



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

EXPEDIENTE N° : 2533-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de febrero de 2008

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 025-014-0003966 de 7 de diciembre de 2005, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria, que declaró fundada en parte las reclamaciones interpuestas contra la Orden de Pago N° 021-00-0063737, Resoluciones de Determinación N° 022-003-0001365 a 022-003-0001372, 022-003-0001374 a 022-003-0001423, 022-003-0001425 y 022-003-0001532 a 022-003-0001536 y Resoluciones de Multa N° 022-002-0001570 a 022-002-0001596 y 022-002-0001712 a 022-002-0001715; giradas por Impuesto General a las Ventas de marzo de 2002 a marzo de 2004, Impuesto General a las Ventas – No Domiciliados de julio, agosto, octubre y diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2003, Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables de 2002 y 2003, retenciones del mismo impuesto correspondientes a no domiciliados de abril a diciembre de 2003, pagos a cuenta de este último tributo de setiembre y diciembre de 2002, febrero y abril a diciembre de 2003 y las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175°, numerales 5 y 13 del artículo 177° y numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración refiere que en la fiscalización efectuada a la recurrente con ocasión de su solicitud de devolución del saldo a favor del exportador, se configuraron las causales contempladas en los numerales 2 y 8 del artículo 64° del Código Tributario, para efectos de determinar sus obligaciones sobre base presunta, dado que ésta no contaba con un Registro de Inventario Permanente Valorizado, debidamente detallado y sustentado, lo cual no permitió verificar fehacientemente la cantidad de materia prima adquirida, generando dudas sobre la determinación o cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como por el hecho que sus libros contables no se encontraban legalizados de acuerdo a las normas vigentes, motivo por el cual aplicó la presunción de ingresos omitidos al no existir relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y ventas.

Que indica que conforme se aprecia de los contratos celebrados por la recurrente con diversas empresas fabricantes de harina de pescado, ella adquiere la materia prima (pescado), la que proporciona a dichas empresas, quienes le entregan el producto terminado (harina de pescado); lo que acredita que realiza la transformación de esta a través de terceros; añade que por tal motivo el cálculo del coeficiente insumo/producto se ha efectuado tomando como base la información presentada por las referidas empresas, y dado que este coeficiente no supera el pactado por la recurrente en los contratos de transformación de pescado en harina de pescado y se encuentra en los rangos establecidos en los informes técnicos presentados por ésta, la determinación por presunción de ventas omitidas de harina de pescado, está debidamente sustentada.

Que sostiene asimismo, que al no haberse registrado el ingreso y salida del almacén de la materia prima adquirida (pescado), no obstante estar obligada a llevar el Registro de Inventario Permanente Valorizado, ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario.

Que expresa que si bien la recurrente anotó diversas facturas en su Registro de Compras en los períodos en que fueron emitidas, abril, mayo, junio, octubre y noviembre de 2003, y enero y febrero de 2004, reparó el crédito fiscal en tales períodos, por cuanto el depósito de las detracciones se efectuó con posterioridad, por lo que se procedió a reubicarlo en los períodos a los que correspondían las constancias de depósito de las detracciones.

Que menciona que la devolución de las retenciones efectuada mediante la Resolución de Intendencia N° 024-018-0015476/SUNAT, se encuentra arreglada a ley, y no corresponde a un Saldo a Favor por Exportación devuelto en exceso, por lo que el monto devuelto por concepto de retenciones debe excluirse del cálculo del saldo a favor devuelto indebidamente por el período julio de 2003, precisando que se ha validado el crédito fiscal consignado por la recurrente en su declaración rectificatoria de este período.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que alega que el reparo a los gastos por concepto de intereses pagados a entidades financieras domiciliadas en países de baja o nula imposición durante el ejercicio 2002 se encuentra arreglado a ley, teniendo en consideración que éstos constituyen la contraprestación por un servicio de crédito y que la recurrente no ha celebrado ningún convenio de estabilidad; asimismo mantiene el reparo en el ejercicio 2003, al haberse deducido intereses devengados en el ejercicio 2002.

Que aduce que a efecto de determinar los pagos a cuenta de setiembre y diciembre de 2002, febrero y abril a diciembre de 2003, reliquidó la base imponible de los ingresos gravados considerando las cuentas de ingresos de la recurrente, no habiéndose tomado en cuenta los ingresos determinados como resultado de la aplicación de la presunción.

Que señala que la tasa del Impuesto a la Renta aplicable a los intereses abonados por la recurrente a las empresas GTS Investments Inc, Privated Label Ltd., Windsor Asia Pacific Venture Inc., Diamond Millenium y Diamond Millenium II, debió ser 30%, de conformidad con lo establecido por el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no del 4,99%, por lo que al no haber retenido el íntegro del importe que correspondía, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario; agrega que al existir un servicio de crédito brindado a la recurrente por las referidas empresas no domiciliadas que constituye una utilización de servicios, los intereses pagados se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Que refiere que al no existir saldo a favor del ejercicio 2003 sino impuesto a pagar, la Orden de Pago N° 021-001-0063737, por pago a cuenta de noviembre de 2004, se encuentra correctamente emitida.

Que menciona que dado que la recurrente no informó quiénes eran sus accionistas durante los períodos enero de 2002 a febrero de 2004, pese a haber sido requerida, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que la recurrente señala que cuenta con un Registro de Inventario Permanente Valorizado el cual fue puesto a disposición de la Administración en la fiscalización, no pudiéndosele exigir mayores requisitos que los establecidos en la ley; asimismo al ser una empresa que se dedica a la comercialización de harina de pescado y no una empresa transformadora de materia prima a través de terceros, no genera la misma información con que cuenta una empresa industrial, por lo no se configuran los supuestos establecidos en los numerales 2 y 8 del artículo 64° del Código Tributario, ni ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del mismo código.

Que sostiene que al ser una empresa comercial no procede la aplicación de coeficientes de producción; refiere que la Administración ha aplicado un coeficiente obtenido de la información de dos empresas, no obstante haber trabajado con tres empresas, y que lo informado por una de ellas incluye producción que no le corresponde, lo cual no ha sido tomado en cuenta por la Administración.

Que indica que la Administración contraviene lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04184-2-2003, al recalcular sus pagos a cuenta en virtud de la determinación presunta por concepto de ventas omitidas de harina de pescado.

Que alega que utilizó el crédito fiscal en el mes del registro y no en el mes de pago de la detracción, puesto que la Ley del Impuesto General a las Ventas no señala como requisito para el crédito fiscal que debe efectuarse previamente el depósito de la detracción.

Que aduce que mediante los contratos de crédito, actas de junta de accionistas y comprobantes de transferencia bancaria, la Administración pudo verificar que diversas empresas no domiciliadas efectivamente le realizaron transferencias de dinero, siendo que en el ejercicio 2002 sí se podían deducir los intereses generados por préstamos provenientes de sujetos domiciliados en territorios de baja o nula imposición, puesto que la imposibilidad de deducción se refería a gastos por servicios, y en su caso se trata de gastos por operaciones de mutuo; agrega que por los intereses pagados en el ejercicio 2003 correspondía aplicar la tasa del 4,99%, al cumplir con los requisitos previstos en el inciso a) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que afirma que durante el procedimiento de fiscalización se tuvo a la vista su libro de matrícula de acciones y el libro de actas de junta de accionistas, en donde constan los nombres de sus accionistas, y



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

que al ser su principal accionista Linkvest Internacional Ltd., una empresa no domiciliada, no le fue posible tomar conocimiento de los nombres de los accionistas de dicha empresa, por lo que no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que señala que si bien la Orden de Pago N° 021-001-0063737, girada por el pago a cuenta de noviembre de 2004, no es consecuencia directa del procedimiento de fiscalización, sí lo es indirectamente en la medida que se emite como consecuencia de la modificación del saldo a favor de los ejercicios anteriores.

ANTECEDENTES

Que en el caso materia de autos se tiene que el 10 de febrero de 2004, la recurrente presentó la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio correspondiente al mes de enero de 2004, motivo por el cual mediante Orden de Fiscalización N° 040023783440 y Carta N° 040023783440-01-SUNAT, se programó una fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y el Impuesto General a las Ventas de enero de 2002 a enero de 2004 (fojas 15767 y 15768), para lo cual con fecha 10 de marzo de 2004 se le notificó el Requerimiento N° 00218851 (foja 15646).

Que según se indica en el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 15666 a 15671), con fechas 16 de marzo, 28 de junio y 19 de julio de 2004, la recurrente presentó otras solicitudes de devolución del saldo a favor materia de beneficio, por lo que la Administración mediante Cartas N° 040023783440-02-SUNAT, 040023783440-05-SUNAT y 040023783440-06-SUNAT, amplió la fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de febrero y marzo de 2004 y del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (fojas 15763, 15764 y 15766).

Que a través del mencionado Requerimiento N° 00218851, así como de los Requerimientos N° 0144613, 0144619, 0151836, 0151852, 0151854, 0151861, 0151863 y 0151871 (fojas 15235, 15469, 15479, 15532, 15561, 15565, 15570 y 15581), notificados el 29 de marzo, 19 de abril, 3 y 28 de junio, 5 y 27 de julio, 12 de agosto y 3 de setiembre de 2004, la Administración solicitó a la recurrente diversa información y documentación que sustentase el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Que en el referido procedimiento de fiscalización se efectuaron reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, determinándose ventas omitidas respecto de los productos harina de pescado y aceite de pescado, como resultado de la aplicación de un coeficiente de insumo/producto determinado, de acuerdo con el artículo 72° del Código Tributario, sobre la cantidad de materia prima adquirida, asimismo se formularon reparos a los gastos por intereses no deducibles en ambos ejercicios.

Que de otro lado, respecto del Impuesto General a las Ventas se efectuaron reparos tanto al débito fiscal como al crédito fiscal en los años 2002, 2003 y 2004, lo que influyó directamente en la determinación del Saldo a Favor del Exportador, y en algunos periodos implicó la devolución de montos indebidamente devueltos, por ventas omitidas respecto harina de pescado y aceite de pescado, según la determinación sobre base presunta practicada de conformidad con el artículo 72° del Código Tributario, por notas de crédito emitidas en los meses de julio, agosto, setiembre, diciembre de 2002 y agosto de 2003 a clientes del exterior, que influyeron en el monto de las exportaciones realizadas y por ende en el límite al Saldo a Favor del Exportador, así como al crédito fiscal por haber utilizado dicho crédito en el mes en que se anotó el comprobante de pago en el Registro de Compras y no en aquel en que se efectuó el pago de las correspondientes deducciones, reconociéndose el crédito en el mes en que correspondía, estableciéndose así el monto definitivo por dicho concepto en las resoluciones de determinación.

