04	S/.-20,840.05
21	Productos terminados segundas	S/.396,981.49	S/.396,981.49	S/.0.00
22	Subproductos	S/.6,989.80	S/.6,989.80	S/.0.00
23	Productos en proceso primeras	S/.3,913,085.58	S/.3,899,276.38	S/.-13,809.20
23	Productos en proceso segundas	S/.1,425,205.10	S/.1,425,205.10	S/.0.00
24**	Materia Prima primera	S/.2,720,343.86	S/.2,711,327.12	S/.-9,016.74
24**	Materia Prima (hilado) segundas	S/.152,904.07	S/.152,904.07	S/.0.00

[Firma manuscrita]

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

24**	Materia Prima (hilado) chori	S/.45,094.12	S/.45,094.12	S/.0.00
24**	Materia Prima F. algodón segunda	S/.0.00	S/.0.00	S/.0.00
24**	Materiales Auxiliares (Q-C/avios)	S/.1,527,888.02	S/.1,515,173.44	S/.-12,714.58
24**	Materiales (Q-C/avios) segundas	S/.0.00	S/.0.00	S/.0.00
25	Empaques primeras	S/.122,348.81	S/.122,002.53	S/.-346.28
25	Empaques segundas	S/.0.00	S/.0.00	S/.0.00
26	Repuestos y suministros	S/.2,698,795.69	S/.2,644,547.73	S/.-54,247.96
28	Bienes en tránsito	S/.583,840.19	S/.583,840.19	S/.0.00
TOTAL		S/.16,865,297.82	S/.16,754,323.01	S/.-110,974.81

Activo fijo: Terrenos al 31/12/2001				
Cuenta	Descripción	Valor histórico	Valor ajustado	Variación (-) del REI
3310	Adquisiciones	S/.369,612.76	S/.361,481.28	S/.-8,131.48
3310	Adquisiciones junio	S/.303,964.69	S/.297,277.47	S/.-6,687.22
3310	Adquisiciones mayo	S/.28,042.46	S/.27,425.53	S/.-616.93
TOTAL		S/.701,619.91	S/.686,184.28	S/.-15,435.63

Que al respecto, de conformidad con el inciso a) del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797 que aprobó las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria -vigente en el ejercicio 2001-, 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, y el Resultado por Exposición a la Inflación (REI) resulta del mayor valor atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto.

Que asimismo, según los literales d.1) y d.4) del el inciso d) del artículo en mención, el ajuste por inflación, resultante de aplicar el factor de reexpresión o actualización, tendrá un límite tratándose de existencias, el límite será el valor de reposición, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento; así como en el caso de terrenos urbanos y rústicos, en cuyo caso el límite será el valor arancelario oficial vigente a la fecha del ajuste.

Que el inciso e) del artículo aludido, señalaba que los límites de reexpresión o actualización establecidos en precitado inciso d), no podrán en ningún caso ser menores a los respectivos valores de adquisición o de ingreso al patrimonio .

Que por su parte, conforme con el inciso e) del artículo 2° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 797, aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF, modificado por la Tercera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 125-96-EF, en los casos en que así se estableciera, se compararía el valor actualizado de los activos no monetarios y de los pasivos no monetarios, con el valor límite de reexpresión y se escogería el menor de ellos, como valor resultante del ajuste por inflación; y en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria podría ser menor a su valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes.

Que según el inciso f) del artículo aludido, la diferencia entre el valor en libros y el valor reexpresado se registraba cargándola o abonándola a cada cuenta no monetaria, según correspondiese, teniendo como contrapartida la cuenta "Resultado por Exposición a la Inflación".

Que asimismo, el artículo 3° del reglamento en mención, señalaba que los ajustes por inflación deberían contabilizarse en los libros oficiales, debiendo reflejarse en el balance general y en el estado de

[Firma manuscrita]

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

ganancias y pérdidas del período al que correspondan y que el resultado de la reexpresión de cada cuenta no monetaria debía ser registrado en cuenta divisionaria separada, para mantener el control contable del costo histórico en moneda nominal y de los incrementos por actualización.

Que cabe señalar que si bien 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° 2 y 3, concordantes con la NIC 29, y, en consecuencia, reflejarse la situación de deflación en los estados financieros; ello no necesariamente resulta de aplicación para efectos tributarios, para los que resulta de aplicación la Directiva N° 001-2002/SUNAT.

