



Tribunal Fiscal

Nº 00601-5-2003

EXPEDIENTE Nº : 4177-00
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 5 de febrero de 2003

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 055-4-03326/SUNAT emitida con fecha 26 de julio de 2000 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 052-03-0000847, emitida por el Impuesto a la Renta de 1997 y contra la Resolución de Multa N° 052-02-0000884, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. La devolución de S/. 122 050,00 que efectuó la SUNAT en el año 1997 contenía los pagos efectuados en el año 1994 a fin que se aceptara su recurso de apelación, es decir que se trataba de un pago exigido por la SUNAT, y toda vez que el Tribunal Fiscal le dio la razón, la Administración tuvo que devolver el monto pagado más los respectivos intereses, los cuales son motivo del reparo.
2. Los intereses abonados por la SUNAT son una compensación al daño emergente causado por la pérdida de capital de trabajo, supuesto que no se encuentra contemplado en los artículos 1º, 2º y 3º del Decreto Legislativo N° 774 ni en su reglamento.
3. Se debe aplicar el principio de reciprocidad, pues los intereses y multas no son aceptados como gasto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que el legislador estimó que el interés es una compensación al daño causado por el contribuyente a la sociedad al no abonar sus impuestos oportunamente.

Que la Administración señala:

1. Las devoluciones de pagos efectuados indebidamente se realizan en moneda nacional añadiéndoles una tasa de interés pasiva de 0.9% pues se trata de un interés compensatorio generado por el transcurso del tiempo y no por el incumplimiento en el pago, a diferencia de los intereses moratorios cuyo cálculo se efectúa aplicando una tasa de interés activa de 2.2%.
2. Para el caso de devoluciones originadas en requerimientos de la Administración, la tasa de interés aplicable se calcula en función a la tasa activa utilizada para el cálculo de los intereses moratorios. Es una tasa mayor a la utilizada en las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso, ya que se trata de resarcir el daño causado por el error en el requerimiento realizado.
3. Los intereses de carácter indemnizatorio reparan el lucro cesante, esto es, buscan compensar al contribuyente por lo que dejó de hacer como consecuencia de haber efectuado el pago indebido o en exceso, por ello tienen una naturaleza indemnizatoria.
4. De acuerdo con lo establecido por el artículo 3º del Decreto Legislativo N° 774, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros; en ese sentido se encuentran gravadas las indemnizaciones que no impliquen la reparación de un daño, como es el caso de los intereses, según lo previsto por el literal b) del artículo 2º de la Ley del Impuesto a la Renta.

1
fca o 1
lpe



Tribunal Fiscal

Nº 00601-5-2003

- Respecto al principio de reciprocidad alegado por la recurrente, cabe señalar que los gastos cuya deducción no es permitida por la Ley del Impuesto a la Renta, son los intereses moratorios, por lo que el criterio contenido en el mencionado principio que equipara el tratamiento de los gastos no deducibles con ingresos no gravados no se puede aplicar al presente caso, ya que se ha determinado el reparo respecto de los intereses percibidos por los pagos indebidos y no respecto de intereses moratorios originados en la demora del pago.

Que de lo actuado se tiene:

Es objeto de controversia determinar si los intereses abonados por la Administración al momento de devolver el pago indebido realizado por la recurrente, constituyen ingresos afectos al Impuesto a la Renta por el ejercicio 1997.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 38º del Código Tributario vigente durante el período acotado, aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria al principio de cada mes. Agrega la norma que tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de un requerimiento por parte de la Administración, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33º, por el período comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, debiendo precisarse que el hecho que para la aplicación del interés se tome como referencia la TIM, no implica que dicho interés tenga tal naturaleza.

En el presente caso, mediante Resoluciones de Intendencia Nºs. 052-4-01556/SUNAT y 052-4-01557/SUNAT la Administración autorizó la devolución de S/. 64 649,00 y S/. 57 372,00 por concepto de Impuesto General a las Ventas pagado en exceso por los períodos tributarios comprendidos entre enero y julio de 1993, y por concepto de multa vinculada con la determinación del Impuesto General a las Ventas correspondiente al mismo período, de los cuales S/. 36 500,00 y S/. 32 391,71 eran intereses, por lo que se encontraría en el último supuesto señalado en el artículo 38º del Código Tributario.

No obstante, el análisis sobre si el interés en cuestión está o no gravado con el Impuesto a la Renta, no debe centrarse en el tipo de daño que se va a resarcir, sino en establecer si a partir de las características vinculadas a su surgimiento, el ingreso constituye renta para efectos del impuesto, para lo cual se tendrá en cuenta determinados criterios que permitan delimitar el contenido de aquello que se encuentra gravado con el impuesto, dado que no todo ingreso o beneficio se encuentra gravado.

Al respecto, de acuerdo con la teoría de la renta producto, renta es la utilidad o ganancia periódica susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable en estado de explotación, de tal manera que los ingresos eventuales no quedan comprendidos dentro del campo del impuesto.

Según la teoría del flujo de riqueza, el concepto de renta se identifica con el beneficio, gravándose toda utilidad, con prescindencia de que provenga de una fuente periódica o durable. En este caso, "renta es la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros o sea el total del flujo de riqueza que desde terceros fluye hacia el contribuyente en un período dado"¹

En nuestra legislación, para efectos de delimitar el concepto de renta de las empresas se recoge ambas teorías². Así, el inciso a) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, contiene el concepto de renta producto al establecer que el Impuesto a la Renta grava "las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores,

¹ Roque García Mullin, Manual del Impuesto a la Renta, Documento del Centro Interamericano de Estudios Tributarios Nº 872, pág. 20

² La legislación también considera la teoría de incremento más patrimonio en algunos conceptos específicos.



Tribunal Fiscal

Nº 00601-5-2003

entendiéndose cómo tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

Por su parte, el último párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta señala que "en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de las operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente".

Ahora bien, en el caso de autos, la recurrente efectuó a requerimiento de la Administración, el pago de la deuda a efectos de interponer un recurso de apelación. La devolución de dicho monto, al tomarse en indebido, estaba sujeta al pago de un interés por parte de la Administración conforme lo prevé el Código Tributario. Dicho interés se encontraba vinculado a una obligación legal, esto es, su existencia se sustenta en la ley, en la obligación de la Administración de devolver el pago requerido indebidamente más el interés correspondiente, por lo que no se está frente a un acto entre particulares, pues tanto la devolución del capital como de los intereses, nacen en virtud de la ley y no del deudor tributario.

Teniendo en cuenta ello, no puede considerarse que los intereses pagados por la Administración se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, pues no califican en el concepto de renta producto, ni se trata de ingresos provenientes de operaciones con terceros, los cuales son entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervenientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones. Cabe precisar que este concepto de operaciones con terceros ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 616-4-99 publicada como jurisprudencia de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 1999.

De otro lado, toda vez que la resolución de multa impugnada se encuentra vinculada a los reparos efectuados sobre la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, a partir del criterio expuesto en la presente resolución corresponde dejarla sin efecto.

Con las vocales Olano Silva, Caller Ferreyros y Muñoz García, a quienes se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 055-4-03326/SUNAT de 26 de julio de 2000 y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº 052-03-0000847 y la Resolución de Multa Nº 052-02-0000884.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Arequipa de la SUNAT, para sus efectos.

OLANO SILVA
VOCAL

CALLER FERREYROS
VOCAL

MUÑOZ GARCIA
VOCAL

Ezeta Carpio
Secretario Relator
OS/EC/ICH/njt