



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

EXPEDIENTE N° : 3278-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de octubre de 2012

VISTA la apelación interpuesta por _____ con _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0150140009509 emitida el 30 de diciembre de 2010 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0022325 a 012-003-0022345, 012-003-0022349 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0017034 a 012-002-0017055, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2006, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo a diciembre de 2006 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente reitera todos los argumentos expuestos en su recurso de reclamación, a las cuales se remite.

Que asimismo, respecto al reparo al crédito fiscal generado por las DUAS pagadas por PERUPETRO S.A., sostiene que con la suscripción del "Contrato de Exploración y Explotación por Hidrocarburos ubicado en el Lote Z-2B", celebrado con PETROPERÚ S.A. (posteriormente sustituido por PERUPETRO S.A.) al amparo del Decreto Ley N° 22774, no se estabilizaron las supuestas normas tributarias contenidas en el referido decreto ni se estableció un "régimen tributario especial" respecto a los tributos que gravan la importación de bienes realizada por los contratistas, no existiendo modificación alguna a su calidad de contribuyentes, siendo que dicho contrato, al amparo del Decreto Ley N° 22775, únicamente prevé un régimen tributario especial para PERUPETRO, autorizando la deducción como gasto de los tributos que gravan dichas importaciones para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, lo que fue convalidado normativamente por el artículo 13° del Decreto Ley N° 22775; en consecuencia, SAVIA PERÚ S.A. era el único contribuyente del Impuesto General a las Ventas generado por las importaciones de bienes de capital realizadas en el año 2006 en su calidad de importador, y obligado al pago del mismo ante el fisco peruano, cumpliendo todos los requisitos para obtener el derecho al crédito fiscal derivado de tales operaciones, siendo que la asunción por parte de un tercero (PERUPETRO S.A.) del costo equivalente al referido impuesto, no perjudica el derecho al crédito fiscal ni es un doble beneficio tributario para SAVIA PERÚ S.A., toda vez que el aludido monto es gasto deducible en cabeza de PERUPETRO S.A.

Que destaca que el Decreto Ley N° 22774 no constituye por sí mismo una norma con fuerza de ley que contenga normas especiales de carácter tributario que automáticamente modifiquen el Código Tributario, la Ley del Impuesto la Renta o la Ley del Impuesto General a las Ventas; y que la dación de la referida norma respondió a la necesidad del Estado de establecer los lineamientos y condiciones que permitan la captación de recursos privados en la industria petrolera, para lo cual era necesario proveer a PETROPERÚ S.A. (cuya posición contractual fue cedida posteriormente a PERUPETRO S.A.), de los instrumentos indispensables para la adecuación de los contratos en materia de hidrocarburos, constituyendo un incentivo económico para las empresas, la asunción del pago del Impuesto General a las Ventas por parte de dicha empresa estatal. Agrega que recién con la emisión del Decreto Ley N° 22775, se efectuaron modificaciones al régimen común del Impuesto a la Renta, de aplicación exclusiva a la actividad petrolera, pero no contiene disposición alguna que modifique el tratamiento tributario que deban otorgarle los contratistas a los impuestos que gravan la importación de bienes y que son asumidos por PERUPETRO S.A.

Que señala que en virtud a lo dispuesto en el Decreto Ley N° 22774, el citado Contrato tiene la naturaleza de un contrato-ley, habiéndose sometido el Estado al régimen jurídico previsto en éste y a las disposiciones

1



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

legales bajo las cuales se suscribió, garantizando que éste no pueda ser modificado o dejado sin efecto unilateralmente por el Estado; sin embargo, ello no implica que tal Contrato tenga la categoría de ley, por lo que fue necesaria la emisión del Decreto Ley Nº 22775 a fin de efectuar las referidas modificaciones.

Que precisa que el Decreto Ley Nº 22774 fue derogado expresamente por la Primera Disposición Final de la Ley Nº 26221, que aprobó la Ley Orgánica de Hidrocarburos a fines del año 1993, por lo que la única manera para que se mantuviera vigente en el ejercicio 2007 el supuesto "régimen tributario especial" regulado por dicho decreto, era estabilizar tal régimen mediante un convenio de estabilidad jurídica; sin embargo, la suscripción del mencionado contrato no garantizó la estabilidad tributaria. Señala que las únicas normas aplicables durante el ejercicio 2006 son aquéllas contenidas en el régimen general de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las cuales no impiden que un importador como SAVIA PERÚ S.A., pueda utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas pagado al fisco a su nombre y asumido económicamente por un tercero, en virtud a una obligación de naturaleza contractual.

Que agrega que el crédito fiscal es una característica necesaria para que el Impuesto General a las Ventas sea un impuesto al valor agregado, por ello es necesario que utilice el crédito fiscal a efecto de no desnaturalizar el impuesto habida cuenta que claramente PETROPERÚ S.A. por disposición legal no lo puede utilizar, no existiendo norma que exija como requisito para usar el crédito fiscal el asumir efectiva y directamente la carga económica del impuesto que grava la operación; al respecto, acota que tiene derecho a la utilización del crédito fiscal en tanto califica como sujeto del Impuesto General a las Ventas por la importación de bienes de capital e insumos y al haber cumplido con los requisitos formales y sustanciales señalados en la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que el desconocimiento de tal derecho además de suponer una vulneración de los principios de legalidad y no confiscatoriedad, constituiría un desincentivo económico para su representada.

Que manifiesta que aún cuando el aludido contrato fuese un contrato de estabilidad jurídica, el Decreto Ley Nº 22774 no reguló un "régimen tributario especial" que convierta a PERUPETRO S.A. en obligado legal al pago del impuesto en reemplazo del importador, siendo además que PERUPETRO S.A. no fue designado como responsable solidario ni como responsable sustituto respecto del Impuesto General a las Ventas que grava la importación de bienes de capital, por lo que no tiene asidero legal el supuesto "régimen tributario especial" regulado por el citado decreto, según lo interpretado por la Administración Tributaria, vulnerándose así el principio de legalidad; que la relación jurídica establecida entre SAVIA PERÚ S.A. y PERUPETRO S.A. surge de un acuerdo de voluntades, por lo que la obligación de PERUPETRO S.A. de asumir la carga económica del Impuesto General a las Ventas, es una prestación contractual, razón por la que no puede ser parte de un régimen tributario.

Que advierte que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10307 emitida el 30 de mayo de 1994, se emitió un pronunciamiento distinto al contenido en las Resoluciones Nº 12229-4-2009 y 196-4-2010, en cuya posición se sustenta la resolución apelada, siendo que en aquélla resolución no se parte de la premisa que el Decreto Ley Nº 22774 modifica el tratamiento tributario general contenido en las normas que regulan las obligaciones tributarias por derechos arancelarios y el Impuesto General a las Ventas. En tal sentido, existe dualidad de criterio, por lo que en el supuesto negado que este Tribunal confirme la posición expuesta en la resolución de intendencia impugnada, deben dejarse sin efecto los intereses y las sanciones impuestas, al amparo del artículo 170º del Código Tributario.

Que respecto al reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, la recurrente señala que la adquisición de muebles, enseres y equipos de TV se realizó con el objetivo de amoblar la Casa "A", la cual se encuentra ubicada en un campamento petrolero localizado a 10 km. al norte de Talara y cerca a las instalaciones productivas del Lote Z2-B y tiene como finalidad servir de casa-habitación temporal del personal de la alta plana gerencial de la empresa y como lugar de reuniones de negocios con potenciales inversionistas o clientes, de lo que se tiene que contar con dicha vivienda amoblada redundando en un beneficio económico para la empresa, toda vez que ante la ausencia de la misma, el mencionado personal debería trasladarse constantemente a la ciudad de Talara, cuyos hoteles no reúnen las



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

condiciones de comodidad y seguridad requeridos, trayendo como consecuencia la ineficiencia del trabajo de su personal.

Que en relación a la adquisición de óleos, señala que aquellos fueron adquiridos para fines decorativos de la Casa "A", los que representan paisajes propios de dicho campamento a fin de que los funcionarios y visitantes importantes se sientan involucrados en las operaciones de la empresa.

Que en tal sentido, sostiene que por la naturaleza de sus operaciones, resulta normal y razonable que tales adquisiciones hayan sido destinadas al amoblamiento y decoración de la Casa "A" ubicada en un campamento minero, dada la necesaria permanencia de su personal en aquella durante largos periodos de tiempo, por lo que dicho gasto está relacionado con el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Que de otro lado, sostiene que en cuanto a la fehaciencia de las adquisiciones observadas, la Administración deberá tener en cuenta las fotografías presentadas durante el procedimiento de fiscalización que acreditarían que la adquisición de diversos óleos y cuadros fueron destinados a la decoración de la Casa "A".

Que en cuanto a la modificación del coeficiente utilizado en los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 2006, señala que ésta se encuentra sustentada en los reparos efectuados por la Administración respecto del ejercicio 2005 contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0013629, la cual fue impugnada, siendo que se encuentra pendiente de resolución el recurso de apelación formulado contra la resolución de intendencia que resolvió la reclamación presentada contra dicho valor, por lo que no puede ser tomada en cuenta para determinar tales pagos al no constituir un acto firme.

Que al respecto considera que, contrariamente a lo alegado por la Administración, la suspensión de la ejecutoriedad del acto jurídico tributario se encuentra prevista en los artículos 115º y 119º del Código Tributario, como una excepción a la regla contenida en la Ley del Procedimiento Administrativo General, respecto a la no suspensión de la ejecutoriedad de los actos administrativos oportunamente impugnados.

Que agrega que los pagos a cuenta constituyen obligaciones independientes del impuesto a la renta anual, toda vez que los aspectos material y mensurable de su hipótesis de incidencia resultan distintos a los de aquel impuesto, por lo que el monto de aquellos se determina en función a sus propias reglas, contenidas en el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que alega que de acuerdo con el inciso a) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 54º de su reglamento, el cálculo del coeficiente aplicable para establecer los pagos a cuenta debe efectuarse en función del impuesto determinado en el ejercicio gravable anterior, ya sea por el propio contribuyente o por la Administración, que se encuentre vigente en la oportunidad de realizarse dicho cálculo, toda vez que exigir que el citado impuesto haya sido determinado correctamente, implicaría que sólo se tenga certeza de ello luego de un procedimiento de fiscalización.

