

EXPEDIENTE N° : 4308-98
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otro
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de julio del 2001

Vista la apelación parcial interpuesta por
contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-08318, emitida el 23 de junio de
1998 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración
Tributaria, en el extremo que declara improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N°
012-3-06517, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1994 y contra la Resolución de Multa N° 012-2-13968, girada por
incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el asunto materia de controversia consiste en determinar si los intereses
moratorios que pagan los usuarios del servicio de agua potable y alcantarillado prestado por la recurrente, se encontraban
inafectos al Impuesto a la Renta durante el ejercicio 1994;

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 57° del Decreto Supremo N° 09-95-
PRES que aprueba el Reglamento de la Ley General de Servicios de Saneamiento, los intereses moratorios que se
carguen al usuario por falta oportuna del pago de sus obligaciones contractuales, serán los que fije el Banco Central de
Reserva del Perú para las obligaciones en moneda nacional;

Que el artículo 1° de la Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774,
establece que dicho impuesto grava: a) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de
ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar
ingresos periódicos; y, b) las ganancias y beneficios considerados en los artículos 2° y 3° de la Ley;

Que por su parte, el inciso b) del artículo 2° de la referida Ley señala que se
considera como ganancia y beneficio las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas
que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°;

Que en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas
Vigésima Primera Edición, se define la indemnización como el resarcimiento económico del daño o perjuicio causado,
desde el punto de vista del culpable; y del que se ha recibido, enfocado desde la víctima;

Que asimismo, Paulus – citado por Fernando De Trazegnies en su obra "La
Responsabilidad Extracontractual" define al daño emergente como "... el monto que para mí ya no es, lo que para mí deja
de tener existencia..."; es decir, implica un empobrecimiento, una pérdida para el afectado, por lo que la indemnización en
este caso está destinada a reconstruir el patrimonio que el acreedor tenía antes del incumplimiento o acto dañoso, en
cambio, el lucro cesante está relacionado con la eventual ganancia dejada de percibir como consecuencia del
incumplimiento del deudor, esto es, con el crecimiento patrimonial que el acreedor hubiera obtenido de no haberse
producido el incumplimiento;

Que respecto al tratamiento de las indemnizaciones en la Ley del Impuesto a la
Renta, cabe señalar que el último párrafo del inciso b) del artículo 2° de la misma establece que también se encuentran
gravadas las indemnizaciones destinadas a reponer total o parcialmente un bien del activo de la empresa, en la parte que
excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan con las condiciones para alcanzar la inafectación total
de esos importes que disponga el Reglamento;

Que el inciso d) del artículo 37° de la referida Ley establece que, serán deducibles
del impuesto, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta
gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales
pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho
delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente;

Que de acuerdo con las normas citadas, las indemnizaciones que no se
encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta son las destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el
límite del perjuicio, esto es indemnizaciones relacionadas con daños emergentes, de modo que el exceso de la
indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye renta gravable, salvo las excepciones
contempladas por la Ley, ya que si la indemnización supera el daño, esta situación revertirá en un beneficio adicional para
su receptor gravado con el Impuesto a la Renta;

/...

Que la indemnización percibida por el lucro cesante sí está gravada con el Impuesto a la Renta toda vez que está referida a incrementos patrimoniales no percibidos por el incumplimiento del deudor, los que en circunstancias normales sí se encontrarían gravadas con el Impuesto;

Que el artículo 1242º del Código Civil dispone que el interés moratorio tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago;

Que en tanto el pago de intereses moratorios supone la indemnización al acreedor por no disponer de la contraprestación pactada a la fecha de vencimiento, esto es, por privarse de obtener ingresos o una eventual ganancia, se tiene que los mismos están destinados a indemnizar el lucro cesante y no el daño emergente o pérdida sufrida;

Que en tal sentido, el interés moratorio no está dirigido a indemnizar una pérdida sufrida, sino más bien a reponer un ingreso futuro que fue frustrado por la mora en el pago, por lo que los intereses moratorios cobrados por la recurrente se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo;

Que respecto a la Resolución de Multa Nº 012-2-13968, emitida por haber incurrido la recurrente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 773, cabe indicar que, en tanto su importe ha sido determinada sobre el 100% del tributo omitido establecido por la Resolución de Determinación Nº 012-3-06517, la cual ha sido confirmada, procede también confirmar la apelada en este extremo;

De acuerdo al Dictamen de la vocal Zelaya Vidal, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Zelaya Vidal, Espinoza Bassino y Ayasta Seclén.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 015-4-08318 del 23 de junio de 1998.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

ESPINOZA BASSINO
VOCAL

AYASTA SECLÉN
VOCAL

Huerta Lizaraburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/rag.
ZV/373

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 4308-98
DICTAMEN : Vocal Zelaya Vidal
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otro
PROCEDECENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de julio del 2001

Señor:

representada por el señor Plácido Aguirre Alata, interpone recurso de apelación parcial contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-08318, emitida el 23 de junio de 1998 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-3-06517 y la Resolución de Multa N° 012-2-13968, sobre Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1994 y por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, respectivamente.