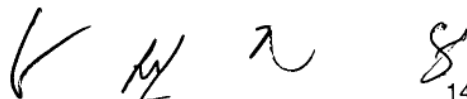
Que la Directiva N° 001-2002/SUNAT, recogiendo lo dispuesto por la norma reglamentaria antes señalada, precisó la aplicación de Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resulte inferior a la unidad (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 posteriormente, la Ley N° 28843 precisó en su artículo único que lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 797 y sus normas reglamentarias, también resulta aplicable cuando el factor de reexpresión o actualización resulte inferior a la unidad (sin perjuicio de lo establecido en la Ley N° 28394 que suspendió la aplicación del ajuste por inflación del Balance General para efectos tributarios) y dispuso además, que cuando las partidas no monetarias se encuentren sujetas a los límites contemplados en el Decreto Legislativo N° 797 y sus normas reglamentarias, el valor resultante del procedimiento de actualización no podrá ser menor al valor señalado en aquéllas.

Que de acuerdo con las normas antes expuestas, el "valor en libros", para efectos de la aplicación del Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, era el importe por el que estaba contabilizada una partida, conformada por el valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones precedentes, incluidos los límites a que hacían referencia el Decreto Supremo N° 006-96-EF y la Directiva N° 001-2002/SUNAT, valor que debía ser considerado como tal para todos los efectos tributarios, aun cuando en estricta aplicación de la metodología contable, el "valor en libros" no incluyese dichos límites.

Que en ese sentido, este Tribunal Fiscal ha expuesto en las Resoluciones N° 07045-4-2007, 11376-4-2007, 04955-5-2006, 08331-2-2007 y 10747-3-2008, entre otras, que en aplicación de lo dispuesto en la Ley N° 28843 antes citada, en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria sujeta a límite, puede ser menor a su valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes.

Que por tanto, toda vez que la reexpresión de las cuentas Existencias y Terrenos están sujetas a límite, el resultado de la reexpresión no puede ser menor al valor señalado en el Decreto Legislativo N° 797 y su norma reglamentaria, esto es, en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de estas cuentas podía ser menor a su valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes, y dado que en el caso de las cuentas de existencias y activos fijos (terrenos) la recurrente efectuó el ajuste sin considerar el límite referido, como se aprecia de los cuadros precedentes, lo que significó una deducción de S/.126,410.44 (S/.110,974.81 más S/.15,435.63), el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.





Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

Impuesto General a las Ventas

i) Crédito fiscal de compras de alimentos para ser preparados a los trabajadores que no fue sustentada

Que de la revisión de la apelada y del Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266, de fojas 1281 y 2866, se advierte que la Administración reparó el importe de S/.29,109.00 que corresponde al crédito fiscal de las adquisiciones vinculadas al servicio de alimentación no sustentado, correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 2001, el que es consecuencia del reparo efectuado por el mismo concepto respecto del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, conforme con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este impuesto, y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF y sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, dispone que da derecho al crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten, los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios, los bienes adquiridos para ser vendidos y otros bienes y servicios cuyo uso o consumo es necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

Que toda vez que el reparo efectuado por la Administración con relación a la alimentación adicional proporcionada a los trabajadores que laboraron horas extras ha sido dejado sin efecto al haberse establecido que éste cumple con el principio de causalidad, la recurrente tiene derecho a la utilización del crédito fiscal correspondiente, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto dicho reparo.

ii) Exceso de saldo a favor del exportador devuelto a la recurrente

Que de la revisión de la apelada y del Anexo 3 a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266, de fojas 1277 a 1279 y 2866, se aprecia que la Administración determinó la existencia de montos entregados en exceso en los meses de enero a marzo de 2001 por los importes de S/.2,100.00, S/.1,007.00 y S/.4,192.00 respectivamente, como consecuencia del reparo al crédito fiscal por servicios de alimentación no sustentados de enero a diciembre de 2001 y reparos por uso indebido a la fecha de embarque de las exportaciones realizadas de enero a diciembre de 2001.

Que asimismo, la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° 012-4-10506/SUNAT de 28 de noviembre de 2002, de fojas 1194 a 1197, en la que declaró procedentes en parte las solicitudes de devolución efectuadas por los períodos de enero a marzo de 2001, efectuadas mediante las Resoluciones de Intendencia N° 012-4-07782/SUNAT, 012-4-07919/SUNAT y 012-4-08063, en base a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266.