Que sostiene que le resulta de aplicación el criterio contenido en las resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 1508-1-1994 y 1645-1-1994 de fechas 28 de noviembre y 19 de diciembre de 1994, conforme al cual, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se determinan en función al impuesto pagado en el ejercicio correspondiente y no en función al impuesto a la renta determinado mediante un proceso de fiscalización. Sobre el particular, precisa que si bien el inciso a) del artículo 85º de la anota ley ya no hace referencia al "impuesto pagado" sino al "impuesto calculado", debe entenderse que este último corresponde al impuesto calculado por el contribuyente en su declaración jurada y no al "correctamente calculado".

Que en tal sentido, indica que los pagos a cuenta no son obligaciones tributarias pues al momento de su pago aún no se ha producido el hecho imponible del impuesto a la renta, así, sólo son un anticipo de un

 3



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

impuesto por determinarse, por lo que legalmente se encuentra prevista la restitución del monto recaudado a través de su acreditación contra el impuesto a la renta del ejercicio o la devolución del monto pagado en exceso; en este orden de ideas, señala que en virtud de lo prescrito en el artículo 61º del Código Tributario, la Administración sólo se encuentra facultada para modificar la determinación de obligaciones tributarias mas no de aquella relativa a obligaciones no tributarias, como es el caso de los pagos a cuenta.

Que por tanto, sostiene que los cálculos de los pagos a cuenta constituyen actos de determinación por parte del contribuyente que producen plenos efectos en la medida que no sufran modificaciones por parte de la Administración, las cuales de producirse tendrán efectos a futuro, pues lo contrario implicaría que tuviesen efectos retroactivos sobre pagos a cuenta ya vencidos, vulnerando el principio de seguridad jurídica.

Que agrega que de considerarse que los valores impugnados han sido correctamente emitidos, existiría duplicidad de criterio, ya que dicha decisión contradice el criterio vertido en las Resoluciones Nº 278-2-98 y 932-5-97, según el cual las declaraciones rectificatorias surten efecto desde su presentación, afectando únicamente los pagos a cuenta posteriores a dicha fecha, por lo que corresponde que este Tribunal aplique el numeral 2 del artículo 170º del Código Tributario, disponiendo la improcedencia de los intereses y sanciones.

Que asimismo, indica que en la sentencia de 14 de julio de 2009, recaída en el Expediente Nº 906-2004, la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima ha emitido pronunciamiento favorable a la mencionada posición, señalando que al constituir los pagos a cuenta anticipos del Impuesto a la Renta, la obligación de efectuar dichos pagos resulta distinta e independiente de la obligación tributaria del impuesto a la renta, por lo que no existe sustento legal para que la presentación posterior de una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta tenga que alcanzar a la obligación de los pagos a cuenta devengados, pues aquélla ya se encontraba extinguida, por lo que se declaró fundada la demanda contencioso administrativa interpuesta.

Que respecto al reparo por ingresos diversos no declarados señala que estos no fueron considerados como parte de la base imponible para efectos de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de abril y diciembre de 2006, toda vez que no constituyen ingresos gravados con el referido impuesto.

Que sobre el particular, anota que el monto ascendente a US\$ 157 391,45, corresponde a la indemnización recibida de la compañía Price Forbes como consecuencia de un siniestro acaecido en el año 2004, la cual fue destinada a la reparación de los materiales perdidos, es decir, a un daño emergente, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta y conforme ha sido reconocido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 879-2-2001, no se encuentra gravada con el referido impuesto. Para acreditar la naturaleza de dichos ingresos adjunta copia de la Póliza de Cobertura Nº PH117760c emitida por la empresa Price Forbes, documentación remitida a dicha empresa mediante la cual se comunica la ocurrencia del siniestro, copia del reporte de dicho incidente y copia de la carta remitida al perito designado por la anotada empresa aseguradora mediante la cual se comunica el detalle del importe de los materiales perdidos y dañados.

Que de otro lado, precisa que los montos ascendentes a US\$ 4 559,81 y US\$ 301,94, corresponden a ganancias por diferencias de cambio, las cuales, según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02760-5-2006 no forman parte de la base imponible para el cálculo de los pagos a cuenta; así, el monto de US\$ 4 559,81 fue originado por la conversión a dólares americanos de los montos cancelados en nuevos soles, por concepto de pagos a cuenta, los cuales eran contabilizados en dólares americanos, mientras que el monto de US\$ 301,94 corresponde a la diferencia de cambio generada por la amortización en nuevos soles del préstamo ascendente a US\$ 1 000,00, otorgado por Compañía Procesadora de Gas Pariñas S.A.C.



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

Que en escrito presentado el 1 de abril de 2011, en relación al reparo por ingresos no declarados en abril de 2006, por el importe de US\$ 157 391,45, la recurrente ofrece como medios probatorios copia de los comprobantes de pago de los bienes siniestrados, vouchers de la contabilización de los activos y órdenes de compra, a fin de acreditar el costo de adquisición y reposición de los bienes siniestrados, precisando que dicho costo es igual o mayor al importe reembolsado por la Compañía de Seguros, lo que evidencia que dicha indemnización tuvo carácter resarcitorio al cubrir un daño emergente, y que en consecuencia el ingreso obtenido no se encontraría afecto al Impuesto a la Renta. Respecto al reparo por ingresos no declarados en diciembre de 2006, por el importe de US\$ 4 559,81, la recurrente reitera los argumentos formulados en su escrito de apelación.

Que respecto al reparo por ingresos no declarados en diciembre de 2006, por el importe de US\$ 4 559,81, en el anotado escrito la recurrente reitera que su contabilidad es llevada en moneda extranjera mientras que el pago de sus impuestos se efectúa en moneda nacional, por lo que el referido monto obedece a la diferencia de cambio generada por contabilizar la provisión por Impuesto a la Renta con un tipo de cambio de cierre distinto al tipo de cambio vigente a la fecha de cancelación de los pagos a cuenta de dicho impuesto.

Que en lo que respecta a las resoluciones de multa impugnadas, manifiesta que éstas deben dejarse sin efecto por los argumentos antes expuestos, al encontrarse vinculadas con la emisión de las resoluciones de determinación materia de apelación, toda vez que las cifras consideradas en sus declaraciones no pueden ser calificadas como falsas, y por tanto no se configura el tipo infractor regulado por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, el cual exige la presencia del factor falsedad u omisión; antes bien, en el presente caso las cifras declaradas por su empresa serían producto de una errónea interpretación de las normas tributarias. Agrega que la Sala Civil de la Corte Suprema, en el Expediente Nº 115-97, que resolvió la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración contra la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2727-4-96, reconoce que para la determinación de la infracción prevista por el citado artículo resulta imprescindible analizar y evaluar la intención del contribuyente, añadiendo que la imposición de sanciones de manera objetiva vulnera el principio de culpabilidad, el cual supone la comprobación de dolo o culpa por parte del deudor tributario.

Que en su escrito de alegatos de 16 de octubre de 2012 reitera los argumentos antes señalados, solicitando se declare fundado el recurso de apelación interpuesto, en base a los siguientes argumentos: i) El Decreto Ley Nº 22774 no se encontraba vigente en el año 2006, toda vez que fue expresamente derogado por la Ley Nº 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, por lo que no puede ser aplicado para resolver la presente controversia, ii) El Contrato de Operaciones Lote Z-2B no es un contrato de estabilidad tributaria ni contiene una cláusula de estabilidad tributaria implícita, la cual incluso debe ser expresa, razón por la cual las normas contenidas en el Decreto Ley Nº 22774 que quedaron derogadas en el año 1993, no podían mantenerse vigentes para efectos de la determinación del Impuesto General a las Ventas de 2006, así, el concepto "contrato-ley" no es sinónimo de cláusula de estabilidad tributaria siendo que las propias Bases Generales para los Contratos Petroleros en Operaciones de Exploración que forman parte integrante del Decreto Ley Nº 22774, establecía expresamente la prohibición de conceder estabilidad tributaria a las empresas que contraten con PETROPERU, por el contrario, señala que ha estado sujeta a las modificaciones legales ocurridas con posterioridad a la suscripción de dicho contrato, conforme lo acredita con la declaración y pagos del Impuesto Temporal a los Activos Netos y del Impuesto a las Transacciones Financieras; en tal sentido, dicho contrato tampoco resulta aplicable para la resolución de la presente controversia, iii) Lo que existe es un sistema de reparto de cargas económicas del contrato en la etapa de ejecución que tiene la naturaleza de una obligación contractual, conforme al cual PERUPETRO S.A. se obliga a pagar tributos aplicables a las importaciones de bienes de capital e insumos requeridos por el contratista, por lo que calificar al Contrato de Operaciones Lote Z-2B, como un contrato-ley contraviene los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley, iv) Las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 12229-4-2009, 196-4-2010, 1289-9-2011, 11671-3-2012 y 13105-3-2012, no motivaron las razones por las que el Decreto Ley Nº 22774 tendría vigencia ultractiva en los ejercicios 2001, 2003 y 2005, por lo que no existe una



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

posición uniforme de este colegiado respecto a la normatividad aplicable, siendo además que tales resoluciones contradicen el criterio de este colegiado contenido en las Resoluciones Nº 10307 de 30 de mayo de 1994 y 05737-1-2002, en las cuales no se establece la existencia de un "régimen tributario especial" sino que por el contrario, se ratifica que la recurrente es el sujeto obligado al pago del Impuesto General a las Ventas en la importación de bienes, por tal motivo la solución de la presente controversia debe ser sometida a Sala Plena, agregando que las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 196-4-2010 y 1289-9-2011 vulneran el derecho al debido procedimiento de la recurrente al no haberse permitido una etapa probatoria ni la actuación de pruebas; y v) En la hipótesis de que este colegiado adopte el criterio establecido en la Resolución Nº 13105-3-2012, en el sentido que las cláusulas del referido contrato deben aplicarse de manera obligatoria, independientemente de que la normativa que lo sustenta se encuentre derogada, corresponde que se reconozca el derecho de SAVIA S.A. a determinar y pagar los tributos a su cargo en moneda extranjera, actualizando la deuda en base a la tasa de interés moratorio aplicable para dicha moneda, al amparo de la cláusula 9.9 del anotado Contrato.