Argumentos de la Recurrente

La recurrente manifiesta que interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 015-4-08318, en la parte referida a la inafectación al Impuesto a la Renta de los intereses moratorios que pagan los usuarios del servicio de agua potable.

Señala que el informe que sustenta la referida resolución de intendencia no acepta la deducción de la base imponible consignada en su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta por la suma de S/. 13'725,975.00, correspondiente a los intereses moratorios que tienen por finalidad reparar un daño, que indebidamente SEDAPAL incluyó en la materia imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 1994.

Expone que su fundamento para deducir dichos intereses moratorios es que el artículo 1242° del Código Civil, establece expresamente que el interés moratorio tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago; es decir, que los intereses moratorios implican la reparación del daño causado por la mora en el pago. Dicho artículo es aplicable al caso controvertido en virtud de lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Continúa exponiendo que la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 en el inciso b) del artículo 2° señala las indemnizaciones que están gravadas con el Impuesto a la Renta, no comprendiendo como gravadas las indemnizaciones que implique la reparación de un daño.

En ese sentido, los intereses moratorios que por el artículo 1242° del Código Civil tienen el carácter de indemnización que implica el reparo por el daño causado en la mora, no están comprendidos en el referido inciso b) del artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no están gravadas con el Impuesto a la Renta.

La recurrente expresa que la calificación de intereses moratorios que pagan los usuarios del servicio de agua potable que incurren en mora, no lo ha hecho SEDAPAL, sino que tal calificación de intereses moratorios la ha establecido una norma legal, que es el artículo 57° del Reglamento de la Ley General de Servicios de Saneamiento aprobado por el Decreto Supremo N° 09-95-PRES. Es decir, que el artículo 1242° del Código Civil, en sujeción a la Norma IX del Código Tributario, precisa que los intereses moratorios constituyen una indemnización que implica la reparación del daño causado por la mora en el pago al acreedor, cual es el no contar con la disponibilidad del dinero correspondiente a los recibos de servicios de agua potable en la fecha en que debió pagarse oportunamente.

Asimismo, que el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo que está gravado con el impuesto, estableciendo dos tipos de materia imponible, en el inciso a) comprende como gravadas a las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales a aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, mientras que en el inciso b) comprende como gravadas a las ganancias y beneficios considerados en los artículos 2° a 5°.

Señala que al establecerse dos grupos, resulta que lo gravado por el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, no está comprendido dentro de lo gravado por el inciso b) de dicho artículo y viceversa.

En tal sentido, al señalar el inciso b) del artículo 2° como ganancia y beneficio a determinadas indemnizaciones, es de concluir que las indemnizaciones no están comprendidas dentro del inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al haber precisado, el artículo 1242° del Código Civil que los intereses moratorios constituyen indemnización que implica reparación de un daño al acreedor, se puede concluir que los intereses moratorios no están gravados con el Impuesto a la Renta, por no estar gravados expresamente por el inciso b) del artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo expuesto, señala que procedía deducir de la materia imponible del ejercicio 1994, la suma de S/. 13'725,975.00, sobre la cual pagó indebidamente el 30% del Impuesto a la Renta, o sea S/. 4'117,792.00, por lo que solicita la devolución de ese monto, en virtud de lo dispuesto por el artículo 38° del Código Tributario.

/...

/...

Argumentos de la Administración

En el Informe N° 12-98-SUNAT-I6-300-LCE que sustenta la resolución apelada la Administración en relación a la disminución de la base imponible de los intereses moratorios al haberlos incluido indebidamente, señala que la Ley de Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774 grava las rentas provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Asimismo, el inciso d) del artículo 28° de la misma Ley establece que son rentas de tercera categoría, entre otras las rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la Ley, encontrándose entre ellas las empresas de propiedad parcial o total del Estado.

En consecuencia, al ser los intereses moratorios un hecho imponible para el Impuesto a la Renta, procede considerarlos gravados, por lo que resulta improcedente la reclamación en ese extremo.

Análisis

En el caso de autos, la controversia versa en determinar si los intereses moratorios que pagan los usuarios del servicio de agua potable y alcantarillado prestado por la recurrente, se encuentran inafectos al Impuesto a la Renta durante el ejercicio 1994.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 57° del Decreto Supremo N° 09-95-PRES, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Servicios de Saneamiento, los intereses moratorios que se carguen al usuario por falta oportuna del pago de sus obligaciones contractuales, serán los que fije el Banco Central de Reserva del Perú para las obligaciones en moneda nacional.

Al respecto, es preciso anotar que el artículo 1° de la Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, establece que dicho impuesto grava: a) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; y, b) las ganancias y beneficios considerados en los artículos 2° y 3° de la Ley.

Por su parte, el inciso b) del artículo 2° de la referida Ley señala que se considera como ganancia y beneficio las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°.