Que respecto a las observaciones al total de exportaciones de los períodos de enero a diciembre por la fecha de embarque de las exportaciones realizadas, conforme se advierte del Anexo A de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266, de fojas 1255 a 1266, la Administración excluyó del total de exportaciones, aquellas que corresponden a facturas con fechas de embarque que no fueron realizadas en el respectivo mes, y procedió a reliquidar el saldo a devolver respecto de enero a diciembre de 2001,



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

conforme se aprecia en el Anexo N° 1 - Determinación de saldos finales de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266, de fojas 1268 a 1279, lo que determinó la existencia de montos devueltos en exceso de enero a marzo de 2001, según se aprecia del Anexo a la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266 de foja 1283.

Que en efecto, de conformidad con el artículo 4° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, la compensación o devolución del Saldo a Favor por Exportación tendrá como límite el 18% de las exportaciones realizadas en el período, y el saldo a favor materia de beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como saldo a favor por exportación a los meses siguientes.

Que el inciso a) del artículo 5° del Reglamento aludido, señala que a fin de determinar el monto de las exportaciones de bienes, se tomará en cuenta el valor FOB de aquellas debidamente numeradas que sustenten los embarques del período y cuya facturación haya sido efectuada en dicho período o períodos anteriores al que corresponda la declaración pago y, para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o de solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación.

Que asimismo, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05682-2-2009, 03204-2-2004, 0623-1-2000 y 0251-5-2001, entre otras, señalan que una exportación se considera realizada en la fecha de embarque de la mercancía, por lo que la fecha a considerar para determinar el monto de las exportaciones del período es la del embarque de la mercancía.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración ha procedido a reliquidar el monto de las exportaciones de enero a diciembre de 2001 considerando la fecha de embarque de las mercaderías, dicha observación se encuentra arreglada a ley, por lo que procede confirmarla.

Que sin perjuicio de lo expuesto, toda vez que la determinación del saldo a favor del exportador contenida en la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266 se sustenta parcialmente en los reparos al crédito fiscal por servicios de alimentación no sustentados de enero a diciembre de 2001, de foja 1281, la que ha sido dejada sin efecto en esta instancia, corresponde que la Administración reliquide el saldo a favor del exportador de tales períodos considerado en la Resolución de Determinación N° 012-03-0002266 de fojas 1282 y 1283 sin considerar tal reparo.

Multas

Que las Resoluciones de Multa N° 012-02-0007116 a 012-02-0007119, fojas 1242 a 1249, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, consistente en declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancia con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables o similares, o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor, relacionadas con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2001, contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0002266 y 012-03-0002267.

Que dado que en esta instancia se han revocado parcialmente las observaciones contenidas en la Resolución de Determinación N° 012-03-0002267 sobre Impuesto a la Renta, y que la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 012-02-0007116 se encuentra vinculada con los anotados reparos, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la sanción correspondiente.

Que respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-02-0007117 a 012-02-0007119, relacionadas con la determinación del saldo a favor del exportador materia de beneficio por las exportaciones realizadas en los períodos de enero a marzo de 2001, dado que en esta instancia se ha dispuesto que la Administración reliquide dicha determinación sin considerar las observaciones al crédito fiscal por entrega de alimentos



Tribunal Fiscal

N° 01640-4-2010

que han sido dejadas sin efecto, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la apelada en este extremo a efecto que a Administración reliquide las sanciones correspondientes.

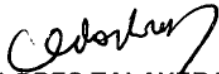
Que finalmente se deja constancia que con fecha 15 de diciembre de 2009 se llevó a cabo la diligencia de informe oral con la sola asistencia de la recurrente (foja 4510).

Con las vocales Flores Talavera, Zúñiga Dulanto y Guarníz Cabell, e interviniendo como ponente la vocal vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140004330 de 31 de octubre de 2005 en el extremo referido a los reparos por alimentación otorgada por la recurrente, penalidades asumidas por la recurrente mediante Debit Memos N° 79454 y 79461 y gastos de embarque y de courier no sustentados, los que se dejan sin efecto, y en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° 012-02-0007116 a 012-02-0007119, a efecto que la Administración proceda conforme con lo señalado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


ZUNIGA DULANTO
VOCAL


GUARNÍZ CABELL
VOCAL


Falconí Sinche
Secretario Relator
GC/HV/mgp