Que en el citado escrito de alegatos, la recurrente ofrece como medios probatorios la declaración jurada del Impuesto Temporal a los Activos Netos del ejercicio 2011 y los Estados de Cuenta emitidos por Scotiabank en los que se aprecia que paga el Impuesto a las Transacciones Financieras y el Impuesto Temporal a los Activos Netos, impuestos que entraron en vigencia con posterioridad a la celebración del mencionado contrato; y diversas Declaraciones Únicas de Aduana y documentación que acreditarían que en su calidad de contribuyente del Impuesto General a las Ventas que grava la importación de bienes destinados al Lote Z2-B, realizó directamente el pago del mencionado impuesto y percibió el respectivo reembolso por parte de PERUPETRO S.A.. Asimismo, adjunta el informe legal emitido por el doctor Jorge Danós Ordoñez, relacionado a la vigencia del Decreto Ley Nº 22774.

Que asimismo, en cuanto al reparo por modificación del coeficiente utilizado en los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 2006, en el mencionado escrito de alegatos solicita que en atención al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02712-3-2011, se revoque la apelada hasta que este colegiado emita pronunciamiento definitivo respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005. Además, en relación al reparo por ingresos diversos no declarados, reitera los argumentos expuestos en su escrito de apelación.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, se efectuaron reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos marzo a diciembre de 2006 por los siguientes conceptos: i) reparos a la base imponible al considerar ingresos diversos no declarados; ii) Omisión en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por cambio de coeficiente; así como reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2006 por: i) DUAS pagadas por PERUPETRO que dieron lugar a crédito fiscal y ii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad.

Que respecto al reparo relativo al crédito fiscal generado por DUAS pagadas por PERUPETRO, la Administración señala que mediante el "Contrato de Exploración y Explotación por Hidrocarburos ubicado en el Lote Z-2B", PETROPERÚ S.A. (posteriormente sustituido por PERUPETRO S.A.), se obligó a pagar los tributos que gravan la importación de bienes de capital e insumos que la recurrente, en su calidad de contratista, ingresara al país con la finalidad de llevar a cabo sus operaciones, siendo que dicho contrato fue firmado en el marco de las bases generales para contratos petroleros previstas en el Decreto Ley Nº 22774.

Que refiere que el contrato en mención tiene la naturaleza jurídica de un contrato-ley, al amparo del artículo 1357º del Código Civil, el artículo 62º de la Constitución Política de 1993 y lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente Nº 005-2003-AI/TC; y que habiéndose establecido la naturaleza jurídica del referido contrato, debe indicarse que el Decreto Ley Nº 22774 contiene normas especiales de carácter tributario aplicables a los contratos celebrados para la exploración y explotación de hidrocarburos; que el citado decreto ley introduce una regulación especial en el caso de



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

las importaciones de bienes de capital e insumos efectuados por los contratistas en virtud a los contratos celebrados al amparo del citado decreto, estableciéndose de un lado, que el pago de los tributos por dichas importaciones de bienes sea efectuado por PERUPETRO S.A., y de otro, que este último considere dicho pago como gasto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta; que el referido decreto optó por establecer que la carga económica por el pago del Impuesto General a las Ventas sería deducida por PERUPETRO S.A. como un gasto y no como crédito fiscal, es decir, se otorgó un tratamiento tributario especial a lo regulado en las normas generales del Impuesto General a las Ventas; que no puede pretenderse que el pago del referido impuesto en la importación de bienes genere simultáneamente un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, en cabeza de PERUPETRO S.A. y un crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas a favor de la recurrente, lo cual implicaría otorgar dos beneficios por un mismo concepto; y que por todo lo expuesto, se concluye que no correspondía a la recurrente utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas pagado por PERUPETRO S.A., toda vez que no fue quien soportó la carga económica del tributo, en virtud al mandato establecido en el Decreto Ley Nº 22774 y a la naturaleza de contrato-ley del contrato suscrito, precisando que el análisis del presente caso ha sido efectuado en concordancia con las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 12229-4-2009 y 00196-4-2010.

Que de otro lado, señala que mediante las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022326, 012-003-0022327, 012-003-0022332, 012-003-0022334 y 012-003-0022335, efectuó reparos al crédito fiscal de los periodos febrero, marzo, agosto, octubre y noviembre de 2006, por gastos que no se encuentran acreditados documentariamente y no cumplen con el principio de causalidad, vinculados a los comprobantes Nº 000277, 015837, 017807, 019334, 019362, 019363, 009427 y 010276.

Que de otro lado, sostiene que los reparos relacionados a los comprobantes Nº 015837, 017807, 019334, 019362, 019363, 009427 y 010276 corresponden a la adquisición de muebles, enseres y cuadros en óleos, respecto a los cuales si bien la recurrente tanto en la tapa de fiscalización como en la instancia de reclamación, señaló que fueron adquiridos a fin de amoblar y decorar la Casa "A", en la cual se realizarían reuniones de negocios, no ha acreditado el uso y destino de tales bienes en dicho local, y en consecuencia el cumplimiento del principio de causalidad.

Que asimismo sostiene que como consecuencia de la fiscalización practicada a la recurrente de los periodos marzo y diciembre de 2006, detectó ingresos que no obstante figurar en sus libros contables, no se encuentran incluidos en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sin que se haya sustentado dicha diferencia durante la fiscalización.

Que señala que el reparo por omisión en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2006, por cambio del coeficiente utilizado para su cálculo, fue efectuado sobre la base del resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0013629, la misma que pese a haber sido impugnada constituye un acto jurídico plenamente eficaz desde su notificación, por lo que resulta válido que la Administración haya considerado dicha determinación como base cierta para efectuar la mencionada modificación de coeficiente. Para tal efecto, cita el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02099-2-2003, 00161-1-2008, 01601-3-2003, 13868-3-2010.

Que sostiene que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0017034 a 012-002-0017055 han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, sobre la base de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022325 a 012-003-0022345, 012-003-0022349, por lo que habiendo sido estos últimos confirmados en la instancia de reclamación, aquéllas se encuentran plenamente acreditadas.

Que en su escrito de alegatos de 19 de octubre de 2012 reitera los argumentos antes señalados, precisando que financiera y contablemente, los estados financieros de la recurrente no debieron contemplar ningún crédito fiscal respecto a la importación de los bienes sino una cuenta de reclamaciones, ya que dicha carga económica, según el contrato ley, iba a ser soportada por PERUPETRO S.A.



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

Que de autos se aprecia que mediante Orden de Fiscalización y Carta de Presentación Nº 090011280080-02-SUNAT (fojas 2834 a 2836), así como de los Requerimientos Nº 0121090000090, 01220900000804, 01220900000805, 01220900000806, 0122090001500 y 0122100000142 (fojas 2551 a 2576, 2587 a 2607, 2622 a 2631, 2643 a 2650, 2756 a 2789), se inició y llevó a cabo el procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de los meses enero a diciembre de 2006.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022325 a 012-003-0022345 y 012-003-0022349, así como las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0017034 a 012-002-0017055, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2006, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo a diciembre de 2006 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que conforme se aprecia del Anexo 4 a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022325 a 012-003-0022335 y 012-003-0022349 (fojas 3157 a 3171), la Administración formuló los siguientes reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2006: i) DUAS pagadas por PERUPETRO que dieron lugar a crédito fiscal y ii) Gastos sin documentación sustentatoria.

Que de otro lado, en relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo a diciembre de 2006, según se advierte del Anexo 4 a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022336 a 012-003-0022345 (fojas 3016 a 3019), los reparos son: i) Reparos a la base imponible por ingresos diversos no declarados y ii) Omisión en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por cambio de coeficiente.

Que asimismo, la Administración determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, contenidas en las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0017034 a 012-002-0017055.

Que en tal sentido, en el presente caso la controversia consiste en determinar si los reparos e infracciones antes mencionados, se encuentran conformes a ley.

1. Reparos al Impuesto General a las Ventas

Reparo al crédito fiscal por DUAs pagadas por PERUPETRO S.A.

Que las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022325 a 012-003-0022335 y 012-003-0022349 (fojas 3157 a 3186), materia de impugnación, han sido emitidas por reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2006, originado en el impuesto pagado por PERUPETRO S.A. por operaciones de importación de bienes realizadas en virtud al contrato de exploración y explotación de hidrocarburos suscrito por la recurrente (fojas 3365 a 3452), entre otros reparos.

Que el inciso e) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF, dispone que el impuesto grava la importación de bienes.

Que el inciso f) del numeral 9.1 del artículo 9º de la citada ley, señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, entre otros, que importen bienes afectos.

Que el artículo 11º de la referida ley, indica que el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo con lo previsto por los Capítulos V, VI y VII de la citada norma, y que en la importación de bienes, el impuesto a pagar es el impuesto bruto.



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

Que el artículo 18° de la citada ley establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados; precisando en el inciso a) de su artículo 19°, según texto sustituido por la Ley N° 29214¹, que para ejercer el derecho al crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas debe estar consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.

Que el artículo 69° de la mencionada ley, prescribe que el Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efecto de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

Que de otro lado, mediante el artículo 1° del Decreto Ley N° 22774, se aprobaron las bases generales para contratos petroleros de exploración y/o explotación de hidrocarburos, y en el artículo 2° se autorizó a Petróleos del Perú – PETROPERU S.A. a negociar y renegociar contratos para la exploración y/o explotación de hidrocarburos, según las citadas bases, estableciéndose que los contratos serían aprobados mediante decreto supremo expedido con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por los Ministros de Energía y Minas y de Economía y Finanzas.

Que de acuerdo con el numeral 1.3 del acápite 1 "Generalidades" de la citada norma, las obligaciones del contratista con PETROPERU S.A. y con el Estado se regirán por lo dispuesto en la legislación sobre la materia y las bases generales antes mencionadas.

Que en el numeral 7 de las indicadas bases se regularon los aspectos tributarios de tales contrataciones, y se estableció en su numeral 7.8, que los tributos a la exportación de hidrocarburos y a la importación de bienes de capital e insumos que realice el contratista para la operación del área, serán pagados por PETROPERU S.A. y deducidos como gasto para la determinación de su renta neta.