Sobre el particular, Guillermo Cabanellas en el "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" (Vigésima Primera Edición), define la indemnización como el resarcimiento económico del daño o perjuicio causado, desde el punto de vista del culpable; y del que se ha recibido, enfocado desde la víctima.

Haciendo referencia al Código Civil argentino, se señala que "Habrá daño siempre que se causare a otro algún perjuicio susceptible de apreciación pecuniaria o directamente en las cosas de su dominio o posesión, o indirectamente por el mal hecho a su persona, a sus derechos o facultades". "El daño comprende no solo el perjuicio efectivamente sufrido sino también la ganancia de que fue privado el damnificado por el acto ilícito..."

Tal como se indica en las definiciones anteriores el daño puede relacionarse con un bien inmaterial (afección de orden extrapatrimonial), no cuantificable en dinero como el honor, la reputación, o con una afección de orden patrimonial. Doctrinariamente, se reconoce que este último puede tomar dos formas: daño emergente y lucro cesante.

Como define Paulus – citado por Fernando De Trazegnies en su obra "La Responsabilidad Extracontractual"¹ el daño emergente es "... el monto que para mí ya no es, lo que para mí deja de tener existencia..."; es decir, implica un empobrecimiento, una pérdida para el afectado. En tal sentido, la indemnización a que diere lugar este tipo de daño, está destinada a reconstruir el patrimonio que el acreedor tenía antes del incumplimiento o acto dañoso.

De otro lado, el lucro cesante está relacionado con la eventual ganancia dejada de percibir como consecuencia del incumplimiento del deudor, esto es, con el crecimiento patrimonial que al acreedor hubiera obtenido de no haberse producido el incumplimiento.

Cabanellas, al respecto señala que "...El daño emergente, la pérdida sobrevenida al acreedor por culpa u obra del deudor al no cumplir la obligación, se traduce en una disminución de patrimonio; mientras que la categoría opuesta, el lucro cesante, se configura principalmente con la privación de aumento patrimonial, por la supresión de la ganancia esperable."

Con relación al tratamiento de las indemnizaciones en nuestra legislación del Impuesto a la Renta, el último párrafo del inciso b) del artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que también se encuentran gravadas las indemnizaciones destinadas a reponer total o parcialmente un bien del activo de la empresa, en la parte que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan con las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

/...

R.T.F. N° 879-2-2001

¹ De Trazegnies, Fernando. La Responsabilidad Contractual. Tomo II, pag.36

/...

Por otro lado, el inciso d) del artículo 37º del dispositivo legal en referencia establece que serán deducibles del impuesto, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Conforme se puede apreciar de las normas citadas, las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta siempre son aquellas destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el límite del perjuicio, lo que además implica que previamente exista una pérdida a ser cubierta, es decir, indemnizaciones relacionadas con daños emergentes. Así, el exceso de la indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye renta gravable, salvo las excepciones contempladas por la Ley. Ello, toda vez que mientras sólo se compense una pérdida sufrida hasta su importe, los resultados finales se mantendrán inalterables. Por el contrario, si la indemnización supera el daño, esta situación revertirá en un beneficio adicional para su perceptor, gravado con el Impuesto a la Renta según las normas expuestas. Así, el lucro cesante, que supone indemnizaciones relacionadas con un incremento patrimonial no percibido por el incumplimiento, hace referencia a ingresos o ganancias que en circunstancias normales sí se encontrarían gravadas con el Impuesto.

En el caso de los intereses moratorios, el artículo 1242º del Código Civil dispone que este tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas define la "mora" como dilación, retraso o tardanza en el cumplimiento de una obligación y la "mora del deudor" como el retardo culpable ilegal en el cumplimiento de la obligación.

El pago de intereses moratorios se justifica en el hecho que al no disponer de la contraprestación pactada a la fecha de vencimiento, el acreedor se priva de obtener ingresos o una eventual ganancia, de lo que se aprecia claramente que no está dirigida a indemnizar una pérdida sufrida, sino más bien a reponer un ingreso que fue frustrado por la mora en el pago, es decir, se trata en realidad de un lucro cesante.

Atendiendo a lo expresado en los párrafos precedentes, los intereses moratorios cobrados por la recurrente se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, por consiguiente, procede considerarlos como renta gravable.

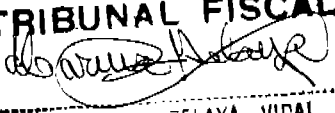
En lo que se refiere a la Resolución de Multa N° 012-2-13968, emitida por haber incurrido la recurrente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, en tanto ha sido determinada sobre el 100% del tributo omitido, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-3-06517, la cual ha sido confirmada, también procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Finalmente, en cuanto a la solicitud de informe oral, cabe señalar que la misma ha sido formulada vencido el plazo previsto por el artículo 150º del Código Tributario, por lo que no procede atender dicha solicitud.

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de opinión que se CONFIRME la Resolución de Intendencia N° 015-4-08318 emitida el 23 de junio de 1998, en el extremo referido a los intereses moratorios.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL


MARINA DELAIZA VIDAL
Vocal Informante