Que asimismo, la Administración efectuó reparos por los meses de abril a diciembre de 2003, debido a que la recurrente efectuó la retención por rentas de fuente peruana respecto de un no domiciliado, con la tasa del 4,99%, correspondiendo hacerlo con la tasa del 30%.

Que de otro lado, se efectuaron reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio, agosto, octubre y diciembre de 2002, y de enero a diciembre de 2003, debido a que la recurrente no gravó con el Impuesto General a las Ventas, la utilización de los servicios de crédito (servicios financieros), originados por los mutuos dinerarios efectuados por diversas entidades no domiciliadas.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que durante la etapa de reclamación, la Administración dejó sin efecto el reparo por ventas omitidas determinadas respecto del aceite de pescado, que habían incidido tanto en el Impuesto a la Renta como el Impuesto General a las Ventas acotado.

Que no obstante haberse dejado sin efecto el mencionado reparo, la Administración consideró que la recurrente transfirió a título gratuito el aceite de pescado producto del procesamiento de materia prima para la obtención de harina de pescado, a las empresas transformadoras, lo que constituye un retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas.

Que los demás reparos efectuados al Impuesto General a las Ventas, respecto al crédito fiscal por deducciones y al límite del Saldo a Favor del Exportador por no deducirse notas de crédito, emitidas a clientes del exterior, entre otros, fueron mantenidos por la Administración en la etapa de reclamación.

ANALISIS

BASE PRESUNTA

Que en este extremo, la controversia se centra en establecer si se configuraron las causales que permitían a la Administración aplicar el procedimiento de determinación sobre base presunta contemplado en el artículo 72° del Código Tributario, y si la referida determinación ha sido efectuada con arreglo a ley.

CAUSAL

Que de acuerdo con los numerales 2 y 4 del artículo 64° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario, así como cuando los libros y/o registros contables, manuales o computarizados del contribuyente, no se encuentren legalizados de acuerdo a las normas legales pertinentes.

Que en el punto 5 del Anexo 01 del Requerimiento N° 00144619 (foja 15557), se observa que en la etapa de fiscalización, la Administración detectó que en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, la recurrente no había anotado por el ejercicio 2002, el ingreso y salida de almacén de la materia prima adquirida (pescado), tal como lo establece el artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según consta en el punto 5 del Anexo 01 al resultado del Requerimiento N° 00144619 (foja 15552), la recurrente manifestó que si bien en el Registro de Inventario Permanente Valorizado imprimió el resumen de los costos totales, dichos montos se encontraban contabilizados en cuentas separadas al detalle en sus libros contables (Libro Diario y Mayor), lo que acredita que no consignaba información completa en el referido registro.

Que el 12 de agosto de 2004, se le notificó el Requerimiento N° 00151863 (fojas 15467), observándose en el numeral 1, no había cumplido con anotar en el referido registro, por el ejercicio 2003, el ingreso y salida de almacén de la materia prima adquirida.

Que en los puntos 1 y 2 del Anexo 01 al resultado del mencionado requerimiento (fojas 15426 y 15427), la Administración dio cuenta que la recurrente omitió registrar el ingreso y salida de almacén de la materia prima adquirida en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, por lo que concluyó que dicha situación ofrecía dudas sobre la veracidad y exactitud del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, además preciso, que el listado exhibido como anexo, que contenía las compras de materias primas, no se encontraba foliado ni legalizado como correspondía.

Que de lo expuesto, se aprecia que la recurrente no contaba con un Registro de Inventario Permanente Valorizado debidamente detallado y sustentado, que permitiera a la Administración verificar fehacientemente la cantidad de materia prima adquirida, y en base a ello el costo de producción de los bienes que comercializaba, aspecto que tiene directa incidencia en la determinación de la renta bruta y por ende del Impuesto a la Renta, así como en la verificación del total de ventas afectas al Impuesto General a las Ventas, lo que genera dudas razonables sobre la determinación o cumplimiento que efectuó



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

la recurrente respecto dichos tributos en los periodos antes mencionados, por lo que se encuentra acreditado en autos, la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que sin perjuicio de lo expuesto cabe precisar que el hecho que dentro el proceso de fiscalización la recurrente haya presentado información adicional con el fin de sustentar y documentar la cantidad de materia prima ingresada, no desvirtúa lo antes afirmado, ya que dicho control debe realizarse a través de los libros y registros creados para el efecto, y según las normas y procedimientos establecidos, con la finalidad de lograr un adecuado control, y evitar la adulteración de la información que consignan.

Que asimismo, cabe agregar que la obligación de llevar un adecuado control de la materia prima adquirida se mantiene aún cuando no ingrese físicamente a los establecimientos de la adquirente, ya que pese a que ésta se entregue directamente a las empresas contratadas para transformarla, en términos contables y tributarios, con su adquisición, ingresa al patrimonio de la compradora.

Que en virtud a lo expuesto, y dado que para aplicar un procedimiento de determinación sobre base presunta, el Código Tributario sólo exige que se configure alguno de los supuestos previstos por el artículo 64°, no resulta necesario efectuar el análisis respecto de la causal prevista en el numeral 8 del indicado artículo 64°.

PROCEDIMIENTO

Que en primer lugar, cabe indicar que el hecho que la recurrente compre la materia prima y que haya encargado el servicio de fabricación de la harina de pescado, no la convierte en empresa comercializadora, sino que mantiene la calidad de empresa industrial.

Que al respecto, la Introducción a la Tercera Revisión de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, en su párrafo 127, señala lo siguiente:

"(...) A la recíproca, las unidades que vendan bienes o servicios bajo su propia marca y a su propio riesgo, aunque encomiendan la producción concreta a terceros, se han de clasificar como si ellas mismas produjeran los bienes y servicios, siempre que tengan una influencia considerable sobre la concepción de los productos o, como ocurre en la industria manufacturera, sean propietarias de los materiales por transformar."

Que en los contratos de fabricación por encargo celebrados con las empresas transformadoras Vlacar S.A.C. y Pesquera Planta Norte S.A.C., la recurrente se presenta como una empresa dedicada al procesamiento y comercialización de productos hidrobiológicos y además se obliga a la entrega periódica de la materia prima necesaria para la producción encargada, así como antioxidantes, sacos, combustible y otros insumos que se requieran en la producción, asimismo, se observa que en los contratos celebrados con las empresas Pesquera Harinas Especiales S.A.C. y Corporación Virgo S.R.L., se incluyeron cláusulas de exclusividad. Por otro lado, se aprecia que las empresas contratadas se encontraban obligadas a la fabricación de harina de pescado bajo los estándares internacionales, exigencias necesarias para la exportación de dicho producto.

Que de lo expuesto se concluye que la recurrente en los periodos fiscalizados calificaba como una empresa industrial, dado que se dedicaba a la compra de insumos y a la producción de harina de pescado, a través de la contratación de terceros. En tal sentido, se encontraba obligada a informar en forma detallada sobre el movimiento de las materias primas adquiridas, así como respecto a sus costos de transformación.

Que de acuerdo con el artículo 72° del Código Tributario, según el texto vigente para los periodos acotados, a fin de determinar los ingresos gravados omitidos se considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados, señalándose que para dicho efecto, la Administración podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallado sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación, para determinar los coeficientes de producción y en caso de no ser proporcionados o que sean insuficientes, podrá elaborar sus propios coeficientes.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que el referido procedimiento permite a la Administración determinar la producción, considerando la cantidad de materia prima (insumos o auxiliares) adquirida para elaborar los productos finales, estableciéndose con esos datos el coeficiente insumo/producto, el cual se aplica a la cantidad de materia prima adquirida, determinándose la cantidad de bienes que debieron producirse, comparándose ésta con la cantidad de bienes producidos terminados y vendidos de acuerdo a los libros contables e inventarios.

Que el mencionado artículo 72° del Código Tributario, tiene como finalidad establecer la correspondencia existente entre los elementos que constituyen el inventario inicial del insumo o materia prima más la producción, con las ventas del ejercicio y el inventario final, es decir, una ecuación donde la cantidad de materia prima que una empresa tiene al iniciar su proceso productivo y la producción del ejercicio sea equivalente a las ventas en unidades producidas (donde se incorporan dichos insumos o materias primas) y su saldo final, explicación aritmética que fue señalada por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5534-5-2003 de 26 de setiembre de 2003.

Que según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05955-5-2003 de 22 de octubre de 2003, en el caso que no resultase suficiente la información presentada por el contribuyente, será aplicable la última parte del artículo 72° del Código Tributario, esto es, que la Administración podrá elaborar sus propios coeficientes, los cuales no pueden ser elaborados arbitrariamente, sino que deben basarse en la información técnica que sea obtenida para tal fin.

Que según se aprecia de autos, la Administración utilizó el procedimiento antes descrito a fin de establecer el monto de ventas omitidas de registrar y declarar en los ejercicios 2002 y 2003, aplicando los coeficientes de 4,57 y 4,475 a la totalidad de materia prima disponible para la producción en cada ejercicio, respectivamente. Dichos coeficientes fueron determinados sobre la base de la información obtenida directamente de dos de las principales empresas contratadas por la recurrente para el desarrollo de su producción (Vlacar S.A.C. y Corporación Virgo S.R.L.), no en base a los coeficientes fijados en los contratos suscritos con la recurrente con estas, y tomando en consideración el total de su producción, y no solo la que fuera entregada a la recurrente, debido a que los "Partes de Producción" y la información que ella proporcionó, respecto a la producción contratada, incluyendo a las dos empresas antes citadas, no era fehaciente, y resultaba insuficiente para establecer su producción real en los años 2002 y 2003 (fojas 15425, 15426 y 15376 a 15408).

Que si bien dicha información fue obtenida de solo dos de las empresas contratadas por la recurrente para producir harina de pescado ello no vulnera lo dispuesto en el artículo 72° antes citado, dado que dicha norma no señala un universo mínimo de empresas que deben considerarse para establecer los referidos coeficientes, bastando con que este sea razonable, lo que se ha cumplido en el presente caso; debiendo tenerse en cuenta que no pudo realizarse el cruce de información con la empresa Pesquera Harinas Especiales S.A.C., dado que al parecer habría dejado de operar, y que la empresa Pesquera Planta Norte S.A.C., solo realizó operaciones en un solo mes del ejercicio 2002 y por una cantidad de toneladas métricas de harina de pescado (3 366,22 TM), no significativa, tomando en cuenta el total de la producción declarada por la recurrente en dicho ejercicio.

