



Tribunal Fiscal

Nº 09146-5-2004

EXPEDIENTE Nº : 2861-02
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de noviembre de 2004

VISTA la apelación interpuesta por _____ contra la Resolución de Intendencia Nº 015-4-15124, emitida con fecha 30 de abril de 2002 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago Nº 011-01-0075920, girada por Impuesto General a las Ventas de enero de 2002.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el valor ha sido emitido al desconocerse el saldo a favor de crédito fiscal proveniente del aporte de un bloque patrimonial segregado de la empresa La Vitalicia Compañía de Seguros S.A. (en adelante "La Vitalicia"), como consecuencia de un proceso de reorganización simple.

Que agrega que producto de la reorganización simple, aceptó el aporte de un bloque patrimonial conformado por un activo de S/. 33 021,47 que a su vez estaba compuesto por exclusivamente crédito fiscal y un pasivo de S/. 66 042,93 compuesto por cuentas por pagar, estableciéndose que no cedería ni emitiría acciones a "La Vitalicia" en la medida que el bloque patrimonial segregado tenía un valor negativo, señalándose como fecha de entrada en vigencia de la reorganización simple la del otorgamiento de la escritura pública.

Que de otro lado indica que el artículo 391º de la Ley General de Sociedades no resulta ser una norma de carácter restrictiva a pactos diferentes, por lo que el hecho que con "La Vitalicia" haya pactado el no otorgamiento de acciones o participaciones, no desnaturaliza la reorganización simple celebrada, lo que a su vez queda sustentado en el numeral 12) del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Supremo Nº 064-2000-EF.

Que finalmente señala que si bien el artículo 39º del Decreto Supremo Nº 064-2000-EF dispone que para efecto del Impuesto General a las Ventas, la transferencia de un bloque patrimonial está constituida por la transferencia de activos y pasivos vinculados a los mismos, ello no resulta esencial para que exista una reorganización simple.

Que la Administración señala que la figura de la reorganización simple, a que se refiere el artículo 391º de la Ley General de Sociedades, se encuentra reconocida para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta; sin embargo, de acuerdo con las normas aplicables, una reorganización simple debe cumplir, entre otros requisitos, con la recepción por parte de la sociedad aportante y conservación en su activo, de acciones o participaciones correspondientes a los aportes realizados, y que el bloque patrimonial transferido debe estar constituido por activos y pasivos vinculados con los mismos, los que considera, no se han cumplido en el caso de autos, por lo que no procede aceptar el monto del crédito fiscal transferido.

Que de lo actuado se tiene que es objeto de controversia determinar si la recurrente tiene derecho a deducir el monto de crédito fiscal que "La Vitalicia" le transfirió con ocasión de una "reorganización simple".

Que al respecto, el artículo 24º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, señala que tratándose de la reorganización de

C-2

1



Tribunal Fiscal

Nº 09146-5-2004

empresas se podrá transferir a la nueva empresa, a la que subsiste o a la adquirente, el crédito fiscal existente a la fecha de la reorganización.

Que el numeral 7) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo Nº 29-94-EF y modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF y por el Decreto Supremo Nº 064-2000-EF, establece que se entiende por reorganización de empresas, a la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas que regulan el Impuesto a la Renta y al traspaso en una sola operación a un único adquirente, del total de activos y pasivos de empresas unipersonales y de sociedades irregulares que no hayan adquirido tal condición por incurrir en las causales de los numerales 5) o 6) del artículo 423º de la Ley Nº 26887, con el fin de continuar la explotación de las actividades económicas a la cual estaban destinados.

Que el artículo 103º de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, señala que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Que en ese sentido, el literal c) del artículo 65º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece que constituye un supuesto de reorganización de sociedades, la reorganización simple a que se refiere el artículo 391º de la Ley General de Sociedades, así como bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 392º de la citada ley, excepto la transformación.

Que al respecto, el artículo 391º de la Ley General de Sociedades, aprobada por la Ley Nº 26887, señala que se considera reorganización simple, el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes.

Que el artículo 39º del Decreto Supremo Nº 064-2000-EF establece que para efecto del Impuesto General a las Ventas, en el caso a que se refiere el artículo 391º de la Ley General de Sociedades, la transferencia de un bloque patrimonial está constituida por la transferencia de activos y los pasivos vinculados con los mismos.

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 391º de la Ley General de Sociedades, una reorganización simple constituye un supuesto de aporte de una empresa a otra, es decir, que el bloque patrimonial será transferido bajo la calidad de aporte, lo que genera como consecuencia la emisión de acciones a nombre de la empresa aportante, así, ésta no sufre merma alguna en su patrimonio, pues a cambio del bloque patrimonial que sale de él, recibe las acciones de la sociedad beneficiaria¹.

Que en el presente caso, según consta en la escritura pública de fecha 30 de noviembre de 2001 (folios 12 a 30) la recurrente celebró con "La Vitalicia" una denominada reorganización simple, por la que la primera adquiría de la segunda un bloque patrimonial conformado por crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal por un monto de S/. 33 021,47 y cuentas por pagar a la recurrente por un monto de S/. 66 042,93.