Que asimismo, en el numeral 7.10 se dispuso que el contratista pagará con sus propios recursos, los impuestos que le fuesen aplicables por sus operaciones en el Perú, de acuerdo con la legislación correspondiente, excepto los tributos mencionados en el numeral 7.8, entre otros.

Que de la documentación que obra en autos, se verifica que mediante el "Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B" (fojas 3365 a 3452) aprobado por el Decreto Supremo N° 044-93-EM de 1 de noviembre de 1993, PETROPERU S.A.² contrató a la recurrente en forma exclusiva para la realización de las operaciones de exploración, desarrollo, producción, sistema de transporte y almacenamiento y ducto principal, al amparo de lo establecido por Decreto Ley N° 22774, entre otras normas, con el propósito común de descubrir y producir hidrocarburos en el zócalo continental Lote Z-2B.

Que en la cláusula 10.1 del citado contrato se establece que la recurrente como contratista estará autorizada a importar y/o internar temporalmente al país de conformidad con los dispositivos legales vigentes, cualquier bien necesario para la económica y eficiente ejecución de las operaciones y que estén

¹ De acuerdo con lo dispuesto por la Única Disposición Final de la Ley N° 29214, publicada el 23 de abril de 2008, ésta regirá a partir del día siguiente de su publicación en el diario oficial "El Peruano" y se aplicará, incluso, a las fiscalizaciones de la SUNAT en curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal.

² Cabe anotar que mediante el artículo 6° de la Ley N° 26221, vigente desde el 21 de noviembre de 1993, se dispuso que PERUPETRO S.A. asuma los derechos y obligaciones de los contratos celebrados por PETROPERU S.A., al amparo de los Decretos Ley N° 22774 y 22775 y sus modificatorias, así como en los convenios de evaluación técnica.



Tribunal Fiscal

N° 17619-1-2012

destinados exclusivamente a dichas operaciones, señalándose en el segundo párrafo del citado numeral, que PETROPERÚ S.A. pagará a la entidad acotadora pertinente los derechos de importación y en general cualquier tributo que grave las importaciones de bienes de capital e insumos, en cuanto no gocen de las exoneraciones establecidas por las leyes de la materia.

Que al respecto, cabe señalar que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto indirecto que grava el consumo, que tiene la característica de ser plurifásico no acumulativo, que utiliza el método de sustracción sobre base financiera para la determinación del valor agregado, diseñado a efecto de gravar sólo el valor agregado en cada etapa de la producción y comercialización de bienes y servicios; el impuesto a pagar por las operaciones del periodo, resulta de la diferencia entre el débito fiscal del periodo (impuesto originado en las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios trasladado a los adquirentes) y el crédito fiscal del mismo período (impuesto trasladado en las operaciones de compra).

Que de esta forma, a través del crédito fiscal el sujeto que realiza operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas recupera el tributo que le fue trasladado en la etapa anterior y sólo ingresa al fisco la parte correspondiente al valor agregado de las operaciones que realizó (trasladado a su adquirente), pues quien asumirá el total del impuesto será el consumidor final.

Que en tal sentido, de acuerdo con las normas generales del Impuesto General a las Ventas, tiene la calidad de sujeto del citado impuesto, entre otros, la persona natural o jurídica que importa bienes al territorio nacional utilizados a efecto de realizar operaciones gravadas con el impuesto, quien además podrá deducir el impuesto pagado como crédito fiscal al haber soportado la carga económica de dicho impuesto (consumo).

Que sin embargo, el Decreto Ley N° 22774, que establece normas especiales de carácter tributario aplicables en el marco de los contratos celebrados para exploración y/o explotación de hidrocarburos, como es el caso de la recurrente, introduce una regulación especial en el tema de importaciones de bienes de capital efectuadas por contratistas en virtud a los contratos celebrados al amparo del citado Decreto Ley N° 22774, estableciendo como obligaciones, de un lado, que el pago de los tributos por dichas importaciones de bienes sea efectuado por PETROPERÚ S.A., y de otro, que éste último lo deduzca como gasto para efecto de la determinación de su Impuesto a la Renta, es decir, tanto la carga económica que representa el pago del impuesto, como la deducción como gasto para efecto del Impuesto a la Renta³, se produzca en cabeza de PETROPERÚ S.A.

Que dicha regulación encuentra sentido en el hecho que para la ejecución de tales contratos de servicios petroleros, las maquinarias, equipo utilizado, entre otros, para el desarrollo de tales servicios, al ser de carácter especializado requieren ser importadas y/o internadas al país, por lo que a efecto de no incrementar los costos de los contratistas para la ejecución de tales servicios, se ha contemplado mediante ley, que el pago de impuestos en dichas operaciones sea asumido por PETROPERÚ S.A., con lo cual el contratista importador no se ve afectado económicamente por el pago de tributos de dicha importación para la realización de tales servicios, entre ellos el Impuesto General a las Ventas.

Que no resulta posible equiparar la situación antes descrita a una simple importación de bienes en el que el pago del tributo es realizado por un tercero como resultado de un convenio particular, toda vez que el supuesto de hecho antes descrito en el que el pago del tributo es efectuado por PETROPERÚ S.A. ha sido contemplado mediante decreto ley como una obligación para dicha entidad, al igual que se prevé como un derecho de aquélla su deducción como gasto, estableciéndose un régimen especial en nuestro ordenamiento tributario, instrumentalizado a través de lo que se ha denominado "Contrato-Ley", y no como resultado de un acuerdo entre particulares como refiere la recurrente, por lo que el artículo 26° del Código Tributario no resulta pertinente.

³ Conforme con el citado artículo 69° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el Impuesto General a las Ventas pagado, entre otros, en la importación de bienes podrá ser utilizado como gasto para efecto del Impuesto a la Renta, en la medida que no se tenga el derecho de utilizarlo como crédito fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

Que cabe señalar que el contrato de servicios petroleros firmado por la recurrente y PETROPERÚ S.A., se ha realizado en el marco de las disposiciones del Decreto Ley Nº 22774, conforme se ha señalado en la cláusula segunda de dicho contrato, siendo que dicho decreto ley no sólo autorizó a PETROPERÚ S.A. a negociar los citados contratos petroleros (artículo 2º), sino que además en su artículo 1º aprobó las bases generales que constituyen el marco para la celebración de los citados contratos, y en el que se ha establecido la obligación para PETROPERÚ S.A. de pagar los tributos que gravan la importación de los bienes de capital de los contratistas, lo que ha sido recogido en el numeral 9.5 de la Cláusula 9 – “Tributos”, y el numeral 10.1 de la Cláusula 10 – “Derechos Aduaneros” del citado contrato, no resultando correcto lo señalado por la recurrente respecto a que la obligación del pago de tributos tiene una naturaleza meramente contractual.

Que a mayor abundamiento, corresponde que este Tribunal se pronuncie sobre la naturaleza jurídica del referido contrato de servicios petroleros.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 1357º del Código Civil, por ley, sustentada en razones de interés social, nacional o público, pueden establecerse garantías y seguridades otorgadas por el Estado mediante contrato.

Que asimismo, el segundo párrafo del artículo 62º de la Constitución Política del Perú de 1993 establece que mediante contrato-ley, el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades, agregando que no puede ser modificado legislativamente.

Que el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente Nº 005-2003-AI/TC de 3 de octubre de 2003, ha señalado en el Fundamento 16 que el contrato-ley es *“un acuerdo de voluntades entre dos partes, que rige para un caso concreto, sólo que está revestido de una protección especial, a fin de que no pueda ser modificado o dejado sin efecto unilateralmente por el Estado. El blindaje del contrato-ley de manera alguna lo convierte en ley (...); únicamente obliga a las partes que lo acordaron, en ejercicio de su libertad contractual, y dentro de su relación jurídico patrimonial”*.

Que dicho Tribunal agrega en el Fundamento 33 de la citada sentencia que *“Por su propia naturaleza, a través del contrato-ley, el Estado busca atraer inversiones privadas (de capital) a fin de que promuevan aquellas actividades que el Estado considera que vienen siendo insuficientemente desarrolladas, de acuerdo con los planes y objetivos que se pueda haber trazado en el diseño de la política económica del Estado. Tienen como contenido propiciar un marco de seguridad a los inversionistas no sólo en asuntos privados de la administración, sino, también, en la prestación de actividades de derecho público”*.

Que teniendo en cuenta lo dispuesto por las citadas normas así como el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, el contrato de servicios petroleros materia de análisis reviste las características de un contrato-ley, pues mediante el mismo el Estado otorga una serie de garantías y seguridades, tales como, garantizar a la recurrente que gozará del régimen cambiario vigente a la fecha de suscripción⁴, en tal sentido, tal contrato no podría ser modificado unilateralmente por aquél.

Que así pues, con la finalidad de fomentar la inversión en la exploración y explotación de hidrocarburos, se consideró conveniente que los contratos petroleros tengan la naturaleza de un contrato-ley, dentro del cual se asegure a los contratistas que PETROPERÚ S.A. asumirá el pago de los tributos que se originen en la importación de los bienes de capital, obligación que además tiene asidero legal en el Decreto Ley Nº 22774, por lo que se concluye que tal asunción de pago es una medida que forma parte de la política de fomento a las inversiones en el sector de hidrocarburos que diseñó el Estado Peruano, quedando, en consecuencia, totalmente desvirtuada la afirmación de que aquélla tiene una naturaleza meramente contractual.

⁴ Según lo señalado por la cláusula undécima del citado contrato (foja 3430).



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

Que estando a la conclusión arribada carece de relevancia analizar los demás argumentos planteados por la recurrente en relación a la naturaleza jurídica del referido contrato.

Que en consecuencia, el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2006 se encuentra conforme a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo, criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 12229-4-2009, 00196-4-2010, 01289-9-2011, 11671-3-2012 y 13105-3-2012.

Que con relación a la dualidad de criterio, de la revisión de la Resolución Nº 10307-A-1994 de 26 de mayo de 1994, se aprecia que si bien se hace mención al Decreto Ley Nº 22774, se analizó un supuesto distinto al materia de autos, en el cual se discute la vigencia de una norma que establece exoneraciones de los derechos de aduana y el Impuesto General a las Ventas para la importación de maquinaria y materiales destinados a la actividad petrolera; del mismo modo, en la Resolución Nº 05737-1-2002 se discutía si la exoneración al Impuesto General a las Ventas prevista en los Decretos Legislativos Nº 364 y 655, se encontraba vigente al 20 de marzo de 1995, fecha en que se solicitó el despacho a consumo de la mercadería importada, por lo tanto, se advierte que la dualidad de criterio invocada por la recurrente y la aplicación del artículo 170º del Código Tributario, carecen de sustento.