Que asimismo, cabe agregar que el artículo 72° en referencia no impide utilizar un promedio simple a efecto de establecer un coeficiente, por lo que el procedimiento utilizado por la Administración para determinar la producción y ventas de harina de pescado que la recurrente debió registrar y declarar en el año 2002, así como el valor utilizado para determinar el volumen de ventas en dicho ejercicio, se encuentra arreglado a ley, por lo que debe mantenerse.

Que no obstante respecto del ejercicio 2003 debe tenerse en cuenta que conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 07518-4-2004, dado que lo que se busca con el procedimiento previsto en el citado artículo 72° es determinar la producción de una empresa considerando la cantidad de materia prima adquirida para elaborar los productos finales, estableciéndose así la cantidad de bienes que debieron producirse, comparándose esta cantidad con la cantidad de bienes producidos terminados y vendidos de acuerdo a los libros contables e inventarios; si como producto de la aplicación del coeficiente determinado por la Administración se obtiene una producción mas baja que la registrada y declarada por la recurrente, como sucede en dicho ejercicio, no corresponde determinar ventas omitidas, por lo que en este extremo debe revocarse la apelada, y dejarse sin efecto el referido reparo.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

RETIRO DE BIENES

Que en la instancia de reclamación la Administración concluyó que el procedimiento llevado a cabo en la etapa de fiscalización para el cálculo de las ventas omitidas de aceite de pescado no se encontraba arreglado a ley, por lo que procedió a dejarlo sin efecto respecto del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas.

Que sin perjuicio de lo expuesto, luego de efectuar el análisis de los contratos celebrados con las empresas y de los informes técnicos presentados en el curso de la fiscalización, determinó que la recurrente transfirió de manera gratuita el aceite de pescado, producto del procesamiento de materia prima para la obtención de harina de pescado, a las empresas transformadoras, constituyendo dicha entrega un retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas.

Que en tal virtud, se aprecia que al emitir la apelada se efectuó un nuevo reparo al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por lo que de conformidad con el criterio expuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 696-3-2002, 1050-4-2001 y 607-3-2001, entre otras, procede que en dicho extremo se de a la presente apelación el trámite de reclamación, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento, pues de lo contrario se estaría privando a la recurrente de una instancia dentro del procedimiento contencioso tributario previsto en el artículo 124° del Código Tributario.

REPAROS POR INTERESES NO DEDUCIBLES

IMPUESTO A LA RENTA 2002

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en la ley.

Que el inciso m) del artículo 44° de la referida ley, incorporado por la Ley N° 27356, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos de servicios, transferencia de intangibles, cesión de derechos o cesión en uso de bienes ubicados fuera del territorio nacional, correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos.

Que dicha norma agrega que mediante decreto supremo se establecerán los criterios de calificación y/o los países o territorios de baja o nula imposición para efecto de la referida ley, así como el alcance de las operaciones indicadas en el párrafo anterior, entre otros.

Que por su parte el inciso n) de la misma norma, también incorporado por la Ley N° 27356, vigente hasta el 31 de diciembre de 2002, señalaba que tampoco eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las deducciones generadas por cualquier gasto realizado en países o territorios de baja o nula imposición.

Que de acuerdo al criterio establecido por diversas resoluciones de este Tribunal, como las N° 04169-1-2007, 261-1-2007, los intereses pagados por préstamos obtenidos por diversas empresas, constituyen gastos por servicios financieros o bancarios, por lo que estarían comprendidos en el supuesto del inciso m) del artículo 44° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que mediante el artículo 12° del Decreto Supremo N° 045-2001-EF, vigente desde el 21 de marzo de 2001, se incorporó como anexo del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la relación de países o territorios considerados de baja o nula imposición, entre los que se comprende a las Islas Vírgenes Británicas.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que en virtud a lo expuesto, los pagos de intereses constituyen gastos por servicios financieros o bancarios, por lo que estarían comprendidos en el supuesto del inciso m) del artículo 44° de la ley, y aun cuando éstos no calificaran como la contraprestación pagada por un servicio financiero, calificarían como gastos no deducibles en virtud a lo dispuesto en el inciso n) de la misma norma.

Que sin perjuicio de lo expuesto cabe precisar que el inciso c) del artículo 25° del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, y modificado por Decreto Supremo N° 045-2001-EF, menciona que lo establecido en el numeral 1 del artículo 4°-A de dicho reglamento también será de aplicación a los gastos a que se refiere el inciso m) del artículo 44° de la ley.

Que el referido numeral 1 del artículo 4°-A señala que con relación a las rentas de fuente peruana obtenidas por personas o entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición, a que se refiere el inciso e) del artículo 10° de la ley, se entenderá que están comprendidos tanto los servicios prestados en el país como aquellos prestados en el extranjero, y que no están comprendidos en este inciso el trabajo personal que se lleve a cabo en territorio nacional, ni los servicios de flete y seguros que estén relacionados a la importación de bienes, los que deberán regirse por lo establecido en el literal c) del artículo 9° de la ley.

Que de lo expuesto se tiene que ni la ley ni la norma reglamentaria excluyen los gastos de créditos de la prohibición prevista en el inciso m) del artículo 44° de la ley, como ocurre en normas posteriores como la Ley N° 27804 y el Decreto Legislativo N° 945.

Que en tal virtud y dado que la recurrente ha deducido gastos por interés pagados por préstamos obtenidos por entidades residentes en un territorio considerado de baja o nula imposición, debe mantenerse el reparo efectuado.

IMPUESTO A LA RENTA 2003

Que la Administración también reparó los intereses pagados en el 2003, al considerar que no eran deducibles en virtud a lo dispuesto en el literal m) del artículo 44° de la Ley de Impuesto a la Renta, artículo 86° y anexo del reglamento de dicha ley, así como el literal v) del artículo 37° de la ley e inciso q) del artículo 21° de su reglamento, habida cuenta que correspondían a servicios financieros prestados (préstamos), realizados por entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición, y por que se estarían deduciendo gastos por intereses pagados a entidades no domiciliadas, sin haberse efectuado la retención correspondiente.

Que no obstante lo expuesto en la instancia de reclamación, luego de efectuar el análisis de los contratos celebrados con las entidades que otorgaron los referidos créditos, concluyó que el reparo obedecía exclusivamente a que en el 2003, se habrían deducido intereses devengados en el 2002, por lo que no solo cambio el fundamento del reparo, sino la base legal, citando para los efectos el literal a) del artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que dado que la Administración ha modificado en la instancia de reclamaciones, los motivos determinantes y la base legal del reparo efectuado, siguiendo el criterio establecido en reiteradas resoluciones de este Tribunal tales como las N° 9275-3-2001 y 4199-3-2002 de fechas 23 de noviembre de 2001 y 25 de julio de 2002 respectivamente, procede dar trámite de reclamación, en este extremo, al escrito formulado en esta instancia, al amparo de lo dispuesto en el artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobada por la Ley N° 27444, puesto que de no ser así, se estaría restringiendo al contribuyente su derecho de defensa en la instancia pertinente.

RETENCIONES DE IMPUESTO A LA RENTA - NO DOMICILIADOS

ABRIL a DICIEMBRE DE 2003

Que en el caso de autos, la recurrente no cuestiona haber abonado a diversas empresa no domiciliadas las sumas a que se refiere la Administración en los periodos acotados por concepto de intereses por préstamos obtenidos, ni la correspondiente obligación cumplir con lo dispuesto en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deben retener y abonar al fisco con carácter definitivo



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de esa ley, entre los que se encuentra el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país que obtengan intereses provenientes de créditos, por lo que la controversia se limita a establecer la tasa a la que estuvieron afectos.

Que el artículo 56° de la Ley de Impuesto a la Renta, sustituido por el artículo 18° de la Ley N° 27804, vigente en el 2003, señalaba que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando las siguientes tasas: f) Otras rentas, inclusive los intereses derivados de créditos externos que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1 del inciso a) o en la parte que excedan de la tasa máxima establecida en el numeral 2 del mismo inciso; los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentre vinculada económicamente; o, los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre empresas vinculadas económicamente: treinta por ciento (30%).

Que asimismo, dicho inciso precisa que lo dispuesto en él no será aplicable a las empresas bancarias y financieras a que se refiere el inciso b).

Que finalmente, el citado artículo 56° señala que se entiende que existe una operación de crédito en donde la intervención del acreedor ha tenido como propósito encubrir una operación entre empresas vinculadas, cuando el deudor domiciliado en el país no pueda demostrar que la estructura o relación jurídica adoptada con su acreedor coincide con el hecho económico que las partes pretenden realizar. En todos los casos, salvo para el supuesto regulado en el inciso b), el deudor deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la institución bancaria o de financiamiento que haya participado en la operación como acreedor, estructurador o agente, por la que certifique que como consecuencia de su actuación en la operación no ha conocido que la operación encubra una entre empresas económicamente vinculadas. Una vez efectuada la presentación del mencionado documento, se entenderá que la operación no ha tenido como propósito encubrir una operación entre empresas vinculadas, salvo que como consecuencia de una fiscalización la SUNAT demuestre lo contrario.

Que de lo expuesto en la citada norma se aprecia que si no se presenta la referida declaración, se entenderá que la operación ha tenido como propósito encubrir una operación entre empresas vinculadas.

Que en el caso de autos se aprecia que la recurrente efectuó la retención del Impuesto a la Renta por los intereses abonados a empresas no domiciliadas, con una tasa del 4,99%, sin embargo, dado que ésta no ha acreditado haber obtenido y presentado a la Administración una declaración jurada expedida por la institución bancaria o de financiamiento que participó en las operaciones correspondientes como acreedor, estructurador o agente, por la que certificara que como consecuencia de su actuación no ha conocido que la operación hubiera encubierto una entre empresas económicamente vinculadas, se entiende que en el presente caso, los intereses abonados tenían como destino un acreedor cuya intervención tenía como propósito encubrir una operación de crédito entre empresas vinculadas económicamente, por lo que la tasa aplicable a los mismos era del 30%.