Que conforme se desprende del testimonio de la citada escritura pública, tanto la recurrente como "La Vitalicia", acordaron no emitir acciones a favor de esta última, debido al valor negativo del bloque patrimonial.

¹ ELIAS, Enrique. *Derecho Societario Peruano. Ley General de Sociedades*. Tomo III, Lima. Editora Normas Legales, 1999, p. 1043.

C A

2



Tribunal Fiscal

Nº 09146-5-2004

Que de acuerdo con lo expuesto, no resulta correcto lo afirmado por la recurrente, en el sentido que el crédito fiscal se originó en una reorganización simple realizada al amparo del artículo 391º de la Ley General de Sociedades, toda vez que el valor neto del bloque patrimonial transferido resultó negativo, y en ese sentido el mismo no podía constituir un aporte en favor de la recurrente.

Que incluso en el negado supuesto de que se hubiese tratado de una reorganización simple, la transferencia del crédito no se encontraría como uno de los supuestos regulados por el artículo 24º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que se habría transferido únicamente crédito fiscal con un pasivo, y no así cualquier otro activo, que hubiera permitido que como consecuencia de ello se transfiera aquél.

Que en efecto, la figura del crédito fiscal se justifica en el diseño técnico del Impuesto General a las Ventas, que se encuentra estructurado para gravar el valor agregado en cada etapa del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, es decir, el fisco obtiene una porción del impuesto determinado por el contribuyente en cada una de las etapas señaladas, deduciendo de su impuesto bruto el crédito fiscal originado por el impuesto que gravó sus adquisiciones, para lo que se vale del método de sustracción sobre base financiera, utilizando el sistema "impuesto contra impuesto", por medio del cual se otorga un crédito fiscal por el impuesto que afecta las adquisiciones del periodo, el cual se imputa contra el débito fiscal determinado aplicando la alícuota correspondiente sobre la base imponible.

Que en ese sentido, la figura del crédito fiscal se justifica porque permite que el impuesto sólo incida sobre el valor agregado que se le da a un bien y/o servicio en cada etapa de producción y comercialización.

Que es por ello que la utilización del crédito fiscal por un sujeto se encuentra condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos previstos en la ley con la finalidad de mantener el diseño del impuesto, de los que fluye que el crédito fiscal debe ser utilizado por el mismo sujeto que adquirió los bienes y/o servicios en los que se origina, debiendo destinarse dichos bienes y/o servicios a operaciones gravadas con el impuesto. Este crédito fiscal en principio no resulta ser transable o comercializable; inclusive tratándose del mismo sujeto, las reglas para su uso impiden que le pueda dar el tratamiento de un crédito tributario.

Que de manera excepcional la ley permite la utilización del crédito fiscal por un sujeto distinto a aquél que adquirió los bienes y/o servicios que le dieron origen, excepción que resulta razonable cuando, a pesar que se permite usar el crédito a otro sujeto, ello no atenta contra su diseño técnico sino que, por el contrario, permite que se siga manteniendo en estas situaciones excepcionales.

Que es por ello que el artículo 24º de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece algunos supuestos de transferencia de crédito fiscal con efectos tributarios, siendo que entre éstos se encuentra el de la reorganización de empresas, señalando la norma que se podrá transferir a la nueva empresa, a la que subsiste o a la adquirente, el crédito fiscal existente a la fecha de la reorganización.

Que de la literalidad de la norma se podría concluir que, como parte de una reorganización simple, puede transferirse como activo el crédito fiscal; sin embargo, una interpretación que se base en la razonabilidad de esta norma excepcional debe mantener el diseño del Impuesto General a las Ventas y, por lo tanto, excluye tal aseveración, debiendo entenderse que este artículo sólo admite la transferencia del crédito fiscal como consecuencia de una reorganización de sociedades, lo que no ha ocurrido en autos.

Que la interpretación anterior se refleja en la regulación prevista en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que en el numeral 12) de su artículo 6º señala que en el caso de reorganización de sociedades o empresas, el crédito fiscal que corresponda a la empresa transferente se prorrateará entre

CT  e  3



Tribunal Fiscal

Nº 09146-5-2004

las empresas adquirentes, de manera proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes respecto del activo total transferido (nótese que se asume que el crédito fiscal que se transfiere es consecuencia de la segregación del bloque patrimonial),

Que por lo expuesto, no siendo posible que la recurrente deduzca como crédito fiscal el que le transfirió "La Vitalicia", corresponde confirmar la apelada.

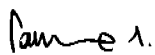
Que finalmente cabe señalar que con fecha 19 de noviembre de 2004 se llevó a cabo el informe oral con la asistencia de ambas partes, según Constancia Nº 0996-2004-EF/TF que obra en el expediente.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

RESUELVE:


CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 015-4-15124 de 30 de abril de 2002.

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


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA


OLANO SILVA
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL


Ezeta Carpio
Secretario Relator
CHQ/EC/ICH/njt.