Que de otro lado, conviene precisar que en las Resoluciones Nº 12229-4-2009, 00196-4-2010, 01289-9-2011, 11671-3-2012 y 13105-3-2012, se concluyó que el "Contrato de Exploración y Explotación por Hidrocarburos ubicado en el Lote Z-2B", materia de análisis, tenía la naturaleza jurídica de un contrato-ley, que sustentó la aplicación del Decreto Ley Nº 22774 -que sirve de base al mencionado contrato- en los años 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 y 2007, y en este mismo orden de ideas es aplicable el citado decreto ley a los periodos enero a diciembre de 2006, objeto de examen en el presente caso.

Que asimismo, no se advierte vulneración alguna del derecho al debido procedimiento de la recurrente mediante la emisión de las Resoluciones Nº 00196-4-2010 y 01289-9-2011, al no habersele permitido actuar medios probatorios, dado que las mismas están referidas a apelaciones de puro derecho, recurso del que dispone un contribuyente para acceder directamente a este Tribunal cuando la materia de impugnación se restrinja únicamente a la interpretación y aplicación de normas tributarias, por lo que no cabe actuación probatoria.

Que respecto a la vigencia del Decreto Ley Nº 22774 cabe señalar que, si bien la Primera Disposición Final de la Ley Nº 26221⁵, Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional, dispuso expresamente la derogación del citado Decreto Ley, la Tercera Disposición Transitoria de la Ley Nº 26221 prescribió que los Contratos que estén en vigor a la fecha en que entre en vigencia dicha Ley continuarían sujetos a las normas legales a que se refiere su Primera Disposición Final, en cuanto les sean aplicables; esto es, se dispuso la ultraactividad del Decreto Ley Nº 22774, toda vez que las bases para la suscripción y ejecución de tales contratos - aprobadas por tal decreto ley - fueron incorporadas a los mismos.

Que en efecto, en el numeral 7.1 del acápite "Aspectos Tributarios" de las citadas bases se dispuso que las empresas que desarrollen actividades petroleras estarán sujetas al régimen tributario, no obstante, se establecieron determinadas reglas aplicables al régimen tributario de las empresas petroleras y PETROPERÚ, tales como: i) Los tributos a la exportación de hidrocarburos y a la importación de bienes de capital e insumos que realice el contratista para la operación del área, serán pagados por PETROPERU y deducidos como gasto para la determinación de su Renta Neta (numeral 7.8), ii) El contratista pagará con sus propios recursos los impuestos que le sean aplicables por sus operaciones en el Perú, de acuerdo a la legislación correspondiente, excepto los tributos mencionados en los incisos 7.7 y 7.8 (numeral 7.10) y iii) No se concederá estabilidad tributaria a las empresas que contraten con PETROPERU, pero se les podrá

⁵ Vigente a los 90 días de su publicación - efectuada el 20 de agosto de 1993 - según lo previsto en su Cuarta Disposición Final.



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

garantizar que durante la vigencia de los contratos no se les aplicará nuevos impuestos que graven específicamente las actividades petroleras (numeral 7.13).

Que tales reglas fueron incorporadas al "Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B", tal como se aprecia de las Cláusulas 9.2, 9.5 y 9.8 del referido Contrato, no siendo necesaria la reproducción exacta del texto de tales reglas para considerarlas incorporadas, tal como lo afirma erróneamente la recurrente; por lo que contrariamente a lo alegado por ésta, el Decreto Ley Nº 22774 sí resultaba aplicable al periodo acotado.

Que a mayor abundamiento, en el Fundamento 35 de la sentencia recaída en el Expediente Nº 005-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado que: "...No sólo gozan de inmodificabilidad las cláusulas que compongan el contrato-ley, cuando así se acuerde, sino también el estatuto jurídico particular fijado para su suscripción. Es decir, tanto la legislación a cuyo amparo se suscribe el contrato-ley, como las cláusulas de este último. Ello es producto de una interpretación sistemática de los dos párrafos del artículo 62º de la Constitución..Por otro lado, y en lo que se refiere únicamente a los contratos-leyes, la legislación a cuyo amparo éste se suscribe, "no puede ser modificada legislativamente" como lo prescribe la última parte del artículo 62º de la Constitución. Dicho de otro modo; aunque el legislador pueda modificar el régimen legal de suscripción de un contrato-ley, tal modificación no alcanza a quienes, con anterioridad a ella, hubieran suscrito dicho contrato-ley."

Que de otro lado, según la referida Tercera Disposición Transitoria de la Ley Nº 26221, los Contratistas podían solicitar, inclusive después del plazo de sesenta (60) días contados a partir de la fecha de vigencia de la anotada ley, la adecuación de sus Contratos a las normas establecidas en la misma, para lo cual se podía negociar y celebrar los respectivos acuerdos modificatorios, siendo que tales modificaciones a los Contratos vigentes, se aprobarían por Decreto Supremo; no obstante, conforme lo señala la propia recurrente, no efectuó modificación alguna del contrato en mención, por lo que éste mantuvo su vigencia al amparo de las normas contenidas en el Decreto Ley Nº 22774.

Que cabe indicar que aún cuando el Decreto Ley Nº 22774 no hubiera concedido estabilidad tributaria a las empresas que contraten con PETROPERÚ S.A. en virtud al numeral 7.13 del citado decreto, supuesto discutido por la recurrente, la citada norma estableció expresamente la obligación de PETROPERÚ S.A. a pagar los tributos a la importación de bienes de capital e insumos que realice el contratista, en este caso SAVIA PERÚ S.A., y su derecho a deducirlo como gasto a efectos del Impuesto a la Renta (numeral 7.8); por consiguiente, atendiendo a la mecánica del impuesto al valor agregado recogido en la Ley del Impuesto General a las Ventas, no correspondía que la recurrente tome como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que grava las importaciones en referencia, cuando por las normas contempladas en el Decreto Ley Nº 22774 - recogidas en el contrato-ley analizado - se advierte que el legislador optó porque sea PETROPERÚ S.A. el sujeto al que le correspondería emplear la erogación practicada como gasto deducible, con lo cual queda descartada la posibilidad de la recurrente de tomarlo como crédito fiscal.

Que en resumen se puede concluir que los fundamentos del reparo al crédito fiscal materia del presente caso, residen básicamente en la naturaleza de contrato-ley del "Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B" aprobado por el Decreto Supremo Nº 044-93-EM de 1 de noviembre de 1993, celebrado de acuerdo con las bases generales para contratos petroleros establecidas en el Decreto Ley Nº 22774, entre ellas, la disposición tributaria especial comprendida en el numeral 7.8 que señala que los tributos a la importación de bienes que realice el contratista para la operación del área, serán pagados por PETROPERÚ S.A. (sustituido posteriormente por PERUPETRO S.A.) y deducidos como gasto para la determinación de la renta neta de este último.

Que de otro lado, si bien en la apelada se menciona que es una regla del régimen tributario común del Impuesto General a las Ventas el exigir que la utilización del crédito fiscal corresponde a quien pagó el impuesto, ésta constituye una afirmación adicional respecto al tratamiento al crédito fiscal otorgado por la citada ley, no obstante y tal como se ha señalado, el motivo principal del reparo en los periodos anteriores, y



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

en el que es materia de autos (2006), es la disposición tributaria especial contemplada en el numeral 7.8 del Decreto Ley Nº 22774, que se aplica a los citados periodos por efecto del contrato-ley analizado; y en tal sentido, siendo finalmente el mismo criterio aplicado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 12229-4-2009, 00196-4-2010, 01289-9-2011, 11671-3-2012 y 13105-3-2012, y por la Administración en los periodos fiscalizados, no es amparable la improcedencia de intereses y sanciones del artículo 170º del Código Tributario, invocada por la recurrente.

Que por las razones expuestas, también carece de sustento el argumento de la recurrente referido a la presunta vulneración del principio de legalidad, al haberse demostrado que el reparo materia de análisis se encuentra sustentado en la aplicación estricta de la disposición tributaria especial contemplada en el numeral 7.8 del Decreto Ley Nº 22774, incorporada en el "Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B", y del régimen tributario común del Impuesto General a las Ventas; no habiendo acreditado la recurrente la forma en que se habría vulnerado el principio de no confiscatoriedad.

Que finalmente, no corresponde emitir pronunciamiento sobre el alegato realizado por la recurrente, respecto a la determinación, pago y actualización de su deuda tributaria en moneda extranjera, por cuanto ello no es materia de autos.

Reparo al crédito fiscal por gastos que no cumplen con el principio de causalidad

Que asimismo, de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022326, 012-003-0022327, 012-003-0022332, 012-003-0022334 y 012-003-0022349, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de febrero, marzo, agosto, octubre y noviembre de 2006 (fojas 3260, 3261, 3263, 3268 y 3269), se aprecia que la Administración reparó, entre otros, el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas registrado en los Comprobantes Nº 009427, 010276, 015837, 017807, 019334, 019362 y 019363, según el detalle contenido en el Punto 2) del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122090001500, al cual hace referencia el Anexo Nº 4 de los citados valores (foja 3245), al considerar que corresponden a gastos que no cumplen con el principio de causalidad.

Que el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, que reúnan los siguientes requisitos: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y, b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que al respecto, el artículo 6º del Reglamento de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, establece que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son: a) los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten, b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios, c) Los bienes adquiridos para ser vendidos, y d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-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, siendo que conforme a lo prescrito en el



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

último párrafo del citado artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de dicho artículo; entre otros.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 07827-1-2008 y 06983-5-2006, entre otras, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien o servicio puede constituir gasto deducible para una empresa, mientras que para otra no, por lo que debe analizarse cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparadas por no cumplir el principio de causalidad.