Que en tal sentido, y dado que la recurrente no efectuó en su oportunidad las retenciones correspondientes según la tasa a la que se encontraba obligada en los meses de abril a diciembre de 2003, de conformidad con el inciso a) del artículo 71° de la Ley de Impuesto a la Renta, la determinación efectuada esta arreglada a ley, por lo que procedería mantener la apelada en dicho extremo.

Que no obstante lo expuesto cabe precisar que el numeral 2 del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, vigente en el ejercicio materia de acotación, señalaba que eran responsables solidarios con el contribuyente, los agentes de retención o percepción cuando hubieran omitido la retención o percepción a que estaban obligados; sin embargo, dicho numeral fue modificado por Decreto Legislativo N° 953, a partir del 6 de febrero de 2004, estableciéndose que la responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que este Tribunal en la Resolución N° 09050-5-2004 de 19 de noviembre de 2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, estableció que el plazo de un año señalado por el numeral 2 del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, era un plazo de caducidad, que dicha responsabilidad se mantendría hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando su cese al día siguiente y que el citado plazo de caducidad era aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, en cuyo caso se computaría desde la fecha en que se incurrió en la omisión.

Que sin embargo, el mencionado numeral 2 del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, fue sustituido por el artículo 1° de Ley N° 28647, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 11 de diciembre de 2005, eliminándose lo referente a que la responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Que la disposición transitoria de la ley antes citada, precisó que el numeral 2 del artículo 18° del Código Tributario, vigente antes de la sustitución realizada por su artículo 1°, sólo resultaba aplicable cuando los agentes de retención o percepción hubieran omitido la retención o percepción durante el lapso en que estuvo vigente la modificación de dicho numeral efectuada por el Decreto Legislativo N° 953, esto es, del 6 de febrero de 2004 al 11 de diciembre de 2005.

Que de acuerdo con lo indicado, en todos aquellos casos en los que se omitió hacer las referidas retenciones o percepciones con anterioridad al mencionado lapso, correspondía aplicar la disposición transitoria de la Ley N° 28647, la cual modificó el criterio establecido por la anotada Resolución N° 09050-5-2004.

Que no obstante, mediante Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, Expediente N° 0002-2006-PI/TC, se declaró inconstitucional la Disposición Transitoria Única de la Ley N° 28647, que "precisó" el ámbito de aplicación temporal del Decreto Legislativo N° 953, estableciéndose su Considerando N° 37, que si bien dicha sentencia tiene efectos hacia el futuro (ex nunc); y por ende, *"las obligaciones tributarias de los responsables solidarios extinguidas, en virtud de los medios contemplados en el Código Tributario o en virtud de resoluciones administrativas o judiciales firmes emitidas con anterioridad a la presente sentencia, conservan su estado. No obstante, las obligaciones tributarias de los responsables solidarios que estén pendientes deberán resolverse conforme a la presente declaratoria de inconstitucionalidad."*

Que de acuerdo con el citado criterio, al haber transcurrido el plazo de un año dispuesto por el numeral 2 del artículo 18° del Código Tributario, según el texto modificado por Decreto Legislativo N° 953, desde que la recurrente omitió efectuar las referidas retenciones del Impuesto a la Renta de No domiciliados correspondientes a los meses de abril a diciembre de 2003, su responsabilidad ha cesado, por lo que corresponde dejar sin efecto los reparos efectuados.

PAGOS A CUENTA DE IMPUESTO A LA RENTA

Que de autos se aprecia que en los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de setiembre y diciembre de 2002, febrero y abril a diciembre de 2003, no se han considerado los montos establecidos como ventas, producto de la aplicación del procedimiento de determinación sobre base presunta antes citada, y si bien en los correspondientes al ejercicio 2003, la Administración ha incluido en la base imponible ingresos por diferencias de cambio, de acuerdo con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03005-4-2003 de 29 de mayo de 2003, debe tenerse en cuenta que con posterioridad, este Tribunal en su Resolución N° 2760-5-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio de 2006 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, ha interpretado que *"las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034, en tanto constituyen un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85° de la Ley, el que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la*



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio".

Que dicho criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002, motivo por el cual, procede dejar sin efecto el reparo efectuado por la Administración en este extremo.

Que en lo que se refiere a la Orden de Pago N° 021-00-0063737, emitida al desconocerse el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 que había sido aplicado contra el pago a cuenta de noviembre de 2004, deberá estarse a lo que se resuelva en cumplimiento de lo dispuesto en la presente resolución con relación a los correspondientes al mencionado ejercicio 2003.

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS NO DOMICILIADOS

JULIO, AGOSTO, OCTUBRE y DICIEMBRE DE 2002, y ENERO a DICIEMBRE DE 2003

Que conforme con el inciso b) del artículo 1° y con el inciso c) del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentran gravados con este tributo, la prestación o utilización de servicios en el país, entendiéndose como tal a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto.

Que el inciso c) del artículo 9° de la citada ley indica que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes los que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

Que por su parte, el reglamento de la mencionada ley aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, también aplicable al caso de autos, en el inciso b) del numeral 1 de su artículo 2°, precisa que constituyen operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas los servicios utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato, agregando que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional.

Que los servicios de crédito se encuentran afectos al Impuesto General a las Ventas, salvo que fueren realizados por bancos e instituciones financieras y crediticias domiciliadas o no en el país, de acuerdo con lo establecido por el numeral 1 del Apéndice II de la ley del citado impuesto, por lo que teniendo en cuenta que en el presente caso existe un servicio de crédito brindado a la recurrente por entidades no domiciliadas para la realización de operaciones gravadas, los intereses pagados a esta última están gravados con el Impuesto General a las Ventas, teniendo aquella la condición de contribuyente del mismo.

Que en este extremo cabe precisar que de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Impuesto General a las Ventas, la definición de servicios que implica toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero, comprende a los servicios financieros, los que se prestan, entre otros, a través de los contratos de mutuos dinerarios, conforme el criterio establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 1136-1-97 y 04432-5-2005 de 10 de octubre de 1997 y de 15 de junio de 2005, entre otras, y que es corroborado de manera expresa por lo señalado en el numeral 5 del artículo 5° del citado reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, y el Anexo II de dicha ley, entre otros.

Que en tal virtud, deben mantenerse los reparos efectuados por Impuesto General a las Ventas - No Domiciliados de julio, agosto, octubre y diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2003, a que se refieren las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0001383 a 022-003-0001397 y 022-003-0001532.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS REPAROS AL CREDITO FISCAL POR DETRACCIONES PAGADAS FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO

ABRIL, MAYO, JUNIO, OCTUBRE y NOVIEMBRE DE 2003, ENERO y FEBRERO DE 2004

Que mediante el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 917, modificado por el artículo 1° de la Ley N° 27877, aplicable al caso de autos, se creó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central- SPOT, aplicable a las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por el cual los sujetos obligados deberán detraer un porcentaje del precio de venta de bienes o prestación de servicios y depositarlo en las cuentas corrientes que, para tal efecto, el Banco de la Nación habilitaría a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

Que conforme al artículo 3° del citado decreto, modificado por el artículo 2° de la Ley N° 27877, mediante resolución de superintendencia de la SUNAT, se designarán los sectores económicos, los bienes o servicios a los que resultará de aplicación el sistema aludido, así como el porcentaje aplicable a cada sector económico, bien o servicio designado, y lo relativo a la forma de acreditación, exclusiones y procedimiento para realizar la detracción, entre otros aspectos.

Que según el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 011-2003/SUNAT, vigente durante los periodos acotados, el sistema será de aplicación a la venta de recursos hidrobiológicos gravada con el Impuesto General a las Ventas, siendo que de acuerdo con el inciso h) del artículo 1° de tal norma, se entiende como recursos hidrobiológicos a las especies animales que desarrollan todo o parte de su ciclo vital en el medio acuático y son susceptibles de ser aprovechadas por el hombre.

Que el artículo 4° de la referida resolución de superintendencia, modificado por el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 186-2003/SUNAT, señala que el porcentaje de detracción aplicable a la venta de recursos hidrobiológicos es de 9% del precio de venta, cuando el proveedor y las embarcaciones pesqueras con las que se realice la extracción y descarga figuren en la lista "Proveedores sujetos al SPOT con el porcentaje del 9%" que publique la SUNAT a través de "SUNAT Virtual", precisándose que para la aplicación de tal porcentaje, el adquirente verificará el listado publicado por la SUNAT vigente a la fecha en que deba efectuarse el depósito de la detracción.

Que el artículo 9° de la mencionada norma, dispone que el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos, lo que ocurra primero: (i) hasta los doce (12) días hábiles siguientes de finalizada la semana pesquera, respecto de la venta de recursos hidrobiológicos efectuados en ese período, la misma que se computará en días calendario, entendiéndose que se inicia el día jueves de una semana y finaliza el día miércoles de la semana siguiente, (ii) con anterioridad a la fecha de anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, o (iii) hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor, agregándose que el adquirente deberá depositar en la cuenta habilitada a nombre del proveedor un monto equivalente al porcentaje de detracción a que se refiere el citado artículo 4°.

Que la Segunda Disposición Final de la Ley N° 27877, que modificó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, establece que en las operaciones sujetas al sistema de pago, los adquirentes de bienes o usuarios de servicios podrían ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador a que se refieren los artículos 18°, 19°, 23°, 34° y 35° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a partir del periodo en que se acredite el depósito respectivo.

Que si bien la recurrente no discute estar sujeta al régimen de detracciones, no cumplió con acreditar la realización del depósito correspondiente en los plazos establecidos.

Que en ese sentido, y dado que de conformidad con la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 917, sólo podía ejercerse el derecho al crédito fiscal a partir del periodo en que se acreditase el depósito respectivo, el reparo y la reubicación del crédito fiscal al periodo correspondiente, efectuado por la Administración, se encuentra arreglado a ley.

OBSERVACIONES AL LÍMITE DEL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR

Que la recurrente no presenta argumento alguno a efecto de desvirtuar el reparo al límite del saldo a favor del exportador por no deducir del importe de sus exportaciones el monto consignado en diversas notas de



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

crédito emitidas a clientes del exterior en los meses de julio, agosto, setiembre y diciembre de 2002 y agosto de 2003, lo que alteró el límite del saldo a favor del exportador cuya devolución podía solicitar, más aún, en la etapa de fiscalización acepta la observaciones efectuada (fojas 15401 y 15420), por lo que al estar arreglado a ley, procede mantenerlo.

INFRACCIONES Y SANCIONES

NUMERALES 1 y 2 DEL ARTÍCULO 178°

Que las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, al estar determinadas sobre la base a los reparos antes analizados, respecto de los cuales la Administración debe emitir nuevo pronunciamiento en algunos casos, y revocar otros, deberán ser reliquidadas en función a lo que se resuelva en cumplimiento de lo dispuesto en la presente resolución.

NUMERAL 13 DEL ARTÍCULO 177°

Que el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por ley, sancionándose dicha infracción con el 30% del tributo no retenido o no percibido.

Que aún cuando se han dejado sin efecto los reparos relacionados a las retenciones por intereses abonados a sujetos no domiciliados entre abril y diciembre de 2003, habida cuenta que está acreditado en autos que la recurrente no efectuó en su oportunidad las retenciones correspondientes según la tasa a la que se encontraba obligada, y dado que la facultad que tiene la Administración para imponer la sanción correspondiente al incumplimiento de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 71° de la Ley de Impuesto a la Renta, no esta sujeta al plazo de caducidad a que se refiere el artículo 18° del Código Tributario, la infracción prevista por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario se encuentra debidamente acreditada, correspondiendo por tanto mantener las sanciones impuestas mediante las Resoluciones de Multa N° 022-002-0001586 a 022-002-0001594.

NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 175°

Que el numeral 1 del artículo 175° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, establece que constituye infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que el inciso a) del artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, antes de la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que los deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias – UITs del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos.

Que la UIT aplicable en el año 2004 fue de S/. 3 200,00 y según se observa del reporte de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (fojas 17066 a 17072), la recurrente obtuvo como ingresos brutos la suma de S/. 70 621 435,00, por lo que ser mayores a mil quinientas UIT, se encontraba obligada a llevar en el ejercicio 2004 un sistema de contabilidad de costos, el que incluye la obligación de llevar Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que en las Resoluciones N° 08311-3-2001 y 08399-2-2001, entre otras, se ha precisado que en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, se anota el ingreso y salida de existencias (mercaderías, suministros, materias primas, etc.), así como sus respectivas valorizaciones; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden o no ser diarios, semanales, mensuales, anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entradas y salida de bienes.

Que lo expuesto no queda desvirtuado por el hecho que la recurrente no almacenara físicamente todo o parte de su materia prima, y por ende no fuera poseedora inmediata de dichos bienes, ya que la



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

obligación de registrar su movimiento en el indicado registro subsiste en ambos casos, al ser propietaria y poseedora mediata de toda esa materia prima, siendo el objetivo primordial de este tipo de registros el controlar la adquisición y movimiento de la materia prima adquirida que haya ingresado al patrimonio de un contribuyente.

Que conforme se ha indicado precedentemente, la recurrente no llevó en los ejercicios 2002 y 2003 el Registro de Inventario Permanente Valorizado, conforme a ley, por al encontrarse acreditada en autos la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 175° antes citado, la sanciona impuesta está arreglada a ley.

NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 177°

Que de acuerdo con el numeral 6 del artículo 87° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán proporcionar a la Administración la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye infracción no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que aquella establezca.

Que mediante el punto 7 al Anexo 01 al Requerimiento N° 00151863, la Administración solicitó a la recurrente que indicara por escrito los apellidos y nombres o razón social de sus accionistas entre enero de 2002 y febrero de 2004 (foja 15443), verificándose en el numeral 7 del Anexo N° 01 al resultado del referido requerimiento, que al vencimiento del plazo otorgado no cumplió con lo solicitado, hecho que fue consignado en el referido resultado.

Que no obstante, dado que mediante el punto 2 del Anexo 01 al Requerimiento N° 151871 (foja 15226), antes que se cerrara el resultado del primero de los mencionados requerimientos, la Administración reiteró la presentación de la citada información, procede verificar si fue presentado o no, a fin de determinar si se incurrió en la infracción sancionada, de acuerdo al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04794-1-2005 de 2 de agosto de 2005, en un caso similar al de autos.

Que mediante el referido requerimiento la Administración solicitó por escrito los apellidos y nombres o razón social de sus accionistas entre enero de 2002 y febrero de 2004, precisándole que de ser persona natural se proporcionara la nacionalidad, número de documento de identificación (D.N.I. o pasaporte), y que de ser persona jurídica indicara los apellidos y nombres o razón social de los accionistas y representantes legales de dichas empresas, nacionalidad, y número de documento de identificación (D.N.I. o pasaporte).

Que del resultado de éste (foja 15221) se aprecia que la recurrente indicó que sus accionistas eran una persona jurídica y una persona natural, y si bien respecto de la primera no brindó el nombre de su representante legal, ni información adicional que permitiera establecer quienes eran sus accionistas, habida cuenta que se trataba de una empresa no domiciliada, y que esta constituida en base a acciones al portador, hecho que no es cuestionado por la Administración, resultaba cuestionable sancionar a un contribuyente por no haber podido obtener información que razonablemente no está en posibilidades de obtener, como son el nombre de los actuales representantes, o accionistas no identificados, por lo que en este extremo procede revocar la apelada, dejándose sin efecto la sanción impuesta.

Con las vocales Casalino Mannarelli, León Pinedo y Pinto de Aliaga, a quien se llamó para completar sala, e interviniendo como ponente la vocal León Pinedo y con su voto discrepante.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

RESUELVE:

1. **DAR TRAMITE** de reclamación a la apelación interpuesta en el extremo referido al reparo por retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas, e intereses no deducibles para efectos del Impuesto a la Renta de 2003.

2. **REVOCAR** la apelada:

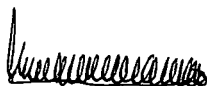
2.1. En el extremo referido a la determinación de ventas presuntas de harina de pescado para efectos del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas del 2003.

2.2. En el extremo referido al reparo por retenciones al Impuesto a la Renta de No domiciliados.


2.3. En el extremo correspondiente a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de febrero y abril a diciembre de 2003, en la parte que consideran como ingresos gravados las diferencias de cambio.

3. **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración reliquidar el Impuesto a la Renta de 2003, Impuesto General a las Ventas y Saldo a favor del Exportador de marzo de 2002 a marzo de 2004, pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de febrero y abril a diciembre de 2003, así como de las sanciones impuestas, emitidas en base a lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario; así como determinar la procedencia de la deuda contenida en la Orden de Pago N° 021-00-0063737, considerando lo indicado en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


PINTO DE ALIAGA
VOCAL


Velásquez López Raygada
Secretario Relator
LP/VLR/lt.

VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL LEÓN PINEDO

54/

Que de autos se tiene que el señor Tza Yap Shum¹ y la recurrente, presentaron una solicitud de arbitraje de fecha 14 de setiembre de 2006, ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI) con sede en Washington D.C., Estados Unidos de América, contra el Estado Peruano (fojas 17727 a 17746), al considerar que se habían violado sus derechos y garantías que gozaban de conformidad con el Convenio sobre Promoción y Protección Recíproca de Inversiones entre la República del Perú y la República Popular China (TBI Perú-China), lo que afectó sus inversiones, por lo que solicitan una compensación económica.

Que el señor Tza Yap Shum y la recurrente sustentan su solicitud de arbitraje, entre otras razones, en lo siguiente:

¹ Inversionista de nacionalidad china, y según lo señalado en la solicitud de arbitraje, esta persona así como la empresa Linkvest Internacional Ltd. son accionistas de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

" 6.4 La empresa se encontraba en franco crecimiento (...) en el momento de que ciertas medidas de la autoridad tributaria peruana, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), destruyeron las operaciones y la viabilidad económica de TSG.

6.5 En marzo de 2004, a raíz de una solicitud de Devolución de Crédito a Favor del Exportador se inició un proceso de fiscalización tributaria por parte de la SUNAT sobre la totalidad de las operaciones económicas de TSG.

6.6 (...) la SUNAT notificó a TSG la existencia de una supuesta deuda tributaria por la suma de Soles S/13.943.350 (equivalente a USD 4.225.257) por una presunta deuda tributaria derivada de presuntas infracciones, supuestamente cometidas por TSG en el desarrollo de su actividad comercial.

6.7 La determinación fiscal se realizó en base a los siguientes conceptos:

- 6.7.1 Determinación de Deuda Tributaria sobre Base Presunta por Omisión de ventas de harina de pescado.
- 6.7.2 Determinación de Deuda Tributaria sobre Base Presunta por ventas omitidas de aceite de pescado.
- 6.7.3 Determinación de Deuda Tributaria por Supuesta Utilización inoportuna del crédito fiscal sujeto a detracciones.
- 6.7.4 Determinación de Deuda Tributaria por Deducción de Gastos Financieros por Préstamos Obtenidos de Personas Jurídicas No Domiciliadas durante los ejercicios 2002 y 2003.
- 6.7.5 Determinación de Deuda Tributaria por Utilización de Servicios Prestados por Personas No Domiciliadas.
- 6.7.6 Determinación de Deuda Tributaria por la Comisión de Infracción: i) Por no registrar el ingreso y salida de materia prima en el libro de inventario permanente, ii) Por no proporcionar la información requerida por la Administración, iii) Por concurrencia de infracciones.
- 6.7.7 Determinación de Deuda Tributaria al no haber, la Administración Tributaria determinado correctamente el saldo a favor del exportador.
- 6.7.8 Determinación de Deuda Tributaria por recálculo indebido de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los ejercicios fiscales 2002 y 2003.

6.8 No obstante la pendencia del procedimiento administrativo relevante, la Administración Tributaria emitió la que sería la medida más grave atribuible al Gobierno a los fines de este caso, al dictar la Resolución Coactiva N° 0210070018030 de SUNAT de fecha 28 de enero de 2005.

Mediante tal medida se trabó una Medida Cautelar Previa de Embargo en forma de Retención Bancaria sobre los fondos, valores, acciones, rentas, abonos de orden por consumo de tarjetas de crédito, o en su cobranza que tuviera o pudiera tener TSG con los bancos, e instituciones financieras y terceros.

Adicionalmente, mediante la Resolución Coactiva N° 0210070018036 de SUNAT del 28 de enero de 2005 se trabó embargo sobre los Derechos de Crédito, acreencias, bienes, valores y fondos de los que TSG es titular y que estén en posesión de terceros.