Que mediante los Requerimientos Nº 0122090000804 (Anexos Nº 01 y 04), 0122090001500 (Anexos Nº 01 y 03) y 0122100000142 (Anexo Nº 01), notificados el 5 de junio de 2009, 21 de setiembre de 2009 y 27 de enero de 2010 (fojas 2556, 2559, 2560, 2566, 2567, 2644, 2647 a 2650, 2782, 2787 a 2789) la Administración le comunicó a la recurrente que había observado, entre otros, los gastos correspondientes a los Comprobantes Nº 009427, 010276, 015837, 017807, 019334, 019362 y 019363⁶, consideradas por la recurrente en la Cuenta Contable Nº 970423 y cuyas glosas señalan: "Compras varias casa A", "Compra oleos c/marcos", "Oleos con marcos casa A", "Oleos Allain con marcos casa A", "Oleos casa A" y "Mobiliario casa A", debiendo la recurrente sustentar con la documentación probatoria correspondiente la causalidad de las citadas operaciones económicas.

Que según se dejó constancia en los Resultados a los Requerimientos Nº 0122090000804, 0122090001500 y 0122100000142 (fojas 2557, 2558, 2623, 2624, 2631, 2756 a 2759 y 2778), y se verifica de autos (fojas 2632 a 2642), la recurrente no sustentó mediante documento alguno, la causalidad de las operaciones económicas reparadas, limitándose a señalar en el escrito presentado en respuesta al Requerimiento Nº 0122100000142 (fojas 2740 y 2741) que los gastos correspondientes a la compra de óleos fueron destinados a la decoración de la Casa "A", la cual se encuentra ubicada en un campamento minero a 10 km. al norte de Talara y tiene como finalidad servir de casa-habitación temporal del personal de la alta plana gerencial de la empresa y como centro de reuniones de negocios con potenciales inversionistas o clientes, por lo que tales óleos fueron pintados con paisajes propios de dicho campamento a fin de coadyuvar a la concretización de tales negociaciones; en tal sentido, considera que dichas adquisiciones sí guardan relación con la actividad generadora de renta, para lo cual adjunta once fotografías que corresponderían a la mencionada casa y a once de los óleos que se conservarían en tal casa a dicha fecha.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada y el Informe General de Auditoría (fojas 3531 y 2855), la actividad económica de la recurrente consiste en servicios petroleros y de gas, dedicándose al servicio de exploración y explotación petrolera.

Que ahora bien, en el caso de autos de la revisión de los Anexos a los Requerimientos Nº 0122090000804 (Anexo Nº 04), 0122090001500 (Anexo Nº 03) y 0122100000142 (Anexo Nº 01), de fojas 2559, 2644 y 2782, se aprecia que la Administración considera que son gastos que no cumplen con el principio de causalidad y en consecuencia reparó el crédito fiscal registrado en los Comprobantes Nº 009427, 010276, 015837, 017807, 019334, 019362 y 019363.

Que del Anexo 03 al Requerimiento Nº 0122090001500 (foja 2644), Anexo Nº 4 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022326, 012-003-0022327, 012-003-0022332, 012-003-0022334 y 012-003-

⁶ Mediante los citados requerimientos también se comunicó a la recurrente la observación referida al gasto correspondiente al Comprobante Nº 000277; no obstante, ésta no formuló alegatos ni presentó documentación alguna a fin de desvirtuar la misma, en sus escritos de reclamación y apelación.



Tribunal Fiscal

N° 17619-1-2012

0022349 (foja 3240) y de los comprobante de pago y vouchers de contabilidad que obran a fojas 2284 a 2288, 2292, 2293, 2299, 2300, 2309, 2310 y 2313, se observa que el crédito fiscal registrado en los Comprobantes N° 009427, 010276, 015837, 017807, 019334, 019362 y 019363, reparado por la Administración, corresponde a las Facturas N° 001-006119, 001-006127, 0001-000966, 0001-000974, 0001-000986, 0001-000987 y 0001-000988, emitidas por la adquisición de muebles, enseres y óleos, detalladas a continuación:

| MES | Nro_Sec | Compr.N° | Factura N° | SUB-TOTAL S/. | Crédito Fiscal S/. | Artículo |
|------|---------|----------|-------------|------------------|-----------------------|--|
| Feb. | 560927 | 009427 | 001-006119 | 4 147,059 | 805,00 | <ul style="list-style-type: none"> • 02 und. mesas laterales Ferrara • 01 juego mesas cajón (01 centro-02 laterales) • 01 und. Hombre de la Calle clásico cedro • 02 und. Lámparas Seari con pantalla • 01 und. Pedestal Zen • (ilegible) Lámpara botella con pantalla • 01 jgo. Botellas Huari - 3 piezas • 01 und. Bowl Huari (plato hondo) • 01 und. Mesa tablero marqueteado chica • 01 planchador en melanina • 01 bar rodante en pino • 01 jgo. Jarrones Sibory - 3 piezas |
| Mar. | 561790 | 010276 | 001-006127 | 6 218,487 | 1 193,00 | <ul style="list-style-type: none"> • 01 und. Mesa comedor rectangular extensible • 08 und. sillas rústicas • 01 und. aparador bajo en pino • 01 bar rústico completo consta: barra, 3 bancos y porta botellas. |
| Agt. | 567462 | 015837 | 0001-000966 | 5 647,25 | 1 083,00 | <ul style="list-style-type: none"> • 01 Und. Óleo Dinyo Diptico Bodegón - c/ marco • 01 Und. Óleo Dinyo Tríptico Caballos - c/ marco • 01 Und. Óleo Kalin desnudo - c/ marco • 02 Und. Óleo Allain Baile - c/ marco |
| Oct. | 569545 | 017807 | 0001-000974 | 10 874,10 | 2 054,00 | <ul style="list-style-type: none"> • 03 Und. Óleos Martel flores con marco • 01 Und. Óleo Kalin Abst. desnudo c/ marco • 01 Und. Óleo Zetta costumbrismo c/ marco • 01 Und. Óleo Sekin 70 x 90 - c/ marco • 01 Und. Óleo Kayo florista - c/ marco • 01 Und. Óleo Zetta florero - c/ marco gde. • 01 Und. Óleo Dinyo abstracto grande • 01 Und. Dinyo desnudo mediano |
| Nov | 571155 | 019334 | 0001-000986 | 5 788,80 | 1 096,00 | <ul style="list-style-type: none"> • 01 Und. Óleo Dinyo c/ marco • 02 Und. Óleos Dinyo c/ marcos • 01 Und. Óleo Zetta Marina grande c/ marco • 01 Und. Óleo Zetta Marina mediana c/ marco • 01 Und. Óleo Dinyo desnudo c/ marco • 01 Und. Óleo Sekin bodegón c/ marco |
| | 571191 | 019362 | 0001-000987 | 4 827,00 | 913,00 | <ul style="list-style-type: none"> • 01 Und. Óleo Allain gallos c/ marco • 01 Und. Óleo Amazona y caballos c/ marco • 01 Und. Óleo Kaya desnudo c/ marco • 02 Und. Óleo Kaya Marina c/ marco • 01 Und. Óleo Vega Marina c/ marco |
| | 571192 | 019363 | 0001-000988 | 3 668,52 | 694,00 | <ul style="list-style-type: none"> • 01 Und. Óleo Allain dedos c/ marco • 01 Und. Óleo Vega (marinera) c/ marco • 01 Und. Óleo Pereda (concurso) c/ marco • 03 Und. Óleos mujeres (Vega) c/ marco |



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

Que respecto de las citadas erogaciones la recurrente afirma que son gastos destinados al amoblamiento y decoración de la Casa "A", sin embargo, no presenta documento alguno que acredite la ubicación de tales bienes en el citado inmueble, y por tanto, su vinculación con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora.

Que si bien en el escrito de respuesta al Requerimiento Nº 0122100000142, de fojas 2739 a 2755, la recurrente alega que la vinculación de los referidos bienes con la Casa "A", se encuentra acreditada con la fotografías que adjunta a dicho escrito de fojas 2703 a 2712, que representan las imágenes de once óleos, del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122100000142, se advierte que la Administración valoró tales documentos al haber levantado el reparo formulado al crédito fiscal contenido en la Factura Nº 0001-000977 (foja 2290), correspondiente a la adquisición de ocho óleos, concluyendo que respecto a los reparos al crédito fiscal por la adquisición de cien nuevos cuadros de óleos, la recurrente no cumplió con sustentar la causalidad de tales adquisiciones, procediendo a mantener dichos reparos.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que las mencionadas fotografías no podrían sustentar la adquisición de los óleos detallados precedentemente, toda vez que estos ascienden a 34 unidades, mientras que las anotadas fotografías únicamente representan once óleos.

Que en consecuencia, al no haber sustentado el destino de los citados bienes muebles, y por tanto, la causalidad de tales gastos, corresponde mantener el reparo analizado en dicho extremo.

Resoluciones de Multa

Que el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificado por los Decretos Legislativos Nº 953 y 981, establece que la sanción por la citada infracción es el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0017034 a 012-002-0017045 (fojas 3133 a 3156), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia del tributo omitido consignado en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022325 a 012-003-0022335 y 012-003-0022349, siendo calculadas sobre el 50% del tributo omitido.

Que atendiendo a que el reparo al crédito fiscal que sirve de sustento a las citadas resoluciones de determinación, se ha mantenido en esta instancia, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de las sanciones vinculadas, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

2. Reparos al Impuesto a la Renta

Omisión en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por cambio de coeficiente

Que de los Anexos Nº 1 a 4 a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022336 a 012-003-0022345 (fojas 3016 a 3022), se aprecia que fueron emitidas por los intereses correspondientes a las omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2006, establecidas



Tribunal Fiscal

N° 17619-1-2012

como consecuencia de la modificación del coeficiente aplicable para su determinación, sustentándose en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas que dicho artículo detalla.

Que el inciso a) del mencionado artículo 85° fija la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, debiendo aplicarse para los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que de la apelada así como de los Anexos N° 01, 02 y 03 al Requerimiento N° 0122100000142 (fojas 2779, 2780 y 2783), se advierte que la modificación del coeficiente aplicable para el cálculo de los referidos pagos a cuenta, se efectuó como resultado de los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0013629; siendo del caso anotar que la reclamación formulada contra dicho valor fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140008837, contra la que la recurrente interpuso el respectivo recurso de apelación que fue remitido a este Tribunal para su respectivo pronunciamiento, encontrándose en trámite bajo el Expediente N° 3672-2010, como se verifica del Sistema Informático del Tribunal Fiscal - SITFIS.