6.9 Los criterios sobre los que se sustenta la determinación de deuda presunta así como del acto de embargo fueron irrazonables, arbitrarios y no están sustentados ni por los hechos ni por la documentación relevante.

(...)

6.17 La gravedad de la medida queda en evidencia si se tiene en cuenta que:

- 6.17.1 Se tomó sobre la base de presunciones, además de fundamentos legales y fácticos irrazonables y arbitrarios.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

- 6.17.2 TSG no pudo ejercer de manera adecuada su derecho de defensa, y la medida se decidió de manera previa a que pudiera ser impugnada de conformidad con el procedimiento aplicable.
- 6.17.3 Existían medios para garantizar el cobro de las alegadas deudas fiscales sin paralizar a la empresa, representada por las cuentas por cobrar de la sociedad, del cual SUNAT tenía pleno conocimiento derivado del proceso de fiscalización.
- 6.17.4 La determinación de impuestos sigue sin estar firme, e incluso ha sido reducida a S/.9.978.599 por parte de la Primera Instancia Administrativa (Anexo AB)² estando este monto apelado por ante el Tribunal Fiscal y pendiente de resolución.

6.18 En síntesis, la determinación fiscal, la medida cautelar, y la injustificable permanencia de la situación de incertidumbre legal resultante, destruyó la viabilidad económica de TSG, y el valor de las acciones del Señor Tza.

6.19 Tales circunstancias implican, de conformidad con el TBI Perú-China, una violación de las siguientes obligaciones asumidas con el Gobierno:

- 6.19.1 Obligación de tratar de manera justa y equitativa a las inversiones.
- 6.19.2 Obligación de protección con relación a las inversiones.
- 6.19.3 Obligación de compensar en caso de adoptar medidas expropiatorias, o medidas similares.
- 6.19.4 Obligación de permitir la transferencia de capital y utilidades, en este caso incumplida como consecuencia de la medida cautelar y sus efectos."

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente, conjuntamente con el señor Tza Yap Shum, han presentado una solicitud de arbitraje ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones al considerar que el Estado Peruano, a través del accionar de la SUNAT, vulneró las obligaciones internacionales consagradas en el Convenio sobre Promoción y Protección Recíproca de Inversiones celebrado entre Perú y China, constituyendo el origen de dicho accionar el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente en marzo de 2004, con motivo de la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio, culminando dicha fiscalización con los valores que son impugnados en el presente expediente.

Que como se desprende de la referida solicitud de arbitraje, los demandantes han solicitado una reparación de los daños causados como consecuencia de las medidas adoptadas por el Estado Peruano, y que se determine la compensación económica debida como consecuencia de la flagrante expropiación de la inversión realizada por el Sr. Tza Yap Shum y de otras violaciones del Convenio sobre Promoción y Protección Recíproca de Inversiones celebrado entre Perú y China, sustentando la vulneración en dos aspectos: i) La SUNAT trabó medidas cautelares previas de manera irracional e injustificable, y sin tenerse en consideración que el procedimiento administrativo se encontraba en trámite (procedimiento contencioso tributario: reclamación y apelación), y ii) La SUNAT determinó deuda tributaria a cargo de la recurrente en base a presunciones (determinación sobre base presunta), considerando los demandantes además que esta determinación es irrazonable y arbitraria, y que no se encuentra sustentada.

Que respecto al primer aspecto, es decir, sobre el cuestionamiento a las medidas cautelares previas trabadas, cabe indicar que no corresponde, que por esta vía, esta instancia se pronuncie, puesto que ello no es una materia a dilucidar dentro de un procedimiento contencioso tributario, en el que sólo pueden ventilarse los cuestionamientos a los reparos efectuados por la SUNAT.

² El Anexo AB de la solicitud de arbitraje hace referencia a la resolución apelada, es decir, la Resolución de Intendencia N° 025-014-0003966.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que sobre el segundo aspecto, al cuestionar los demandantes en su solicitud de arbitraje la determinación de la deuda tributaria efectuada por la SUNAT, determinación que se encuentra contenida en los valores materia de apelación, previamente corresponde analizar si procede que esta instancia emita pronunciamiento sobre la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 025-014-0003966, teniendo en consideración la solicitud de arbitraje presentada por la recurrente.

Que con fecha 4 de setiembre de 1991, el Estado Peruano firmó el Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados (Convenio de Washington), el cual entró en vigor con fecha 8 de setiembre de 1993, y por su parte, la República Popular China suscribió el citado Convenio con fecha 9 de febrero de 1990, el cual entró en vigor el 6 de febrero de 1993.

Que tal como lo señala María Fernanda Vásquez, el referido Convenio se basó en la necesidad de generar cooperación internacional para el desarrollo económico y la función que en ese campo desempeñan las inversiones internacionales de carácter privado, y la creación de este mecanismo obedeció, igualmente, al reconocimiento de las inevitables diferencias que surgen entre los Estados receptores de la inversión y de los inversionistas y la necesidad de contar con una herramienta adecuada para su solución, agregando que la mayor virtud del citado Convenio se traduce en proporcionar dos medios de solución de controversias: la conciliación y el arbitraje, adecuados tanto para los intereses de los inversores privados extranjeros, como para los de los Estados receptores de las inversiones, dado que ambas partes se encuentran en idéntica jerarquía³.

Que mediante el artículo 1° del aludido Convenio se creó el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, en adelante Centro, el cual tiene por objeto facilitar la sumisión de las diferencias relativas a inversiones entre Estados Contratantes y nacionales de otros Estados Contratantes a un procedimiento de conciliación y arbitraje de acuerdo con las disposiciones del citado Convenio, señalándose en su artículo 25°, que la jurisdicción del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, se extenderá a las diferencias de naturaleza jurídica que surjan directamente de una inversión entre un Estado Contratante (o cualquiera subdivisión política u organismo público de un Estado Contratante acreditados ante el Centro por dicho Estado) y el nacional de otro Estado Contratante y que las partes hayan consentido por escrito en someter al Centro.

Que el artículo 36° del referido Convenio establece que cualquier Estado Contratante o nacional de un Estado Contratante que quiera incoar un procedimiento de arbitraje, dirigirá, a tal efecto, una solicitud escrita al Secretario General quien enviará copia de la misma a la otra parte.

Que de acuerdo con el artículo 41° del mismo Convenio, el Tribunal de Arbitraje resolverá sobre su propia competencia, y toda alegación de una parte en el sentido que la diferencia cae fuera de los límites de la jurisdicción del Centro, o que por otras razones el Tribunal no es competente para oírla, será considerada por el Tribunal de Arbitraje, el que determinará si ha de resolverla como cuestión previa o conjuntamente con el fondo de la cuestión, agregando el artículo 42° que el referido Tribunal decidirá la diferencia de acuerdo con las normas de derecho acordadas por las partes, y a falta de acuerdo, el Tribunal aplicará la legislación del Estado que sea parte en la diferencia, incluyendo sus normas de derecho internacional privado, y aquellas normas de derecho internacional que pudieren ser aplicables, no pudiendo eximirse de fallar so pretexto de silencio u oscuridad de la ley.

Que en el presente caso, la recurrente, haciendo valer que tanto el Estado Peruano como la República Popular China suscribieron el Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados, optó por someter a arbitraje la controversia suscitada al considerar que el Estado Peruano vulneró las obligaciones internacionales como Estado Receptor consagradas en el Convenio de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones celebrada con la República Popular China.

³ VÁSQUEZ, María Fernanda. Arbitraje ante el CIADI: aspectos relevantes y reflexiones sobre su operatividad. En: www.arbitrajecomercial.com/BancoConocimiento/A/arbitraje_ante_el_ciadi/arbitraje_ante_el_ciadi.asp.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que mediante la Ley N° 28933⁴ se estableció el Sistema de Coordinación y Respuesta del Estado en Controversias Internacionales de Inversión⁵, con la finalidad de atender oportuna y adecuadamente las controversias ante tribunales arbitrales internacionales surgidas con inversionistas, señalándose en su artículo 3° que su ámbito de aplicación comprende las controversias que se deriven únicamente de: a) Acuerdos celebrados entre Entidades Públicas e inversionistas nacionales o extranjeros en los que se confiera derechos o garantías a estos últimos, tales como contratos de privatización, contratos de concesión, convenios de estabilidad jurídica, licencias de explotación de hidrocarburos, y en general todos aquellos acuerdos que se señalen en el reglamento de dicha ley que remitan a mecanismos internacionales de solución de controversias, y b) Tratados que contengan disposiciones en materia de inversión, celebrados por el Estado Peruano con otros Estados y que establezcan procedimientos de solución de controversias entre los inversionistas de un Estado y el Estado receptor de la inversión.

Que el artículo 6° de la citada Ley N° 28933, señala que el Ministerio de Economía y Finanzas es el Coordinador del Sistema de Coordinación y Respuesta del Estado en Controversias Internacionales de Inversión, y de conformidad con lo establecido por el artículo 7° de la referida norma, la Comisión Especial integrante de dicho Sistema, adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, tiene por objeto la representación del Estado en las Controversias Internacionales de Inversión.

Que teniendo en consideración la solicitud de arbitraje presentada por el señor Tza Yap Shum y la recurrente, mediante el Decreto Supremo N° 170-2007-EF⁶ se declaró necesaria para los fines de la defensa de los intereses del Estado en el referido proceso arbitral, la información sobre la recurrente (T.S.G. Perú S.A.C.) requerida por la Comisión Especial creada por la Ley N° 28933 a través del Ministerio de Economía y Finanzas, a la SUNAT y al Tribunal Fiscal.

Que por tal motivo, a través del artículo 2° del referido Decreto Supremo N° 170-2007-EF, se habilitó a la SUNAT y al Tribunal Fiscal a que brindaran toda la información requerida por la mencionada Comisión Especial en relación a la recurrente, que guardara vinculación con el proceso arbitral iniciado ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones y con el procedimiento de fiscalización iniciado en marzo de 2004, al ser necesario para la defensa del Estado Peruano en el citado proceso arbitral.

Que el arbitraje es una institución jurídica heterocompositiva basada en la autonomía de la voluntad, por la cual las partes en conflicto no llegan a una solución por sí mismas, sino que derivan tal labor a un tercero cuya decisión será de obligatorio cumplimiento⁷, siendo que en el Perú la institución del arbitraje tiene un reconocimiento constitucional y legal que debe ser analizado a fin de establecer si el sometimiento a arbitraje de una controversia que está siendo discutida en la vía administrativa, afecta la tramitación de esta última.

Que a nivel constitucional, el numeral 1 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú de 1993 señala que: "*Son principios y derechos de la función jurisdiccional: 1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional. No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y la arbitral.(...)*". Asimismo, el tercer párrafo del artículo 63° de dicha carta fundamental establece que: "*(...) El Estado y las demás personas de derecho público pueden someter las controversias derivadas de la relación contractual a arbitraje nacional o internacional, en la forma que lo disponga la ley*".

⁴ Publicada el 16 de diciembre de 2006.

⁵ Según lo establecido en el artículo 1° de esta ley, se entiende por Controversias Internacionales de Inversión a las controversias en materia de inversión entre el Estado Peruano e inversionistas nacionales o extranjeros, sometidas a mecanismos internacionales de solución de controversias.

⁶ Publicado el 1 de noviembre de 2007.

⁷ MONTERO AROCA, Juan. *Derecho Jurisdiccional. Proceso Civil*. Barcelona: José María Bosch Editor, Tomo II, 1994, p. 843.

SEP





Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que la Cuarta Disposición Final del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, precisa que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto por el artículo 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁸, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que, de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa⁹.

Que como puede apreciarse, la referida norma está ideada para los casos en que existe una cuestión que precise ser definida en la vía judicial antes del pronunciamiento administrativo, lo que en doctrina se conoce como "preadministratividad de la vía judicial" o "carácter prejudicial civil ante la Administración"¹⁰, figura que se suscita cuando anticipadamente a la resolución administrativa sobre alguna materia de su competencia, resulta necesario obtener la decisión en la vía judicial sobre una cuestión litigiosa o contenciosa cuya competencia es del órgano jurisdiccional, y así, una vez resuelto el conflicto de intereses en la vía judicial, la Administración reanuda el procedimiento y deberá obrar teniendo en cuenta el criterio de la irrevisibilidad en sede administrativa de los actos confirmados por el Poder Judicial.

Que dicha figura busca que no se emitan fallos contradictorios y que la Administración no se pronuncie sobre una materia sometida a la competencia del Poder Judicial, pues si la Administración no espera que se resuelva en la vía judicial la controversia sometida a dicha competencia y se pronuncia, lo estaría haciendo respecto de una materia que no le compete legalmente, pudiendo incluso resolver en forma contradictoria al pronunciamiento que posteriormente emita el Poder Judicial.

Que teniendo en cuenta estos aspectos, procede analizar si - atendiendo a las características propias y finalidad última del arbitraje - en el caso que se suscite una controversia respecto de un tema que debe ser dilucidado previamente a fin de resolver una impugnación administrativa, cuya resolución ha sido sometida a un tribunal arbitral, es posible sostener que la autoridad administrativa no debe emitir pronunciamiento sino hasta que se expida el laudo correspondiente.

Que en primer lugar debe tenerse en cuenta que a nivel constitucional el numeral 1 del artículo 139° de nuestra carta fundamental, citado en los considerandos anteriores, ha asimilado la institución del arbitraje a la función jurisdiccional.

Que por su parte, el artículo 53° del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados, dispone que el laudo será obligatorio para las partes y no podrá ser objeto de apelación ni de cualquier otro recurso, excepto en los casos previstos en el referido

⁸ El artículo 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, señala que: "Cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa, que requiera de un pronunciamiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la administración pública, se suspende aquél por la autoridad que conoce del mismo, a fin que el Poder Judicial declare el derecho que defina el litigio. Si la autoridad administrativa se niega a suspender el procedimiento, los interesados pueden interponer la demanda pertinente ante el Poder Judicial. Si la conducta de la autoridad administrativa provoca conflicto, éste se resuelve aplicando las reglas procesales de determinación de competencia, en cada caso".

⁹ Cabe señalar que si bien la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, regula adicionalmente, en su artículo 64°, el supuesto en que durante la tramitación de un procedimiento, la autoridad administrativa tome conocimiento que se está tramitando en sede jurisdiccional una cuestión litigiosa entre dos administrados sobre determinadas relaciones de derecho privado que requieran ser esclarecidas previamente al pronunciamiento administrativo, precisando que en tal caso debe solicitar al órgano jurisdiccional una comunicación sobre las actuaciones realizadas, y sólo si estima que existe estricta identidad de sujetos, hechos y fundamentos, está obligado a determinar su inhibición hasta que el órgano jurisdiccional resuelva el litigio, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no es aplicable a un caso como el analizado, en el que no se está ante una cuestión litigiosa entre dos particulares, sino entre las dos partes que integran la relación jurídica tributaria, a saber, el propio Estado (del cual la Administración Tributaria es parte) y la recurrente.

¹⁰ Al respecto véase MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima: Gaceta Jurídica 2001. pp. 200 a 204.

SH



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Convenio¹¹, agregando que las partes lo acatarán y cumplirán en todos sus términos, salvo en la medida en que se suspenda su ejecución, de acuerdo con lo establecido en las correspondientes cláusulas del mismo.

Que de otro lado, el artículo 54° del referido Convenio establece que todo Estado Contratante reconocerá al laudo dictado, carácter obligatorio y hará ejecutar dentro de sus territorios las obligaciones pecuniarias impuestas por el laudo como si se tratara de una sentencia firme dictada por un tribunal existente en dicho Estado, agregando que el Estado Contratante que se rija por una constitución federal podrá hacer que se ejecuten los laudos a través de sus tribunales federales y podrá disponer que dichos tribunales reconozcan al laudo la misma eficacia que a las sentencias firmes dictadas por los tribunales de cualquiera de los estados que lo integran, señalando además este artículo que el laudo se ejecutará de acuerdo con las normas que, sobre ejecución de sentencias, estuvieren en vigor en los territorios en que dicha ejecución se pretenda.

Que tal como lo señala Nana Bevillaqua, los Tratados Bilaterales de Inversiones (TBIs) disponen el derecho del inversor a someter las controversias relativas a sus inversiones en el Estado receptor, a un tribunal arbitral internacional como el establecido en el marco del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a las Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, siendo este sistema arbitral de carácter autónomo, que obliga a los Estados a equiparar los laudos arbitrales a una sentencia firme, y la fuerza ejecutoria de los laudos arbitrales significa que la sentencia no queda sometida a un proceso de conversión en título ejecutivo, razón por la cual nos encontramos ante un caso de prórroga absoluta de jurisdicción a favor de un tribunal arbitral foráneo¹².

Que de igual manera, María Fernanda Vásquez señala en relación al arbitraje ante el CIADI que: *“Todo Estado contratante debe reconocer el carácter obligatorio del laudo y deberá ejecutar dentro de sus territorios las obligaciones pecuniarias impuestas por este, como si se tratara de una sentencia firme dictada por un tribunal de ese país. La importancia de lo anterior radica en que no existe la necesidad de*

¹¹ Los casos previstos en el Convenio están recogidos en los artículos 50°, 51° y 52°, que señalan lo siguiente:

Artículo 50°:

(1) Si surgiere una diferencia entre las partes acerca del sentido o alcance del laudo, cualquiera de ellas podrá solicitar su aclaración mediante escrito dirigido al Secretario General.

(2) (...) Si el Tribunal considera que las circunstancias lo exigen, podrá suspender la ejecución del laudo hasta que decida sobre la aclaración.

Artículo 51:

(1) Cualquiera de las partes podrá pedir, mediante escrito dirigido al Secretario General, la revisión del laudo, fundada en el descubrimiento de algún hecho que hubiera podido influir decisivamente en el laudo, y siempre que, al tiempo de dictarse el laudo, hubiere sido desconocido por el Tribunal y por la parte que inste la revisión y que el desconocimiento de ésta no se deba a su propia negligencia.

(...)

(4) Si el Tribunal considera que las circunstancias lo exigen, podrá suspender la ejecución del laudo hasta que decida sobre la revisión. Si la parte pidiera la suspensión de la ejecución del laudo en su solicitud, la ejecución se suspenderá provisionalmente hasta que el Tribunal decida sobre dicha petición.

Artículo 52°:

(1) Cualquiera de las partes podrá solicitar la anulación del laudo mediante escrito dirigido al Secretario General fundado en una o más de las siguientes causas: (a) que el Tribunal se hubiere constituido incorrectamente; (b) que el Tribunal se hubiere extralimitado manifiestamente en sus facultades; (c) que hubiere habido corrupción de algún miembro del Tribunal; (d) que hubiere quebrantamiento grave de una norma de procedimiento; o (e) que no se hubieren expresado en el laudo los motivos en que se funde.

(...)

(5) Si la Comisión considera que las circunstancias lo exigen, podrá suspender la ejecución del laudo hasta que decida sobre la anulación. Si la parte pidiera la suspensión de la ejecución del laudo en su solicitud, la ejecución se suspenderá provisionalmente hasta que la Comisión dé su decisión respecto a tal petición.

(6) Si el laudo fuere anulado, la diferencia será sometida, a petición de cualquiera de las partes, a la decisión de un nuevo Tribunal que deberá constituirse de conformidad con lo dispuesto en la Sección 2 de este Capítulo.”

¹² BEVILLAQUA, Nana. Los tratados bilaterales de promoción y protección de las inversiones extranjeras en el Continente Americano como alternativa al ALCA. En: www.bilaterals.org/article.php3?id_article=2200.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

un exequátur ni de homologación, razón por la cual el laudo no será considerado extranjero, ya que tendrá toda la fuerza de un fallo definitivo del tribunal de un país”, agregando que el sistema CIADI es autónomo, al no estar sujeto a control de otro tribunal, es decir, que en este procedimiento arbitral no se contempla la posibilidad de revisión del laudo por los tribunales del país en que se va a ejecutar o por una segunda instancia, y si bien el artículo 52° del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados, contempla que las partes pueden solicitar la nulidad del laudo, las causales para solicitar la nulidad están relacionadas principalmente con el debido proceso, es decir, con cuestiones más bien de índole formal que debe guardar el tribunal arbitral en el procedimiento, mas no con motivaciones de fondo, por lo que frente a la posibilidad de que el tribunal arbitral falle de una forma errónea o no ajustada a derecho, no cabe recurso alguno¹³.

Que reviste especial relevancia el hecho que el artículo 53° del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados, reconozca al laudo arbitral el valor de cosa juzgada, al señalar que no podrá ser objeto de apelación ni de cualquier otro recurso, en tanto dicha institución se encuentra vinculada al principio de seguridad jurídica y al concepto de función jurisdiccional del Estado, entendiéndose como una calidad que adquieren las resoluciones judiciales, según la cual, una vez que el órgano jurisdiccional se ha pronunciado sobre el conflicto de intereses, éstas se convierten en inmutables y definitivas¹⁴.