Que en tal sentido, al haberse formulado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, resulta arreglado a ley que la Administración haya procedido a modificar el coeficiente aplicable para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo a diciembre de 2006.

Que sin embargo, toda vez que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0013629, será materia del pronunciamiento en su oportunidad en el procedimiento de apelación, lo que incidirá a su vez en la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006, corresponde revocar la apelada, a efecto que la Administración esté a lo que se resuelva en el citado expediente, y emita nuevo pronunciamiento respecto del valor impugnado.

Que en la Resolución N° 4435-4-2003 de 8 de agosto de 2003, este Tribunal ha señalado que los pagos a cuenta son obligaciones tributarias, debido a que son prestaciones pecuniarias establecidas por el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la que se encuentra relacionada con un tributo, en este caso el Impuesto a la Renta, contando con un hecho generador y base de cálculo específicos, como es el ingreso neto de tercera categoría del mes, por lo que no resulta amparable lo afirmado por la recurrente en el sentido que no lo son.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 1601-3-2003 de 25 de marzo de 2003, siendo que las normas que regulan los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta consideran el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto que los importes declarados por dichos conceptos han sido establecidos en forma correcta, en caso de existir nuevos importes, por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o una fiscalización, estos son los que la Administración debe considerar al efectuar su determinación, habiendo señalado en la Resolución N° 4845-5-2004 de 9 de julio de 2004, que la corrección de la base de cálculo del coeficiente y la correspondiente reliquidación de los pagos a cuenta con posterioridad a su vencimiento, no implica que se dé a tales actos efectos retroactivos, sino tomar las sumas correctas por el



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

impuesto e ingresos netos antes referidos, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 932-5-97 y 278-2-98 de 12 de junio de 1997 y 20 de marzo de 1998 si bien trataban de pagos a cuenta que vencían después de la fecha de presentación de la declaración rectificatoria del ejercicio anterior, en ellas se emitió criterio similar al de la presente Resolución, no habiéndose señalado en tales fallos que la declaración rectificatoria sólo puede afectar a los pagos a cuenta que venzan con posterioridad, tal como lo sostiene la recurrente, por lo que la cita efectuada por la recurrente para amparar su posición no resulta pertinente.

Que el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 1508-1-1994 y 1645-1-1994, invocado por la recurrente, tampoco resulta aplicable al caso de autos, en razón que ellas se pronunciaron respecto de controversia que versaba sobre la aplicación de los Decretos Supremos Nº 345-90-EF y 529-85-EF, que establecían que los pagos a cuenta debían efectuarse en función al impuesto "pagado" en el ejercicio anterior, normatividad que no es la vigente para el caso de autos, por lo que no se dan los supuestos previstos en el numeral 2 del artículo 170º del Código Tributario, para la existencia de la dualidad de criterio alegada.

Que en cuanto a la no ejecutoriedad de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0013629 invocada por la recurrente, cabe señalar que tal como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02099-2-2003 de 23 de abril de 2003, que constituye precedente de observancia obligatoria⁷, *"en materia administrativa, el legislador ha optado como regla general por la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, según la cual la eficacia de éstos se encuentra condicionada a su notificación"*, precisándose que *"si bien los actos administrativos al momento de su emisión gozan de existencia jurídica, recién desde su notificación surten efectos frente a los interesados"*.

Que asimismo, tal eficacia permanecerá en tanto dicho valor no sea modificado o revocado por la Administración Tributaria por este Tribunal o por el Poder Judicial; en tal sentido, la sola interposición de un recurso impugnativo no suspende ni afecta sus efectos jurídicos, sino que se requerirá que el órgano competente lo revoque o declare su nulidad para que la determinación realizada por la Administración deje de ser vinculante para el administrado.

Que de otro lado, las referencias a la no ejecutoriedad a que se refiere los artículos 115º y 119º del Código Tributario, invocada por la recurrente corresponden a la exigibilidad de la deuda, referida a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración para el que se exige, tratándose de resoluciones de determinación, que no se haya formulado recurso impugnativo dentro del plazo de ley, procedimiento distinto al contencioso tributario.

Que en tal sentido, si bien la recurrente impugnó la Resolución de Determinación Nº 012-003-0013629, ésta mantiene su validez en tanto no sea dejada sin efecto, por lo que la nulidad de los valores impugnados deducida por la recurrente carece de sustento.

Que respecto de lo señalado por la recurrente en el sentido que el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta se determina en base a las declaraciones juradas presentadas, invocando el criterio vertido en la Sentencia recaída sobre el Expediente Nº 906-2004, cabe señalar que esta última se encuentra referida a la determinación del coeficiente en base a una declaración jurada rectificatoria, caso distinto al que es materia de autos, más aún si el inciso a) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta no hace distinción respecto a la determinación, es decir, a la realizada por la Administración dentro de un

⁷ Dicha resolución constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio: "Las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación, conforme con lo dispuesto por el artículo 107º del Código Tributario".



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

procedimiento de fiscalización o aquélla contenida en las declaraciones juradas realizadas por el contribuyente.

Omisión de ingresos por diferencias entre los ingresos registrados y declarados

Que de los Anexos Nº 1 y 4 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022337 y 012-003-0022345 y del Anexo Nº 1 al resultado del Requerimiento Nº 0122100000142 (fojas 2901, 2902 y 2905), sobre pagos a cuenta de abril y diciembre de 2006, se aprecia que la Administración efectuó reparos por ingresos no consignados en las declaraciones juradas mensuales presentadas, como parte de la base imponible de tales tributos; correspondientes a: "REEMBOLSO SEGUROS" por US\$ 157,391.45, "AMORTIZAC. PRESTAMO PGP-AJUSTE" por US\$ 301.94, "REGUL. DE PART. CONCILIATORIAS" por US\$ 1 209,17, "REGUL. PARTIDAS CONCILIATORIAS" por US\$ 627,15 y "RECLASIFICACIÓN IMP. RENTA 3 CA" por US\$ 4 559,81; toda vez que la recurrente no sustentó los motivos por los cuales los citados ingresos no fueron considerados en la base imponible de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de abril y diciembre de 2006.

Que es del caso precisar que tanto en su escrito de reclamación y apelación, la recurrente únicamente cuestiona que se hayan incluido en la base de cálculo los ingresos por concepto de "REEMBOLSO SEGUROS" por US\$ 157,391.45, "AMORTIZAC. PRESTAMO PGP-AJUSTE" por US\$ 301,94 y "RECLASIFICACIÓN IMP. RENTA 3 CA" por US\$ 4 559,81, no habiendo formulado alegatos ni presentado documentación alguna destinados a desvirtuar los reparos correspondientes a: "REGUL. DE PART. CONCILIATORIAS" por US\$ 1 209,17 y "REGUL. PARTIDAS CONCILIATORIAS" por US\$ 627,15, por lo que procede confirmar la apelada en dicho extremo.

Que el inciso b) del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, considera como ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago, las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

Que por su parte, el inciso f) del artículo 1º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, señala que en los casos a que se refiere el inciso b) del artículo 3º de la Ley, no se computará como ganancia el monto de la indemnización que, excediendo el costo computable del bien, sea destinado a la reposición total o parcial de dicho bien y siempre que para ese fin la adquisición se contrate dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio y el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho (18) meses contados a partir de la referida percepción, precisando que en casos debidamente justificados, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) autorizará un mayor plazo para la reposición física del bien.

Que de acuerdo con el numeral 21.5 del artículo 21º de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose del caso a que se refiere el inciso b) del Artículo 3, el costo computable es el que correspondía al bien reemplazado, agregándosele únicamente el importe adicional invertido por la empresa si es que el costo de reposición excede el monto de la indemnización recibida.

Que de las normas glosadas, se desprende que en principio las indemnizaciones percibidas por las empresas para la reposición del activo siniestrado que excedan el costo computable de dicho bien se encontrarán gravadas con el Impuesto a la Renta, salvo que se destinen a la reposición total o parcial del bien, y que esta adquisición se efectúe dentro de los plazos establecidos por las normas antes citadas, esto es, seis (6) meses para la contratación y dieciocho (18) meses para la reposición física, contados desde la fecha de percepción de la indemnización.

 20



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 879-2-2001, que de acuerdo con las normas citadas, las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta son las destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el límite del perjuicio, esto es indemnizaciones relacionadas con daños emergentes, de modo que el exceso de la indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye renta gravable, salvo las excepciones contempladas por la ley, ya que si la indemnización supera el daño, esta situación revertirá en un beneficio adicional para su receptor gravado con el Impuesto a la Renta.

Que asimismo, de acuerdo a lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06452-5-2009, un escenario ideal sería aquél en el que el contribuyente que sufrió el siniestro reciba, en primer lugar, el monto de la indemnización y, posteriormente, adquiera con dicho efectivo otro activo en sustitución del bien que fue siniestrado; sin embargo, ello no necesariamente acontece en la realidad, pues en muchos casos el otorgamiento de una indemnización requiere una previa verificación por parte de la compañía de seguros, lo cual puede tardar un tiempo prolongado y los contribuyentes a fin de no verse perjudicados económicamente durante el tiempo en el que no cuentan con el activo siniestrado, podrían optar por adquirir un nuevo bien antes de recibir la indemnización. Así, podrían disponer de su propio capital, adquirirlo al crédito o solicitar un financiamiento para la adquisición del mismo y, una vez recibida la indemnización, destinarla a reponer el capital invertido o a cancelar los créditos obtenidos.

Que se añadió en dicha resolución que si la finalidad económica de inafectar la indemnización recibida es que ésta sea destinada a reponer un bien del activo, se entiende que dicha finalidad se cumpliría en los casos antes expuestos, pues a pesar de que el importe recibido por concepto de indemnización no ha sido entregado de manera directa al proveedor a contra entrega por la compra del nuevo bien, sí ha sido destinado a las distintas operaciones, comerciales y financieras, que permitieron su adquisición.

Que según se advierte del numeral 2 del Anexo Nº 1 y del Anexo Nº 03 al Requerimiento Nº 0122090000805 (fojas 2571 y 2573), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación correspondiente, los motivos por los cuales no consideró dentro de la base imponible de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de abril y diciembre de 2006, los conceptos detallados en el Anexo 03 a), correspondientes, entre otros a: "REEMBOLSO SEGUROS" por US\$ 157 391,45, "AMORTIZACIÓN PRÉSTAMO PGP-AJUSTE" por US\$ 301,94 y "RECLASIFICACIÓN IMP. RENTA 3 CA" por US\$ 4 559,81.