Que al respecto, Jorge Murillo Gonzáles en su obra “Efectos de la cláusula compromisoria en los Arbitrajes Internacionales: caso del CIADI” señala que el laudo arbitral “es una sentencia, solamente que se llama laudo para diferenciarlo de la resolución que proviene del orden jurisdiccional ordinario (...) el árbitro o tribunal arbitral, según sea el caso, deciden el fondo del asunto sometido a su conocimiento, tiene autoridad de cosa juzgada”¹⁵.

Que el citado autor señala asimismo que los laudos arbitrales dictados por los tribunales constituidos mediante los mecanismos del CIADI son inapelables, y no pueden ser revisados por las cortes locales, el único reconocimiento que el sistema acuerda a las cortes nacionales, es su necesaria intervención para la ejecución, aunque según lo establecido por el artículo 54° del Convenio, el exequátur no es necesario, agregando que los “laudos arbitrales del CIADI han sido reconocidos por los Estados contratantes, y éstos a su vez han reconocido los efectos vinculantes de dichos laudos, siendo equiparables a las sentencias definitivas con autoridad de cosa juzgada emanadas de las cortes locales, y aunque los Estados contratantes del Convenio no han renunciado a su inmunidad de ejecución, el desacato de un laudo arbitral constituiría violación de un tratado internacional”.

Que de igual manera, Gabriela Álvarez Ávila señala que de acuerdo con el artículo 53° del Convenio, que establece que el laudo es obligatorio y no puede ser objeto de apelación ni cualquier otro recurso, excepto aquellos previstos en el mismo convenio, se deja muy claro que los laudos dictados por un tribunal del CIADI no pueden ser anulados ni revisados por ningún tribunal local, no siendo siquiera necesario el exequátur del mismo, puesto que todo Estado contratante deberá reconocer al laudo carácter obligatorio y deberá ejecutar las obligaciones pecuniarias impuestas por un laudo como si se tratara de una sentencia firme dictada por un tribunal nacional, agregando que “Así, un laudo del CIADI se considera como res judicata y no admite revisión por autoridad local alguna”¹⁶.

¹³ VÁSQUEZ, María Fernanda. Op. cit.

¹⁴ En el mismo sentido, Devis Echandía señala que “el fundamento o la razón jurídica de la cosa juzgada, que explica por qué existe y se impone con su inmutabilidad y su definitividad tanto a los jueces como a las partes, está en la potestad jurisdiccional del Estado (...).

Así como de la jurisdicción emana el deber de proveer y juzgar, (...) así también emana de la voluntad del Estado de darle carácter definitivo e inmutable a los efectos de la sentencia ejecutoriada (...).”

ECHANDÍA, Devis. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires: Editorial Universidad, Tomo II, 1985, pp. 566-567.

¹⁵ MURILLO, Jorge. Efectos de la cláusula compromisoria en los Arbitrajes Internacionales: caso del CIADI. En: www.iii.derecho.ucr.ac.cr/archivos/documentacion/derecho%20economico%20internacional/2006-1.

¹⁶ ALVAREZ, Gabriela. Las características Del Arbitraje del CIADI. En: www.juridicas.unam.mx/publica/rev/derint/cont/2/cmt/cmt6.htm

SJ



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que asimismo, Daniel Azpiazu señala que *"los laudos arbitrales del CIADI son obligatorios para las partes (...), teniendo fuerza ejecutoria inmediata, valor de cosa juzgada, y son no apelables ni sujetos a revisión por los tribunales locales de las partes"*¹⁷.

Que la cosa juzgada o res judicata, entonces, se presenta como una característica exógena de los efectos de las resoluciones judiciales, y antes que ser un efecto de las resoluciones judiciales, se constituye como una exigencia política, una autoridad que el Estado otorga a las decisiones judiciales, en virtud de su potestad jurisdiccional dotándolas de carácter definitivo y en consecuencia inmutable.

Que la inmutabilidad de la cosa juzgada implica, que en principio, salvo supuestos de excepción previstos en el ordenamiento, existe una prohibición de volver a resolver sobre el fondo de las pretensiones que han sido materia de la sentencia¹⁸; en virtud de ello, el valor de cosa juzgada impide la revisión de las resoluciones por cualquier otra autoridad, sea administrativa o judicial.

Que los efectos externos de la resolución que constituye cosa juzgada se contemplan desde un doble aspecto: por un lado, hay un efecto negativo o excluyente, que supone la exclusión de toda decisión jurisdiccional futura respecto de un conflicto jurídico entre las mismas partes y sobre el mismo objeto, y por otro lado, hay un efecto positivo o prejudicial, que implica el deber de ajustarse a lo juzgado cuando haya que decidir sobre una relación jurídica de la que la resolución, que constituye cosa juzgada, es condicionante.

Que ante la imposibilidad que en alguna otra instancia se modifique lo resuelto por la resolución que adquiere la calidad de cosa juzgada, las partes en conflicto están obligadas a acatar el fallo, siendo sobre ellas que, en primer lugar recaen los efectos de la resolución, así como sobre los terceros cuyos derechos dependen o se derivan de los de las partes, y en segundo lugar, surge la obligación de los órganos que resuelven conflictos, de abstenerse de resolver sobre uno que ha sido materia de una resolución que tiene la calidad de cosa juzgada, y el deber de ajustarse a dicha resolución al momento de resolver una controversia de la que ésta es condicionante.

Que así, cuando el artículo 53° del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados, otorga al laudo arbitral el valor de cosa juzgada, reconoce que las partes que acordaron someter el conflicto a arbitraje, están subordinadas y obligadas a aceptar el laudo arbitral y acatarlo; ello, por el carácter inmutable y definitivo que como regla general caracteriza a la cosa juzgada, ya que en virtud de lo establecido en el citado Convenio, el laudo se constituye en una decisión con todos los efectos de dicha institución.

Que debe tenerse en cuenta, además, que como el fundamento de la cosa juzgada es la seguridad jurídica, al otorgarse al laudo arbitral dicha calidad se busca la irrevocabilidad del fallo, es decir, que en ninguna otra instancia, ya sea administrativa o judicial, se emita un pronunciamiento sobre el conflicto jurídico sometido al arbitraje.

Que atendiendo al reconocimiento que nuestra Constitución le confiere a la institución del arbitraje y al valor que se le atribuye a un laudo arbitral, es válido concluir que el arbitraje participa de buena parte de los caracteres propios de la jurisdicción, pues su finalidad -al igual que éste- es obtener un pronunciamiento orientado a lograr seguridad jurídica; precisamente ello explica el por qué se le reconoce el valor de cosa juzgada.

¹⁷ ASPIAZU, Daniel. Las "privatizadas". En: www.pagina12.com.ar/diario/suplementos/cash/17-1770-2005-03-07.html.

¹⁸ Cabe precisar que esta característica general de las resoluciones judiciales, tiene excepciones. Por ejemplo, existe la posibilidad de cuestionar una sentencia cuando el proceso en el que se ha dictado se ha llevado a cabo vulnerando el debido proceso; de otro lado, según el Código Procesal Constitucional sólo adquiere la autoridad de cosa juzgada la decisión final que se pronuncie sobre el fondo.



Tribunal Fiscal

N° 02664-3-2008

Que teniendo en cuenta estos elementos, se aprecia que se está ante una situación semejante al caso en que el Poder Judicial debe pronunciarse antes que lo haga la Administración como requisito previo para que ésta emita pronunciamiento, de donde se concluye que es válido aplicar por analogía la Cuarta Disposición Final del Código Tributario, en casos en los que existe una controversia previa entre el Estado y un contribuyente que debe ser dilucidada en un arbitraje, teniendo en cuenta que la analogía es un método de integración jurídico mediante el cual la consecuencia de una norma jurídica se aplica a un hecho distinto de aquél que considera el supuesto de dicha norma, pero que le es semejante en sustancia, pudiendo por lo tanto recurrirse a ella solamente cuando la ratio legis de la norma permite ver una semejanza esencial sumamente clara entre el supuesto de la norma y el hecho al que se le pretende aplicar la consecuencia.

Que cabe resaltar que dicha semejanza es manifiesta en el presente caso, pues conforme se aprecia, la razón de ser de la Cuarta Disposición Final del Código Tributario es evitar fallos contradictorios en la vía judicial y administrativa, así como asegurar el acatamiento de lo resuelto por el Poder Judicial sobre una materia de su competencia y que es necesaria para la resolución del conflicto administrativo, lo cual permite asimilar el supuesto de una controversia previa al pronunciamiento administrativo ante el Poder Judicial con la que se suscita ante un tribunal arbitral, bajo el argumento a pari, por el cual donde hay la misma razón hay el mismo derecho.

Que en el presente caso se aprecia que los reparos materia de controversia fueron realizados por la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinación; sin embargo, al suscitarse una controversia respecto a la vulneración del Convenio de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones celebrado entre el Perú y China, que se sustentaría en parte, precisamente en las acciones de la Administración ejercidas en base a dichas facultades, para emitir pronunciamiento sobre la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 025-014-0003966, resulta necesario que previamente el referido Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, en virtud a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 41° del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, defina si es competente para pronunciarse sobre los aspectos planteados en la solicitud de arbitraje presentada por la recurrente y el señor Tza Yap Shum, pues de considerarse que sí, se requeriría de su pronunciamiento para poder evaluar la legalidad de los reparos efectuados por la Administración y las multas impuestas, vinculadas a dichos reparos, constituyéndose así en una cuestión previa.

Que en tal sentido, resulta necesario esperar el pronunciamiento del Tribunal Arbitral sobre el arbitraje solicitado por la recurrente y el señor Tza Yap Shum, habida cuenta que lo que se resuelva en éste podría estar vinculado con el objeto en controversia suscitado en el presente expediente, por lo procede que la Administración devuelva los actuados una vez que culmine el proceso arbitral ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, adjuntando copia certificada del laudo arbitral respectivo para que este Tribunal emita pronunciamiento definitivo.

Por lo expuesto, mi voto es por la suspensión el presente procedimiento, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.


LEÓN PINEDO
VOCAL


Velásquez López Raygada
Secretario Relator
LPVLRVA/II.