Que en el Punto 2) del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122090000805 (foja 2569), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la documentación solicitada para su respectiva evaluación, siendo que mediante el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0122100000142 de fojas 2783 y 2786, la Administración comunicó a la recurrente los reparos por los citados ingresos omitidos, detectados al cierre del Requerimiento Nº 0122090000805, a fin que ésta formule sus descargos respectivos mediante documentación fehaciente.

Que conforme se advierte del escrito presentado por la recurrente en atención al Requerimiento Nº 0122100000142 y del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122100000142, de fojas 2739 a 2756, aquella no desvirtuó los anotados reparos.

Que con ocasión de la presentación del recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0022337 y 012-003-0022345, la recurrente afirma que el monto reparado por concepto de "REEMBOLSO SEGUROS" ascendente a US\$ 157 391,45, corresponde a la indemnización recibida de la compañía Price Forbes como consecuencia de un siniestro acaecido en el año 2004, la cual fue destinada a la reposición y reparación de los bienes siniestrados, es decir, fue destinada a cubrir un daño emergente, por lo que en atención a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta y al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 879-2-2001, dicho ingreso no se encontraría gravado con el referido impuesto.



Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

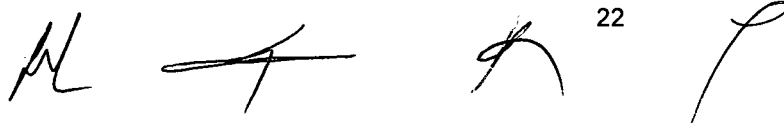
Que en instancia de apelación (fojas 3581 a 3617, 3687 a 3689, 3761 a 3791), la recurrente presentó diversa documentación a fin de acreditar que la naturaleza del ingreso reparado ascendente a US\$ 157 391,45, correspondía a una indemnización destinada a cubrir un daño emergente toda vez que el costo de adquisición de los bienes siniestrados era igual o mayor al importe reembolsado por la Compañía de Seguros, para lo cual adjuntó diversa documentación, tales como: i) Póliza de Cobertura N° PH117760c emitida por Price Forbes el 1 de diciembre de 2004 (con vigencia del 20 de noviembre de 2004 al 20 de noviembre de 2005), mediante la cual dicha empresa aseguraría contra todos los riesgos por pérdidas o daños, el equipo detallado en el cuadro adjunto a dicho documento, denominado: "Gulf Suplier & Support Hardware and Spares", ii) Copia de correo electrónico de 30 de diciembre de 2004, mediante el cual la recurrente habría comunicado la ocurrencia del incidente respecto a la embarcación "Gulf Suplier", iii) Copia del reporte del citado incidente, iv) Copia de la carta de fecha 7 de noviembre de 2005, dirigida a J.F. More Internacional, quien habría sido designado como perito en el reclamo por indemnización, v) Copia del documento denominado "Estimated Loss Chart/Overside Equipmet", en el cual se detalla el importe de los materiales perdidos y dañados, ascendente a US\$ 157 517,00, en base al cual Price Forbes habría efectuado la indemnización, vi) Copias de las facturas que acreditarían la adquisición de los bienes siniestrados así como de los respectivos asientos contables que sustentarían tales adquisiciones, y vii) Copias de las facturas que acreditarían la reposición de los bienes siniestrados así como de los asientos contables y órdenes de compra que acreditarían su adquisición.

Que en aplicación de la normatividad y jurisprudencia anteriormente señalada, a fin de determinar si el monto percibido por la recurrente por concepto de indemnización se encontraba afecto al impuesto a la renta, correspondía en primer término, comparar el importe de la indemnización percibida con respecto al valor del costo computable de los bienes siniestrados ("Gulf Suplier & Support Hardware and Spares"), esto es, el valor en libros de dichos bienes y luego, de existir una mayor indemnización percibida, considerar aquella diferencia como un ingreso afecto al Impuesto a la Renta, sólo en la medida que no se cumpliera con los requisitos para la aplicación del supuesto de excepción previsto en las normas antes citadas, esto es, que la indemnización hubiera sido destinada a la reposición del bien siniestrado y que la adquisición se hubiera efectuado dentro de los plazos establecidos, no existiendo limitación para aplicar las referidas normas en el caso de los bienes cuyo costo computable hubiera sido cero por haber encontrado totalmente depreciados a la fecha de ocurridos los siniestros.

Que sin embargo, no obra en autos copia de los asientos contables que acrediten el costo computable de los bienes siniestrados como parte del activo fijo de la recurrente, habiéndose limitado ésta únicamente a presentar las facturas, vouchers de provisión de pagos, órdenes de compra y comprobantes de traspaso, que acreditarían la adquisición de los mismos, motivo por el cual procede mantener dicho reparo, confirmándose la apelada en este extremo.

Que de otro lado, en instancia de reclamación (fojas 3042 y 3043) y apelación, la recurrente precisó que los montos ascendentes a US\$ 301,94 y US\$ 4 559,81 corresponden a ganancias por diferencias de cambio, conforme lo acreditaría con la documentación que obra a fojas 2955 a 2962, las cuales, según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 no deberían formar parte de la base imponible para el cálculo de los pagos a cuenta.

Que respecto al reparo efectuado por US\$ 301,94, la recurrente sostiene que éste correspondería a la diferencia de cambio generada por la amortización en nuevos soles del préstamo ascendente a US\$ 1 000,00, otorgado por la recurrente a Procesadora de Gas Pariñas S.A.C.; no obstante, como se verifica de autos, la recurrente sólo se ha limitado a exhibir los vouchers de ingreso (fojas 2955 y 2956), copia del comprobante del Libro Diario donde se refleja el registro contable del monto acotado cuya glosa se refiere a una amortización de préstamo PGP – ajuste (foja 2958) y el reporte denominado "Procesadora de Gas Pariñas (in US\$)" correspondiente a los movimientos de un presunto préstamo y sus respectivas amortizaciones (foja 1553), no habiendo cumplido con acreditar con documentación contable y comercial alguna, la existencia y el monto del préstamo otorgado a Procesadora de Gas Pariñas S.A.C, a fin de

 22



Tribunal Fiscal

N° 17619-1-2012

verificar los respectivos cargos y abonos, que sustentarían la amortización de dicho préstamo, por lo que procede mantener el presente reparo.

Que de otro lado, según lo señalado por la recurrente, dado que su contabilidad es llevada en moneda extranjera y el pago de sus impuestos se efectúa en moneda nacional, el reparo ascendente a US\$ 4 559,81 corresponde a la diferencia de cambio generada en la contabilización de la provisión por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 al cierre del ejercicio (deducido el monto total de pagos a cuenta de dicho ejercicio por la suma de 35 353 120,87), obteniendo un resultado de US\$ 6 579 555,13, monto que fue comparado con el saldo del referido impuesto consignado en su Libro Mayor por US\$ 6 584 114,94, conforme lo acreditaría con el cálculo del referido importe, los reportes denominados "Pagos a cuenta Impuesto a la Renta año 2006" y "Participación utilidades/impuesto a la renta, periodo: enero/diciembre 2006, expresado en US Dólares", que obran a fojas 2959 a 2961; no obstante, la recurrente no ha acreditado con documentación contable alguna la referida provisión ni el saldo contable según Libro Mayor, por lo que corresponde mantener el presente reparo.

Resoluciones de Multa

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0017046 a 012-002-0017055 (fojas 2996 a 3015), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia del tributo omitido consignado en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0022336 a 012-003-0022345, siendo calculadas sobre el 50% del tributo omitido.

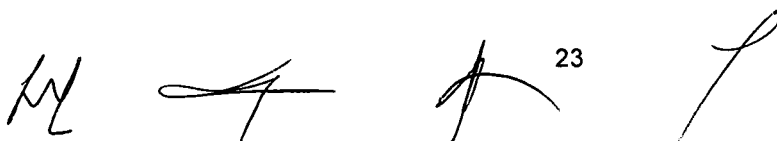
Que atendiendo a que los reparos a los pagos a cuenta que sirven de sustento a las citadas resoluciones de determinación, correspondientes a la omisión de ingresos por diferencias entre los ingresos registrados y declarados, se ha mantenido en esta instancia, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de las sanciones vinculadas, procediendo confirmar la apelada en este extremo. No obstante, atendiendo a que la Administración también sustenta las anotadas sanciones, en los reparos efectuados por la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta y toda vez que se ha revocado la apelada en el extremo de los referidos reparos, corresponde similar pronunciamiento, debiendo la Administración, de ser el caso, proceder a su reliquidación en la oportunidad que corresponda.

Que finalmente cabe precisar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 165° del Código Tributario, la infracción se determina en forma objetiva, siendo que en el caso de aquella prevista por el numeral 1 del artículo 178° del citado código, se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias conteniendo datos reales y correctos, careciendo de relevancia a efecto de su configuración el comportamiento o intencionalidad del contribuyente al cumplir con sus obligaciones tributarias, por lo que no resultan atendibles los alegatos de la recurrente al respecto.

Que en relación a lo alegado por la recurrente respecto a que las resoluciones de multa emitidas fueron producto de una errónea interpretación de las normas tributarias, cabe señalar que las mismas fueron emitidas de acuerdo a ley como consecuencia de las resoluciones de determinación acotadas.

Que finalmente, el informe oral programado para el 11 de octubre de 2012 se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, según se acredita con la Constancia del Informe Oral N° 1214-2012-EF/TF (foja 3811).

Con los vocales Amico de las Casas, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

 23




Tribunal Fiscal

Nº 17619-1-2012

RESUELVE:

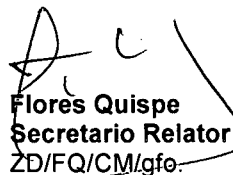
REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 0150140009509 de 30 de diciembre de 2010, en el extremo impugnado referido a los reparos a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a diciembre de 2006, por cambio de coeficiente, contenidos en las Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa correspondientes, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


RAMIREZ MIO
VOCAL


Flores Quispe
Secretario Relator
ZD/FQ/CM/gfo.