



No.

16252

Tribunal Fiscal Sala de Tributos Internos

Interesado : Cofitec S.A.
Asunto : Impuesto a la Renta
Provincia : Lima

Lima, 4 de Diciembre de 1980

Vista la apelación interpuesta por Cofitec S.A., contra la Resolución N° 025-11-00812, expedida el 28 - de Abril de 1980, por la Dirección General de Contribuciones, recaída en su acogimiento a la amnistía del Decreto Ley N° - 21911, sobre impuesto a la renta de 1974, 1975 y 1976;

CONSIDERANDO:

que las acotaciones giraron en marcos alemanes al impuesto a la renta asumido por la recurrente correspondiente a los intereses pagados durante el ejercicio a Münchmeyer Export GmbH de Hamburgo Alemania, por el préstamo - de D.M. 500,000 previo recálculo de la renta imponible;

que la recurrente se acogió a los beneficios del Decreto Ley N° 21911, mediante Declaración Especial 1, N° 114283 de 19.1.78, pagando en su integridad el impuesto no retenido de conformidad con lo establecido en el inciso b) del ART. 16º del D.S. 105-77-EF;

que la apelante sostiene que la recurrente no se encuentra arreglada a ley al considerar que la deuda tributaria calculada al tipo de cambio histórico, es un pago a cuenta del mayor giro, dado que se está ignorando el verdadero sentido del art. 59 del D.S. 015-69-HC;

que del examen de los dispositivos legales resulta que el Art. 84º del D.S. 287-68-HC al señalar que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios del exterior rentas de cualquier naturaleza, excepto aquellas a las que se refieren los Arts. 82º y 83º, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo el 40% sobre las rentas netas comprendidas en los importes pagados o acreditados, está calificando al impuesto como de retención;

que mediante el ART. 59º del D.S. reglamento N° 015-69-HC se prescribe en armonía con lo dispuesto en el art. 71 inciso 1º del Código Tributario que para los -

//..



No.

16252

Tribunal Fiscal

- 2 -

///.

efectos de calcular el monto de la retención, las rentas en moneda extranjera se convertirán a moneda nacional al tipo de cambio promedio ponderado, fijado por la Superintendencia de Banca y Seguros el día útil anterior al del pago, o abono de la renta determinando de esta forma como y cuando debe calcularse la retención del impuesto;

Que por tanto el impuesto debe calcularse en soles oro, sobre las rentas en moneda extranjera convertidas a moneda nacional al tipo de cambio promedio del día útil anterior al del pago o abono de la renta, tal como lo ha dejado establecido el Tribunal Fiscal en jurisprudencia se~~nta~~da en sus Resoluciones 15565 y 16251, y no como equivocadamente lo exige la apelada al tipo de cambio promedio del día del pago del impuesto;

De acuerdo con el dictamen del vocal señor Monzón, cuyos fundamentos se reproduce; y, con el Voto Discrepante de los Vocales señores Zárate Polo y Rospigliosi Ubilluz;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° 025-11-00812 de 28 de abril de 1980, en cuanto considera que la retención del impuesto debe calcularse al tipo de cambio vigente al día del pago del mismo, y DISPONER que se calcule al tipo de cambio vigente el día útil anterior al del pago o abono de la renta de conformidad con el ART. 59º del D.S. 015-69-HC.

Declarar de acuerdo con el Art. 134º del Código Tributario, modificado por el Decreto Ley N° 23207, que la presente Resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo publicarse en el diario oficial "El Peruano".

Regístrate, comuníquese y devuélvase a la Dirección General de Contribuciones, para sus efectos.

TANILLA
VOCAL

MONZON
VOCAL

MONTOP
VOCAL

M. J. TANILLA
MONZON
L. G. MONTOP
VOCAL
Decreto N° 23207
Decreto N° 23207
Decreto N° 23207
Decreto N° 23207

///. O. 350 - 80 Imprenta del MEF.



No.....

- 3 -

16252.-

Tribunal Fiscal

///.

VOTO DISCREPANTE DE LOS VOCALES SEÑORES ZARATE POLO Y ROSPIGLIOSI

La observación principal en nuestro voto discrepante en el caso de Metales Industriales S.A. fue que el Art. 76º que se remite al Reglamento para el pago en moneda extranjera; Arts. 56 y 59 del Reglamento no eran aplicables al Art. 84º porque el citado Art. 76º se refiere a rentas percibidas del extranjero en moneda extranjera, mientras que el Art. 84º establece normas concretas para casos diametralmente opuestos, o sea para el pago de rentas al acreedor extranjero, sujeto a impuesto a cargo del deudor de la renta, en su condición de retenedor.

En el dictamen para este otro caso similar de COFITEC S.A., se admite expresamente que el régimen del Art. 76º no es aplicable al caso "por no referirse a rentas del exterior".

Con esta rotunda afirmación, que es la correcta, necesariamente no son tampoco aplicables a este caso los arts. 56º y 59º, que como en la anterior oportunidad el mismo Vocal informante pretendía aplicar el Art. 84º.

Esta vez, sin embargo de la sustancial modificación de criterio, insiste en que deben aplicarse los citados arts. reglamentarios (del Art. 76º) al caso de pagos al exterior que regula el Art. 84º por que les da a su contenido un alcance general sin distinguir que las mismas palabras "retención" "pago o abono de la renta" tienen significados diferentes en cada uno de los casos (percepción de rentas del exterior "y" entrega de rentas al exterior"), incurriendo así por lo tanto en una contradicción.

El único método interpretativo no es el gramatical que en casos como el de autos conduce a profundos errores; debe accederse a otros métodos interpretativos como por ejemplo el criterio analógico. Los textos de los Arts. 56º y 59º evidentemente, como quedó demostrado en nuestro voto en el caso de Metales se refieren exclusivamente a la percepción de rentas del exterior y por lo tanto no son aplicables a las del pago de intereses de los deudores nacionales a los acreedores extranjeros, como en el



No.

- 4 -

16252.-

RECEPCION

Tribunal Fiscal

///.

caso de autos, en el que se pagaron marcos alemanes al acreedor extranjero sin cumplirse la retención del 40% de dichas rentas y sin efectuar su pago en el plazo de 15 días. El tipo de cambio es el que rige a la fecha de ese pago, o sea del impuesto y de ningún modo el que rigió a la fecha del pago de los intereses al acreedor, porque ahora no se cobran intereses sino, otra deuda: el impuesto.

En la Sala de Plenos del Tribunal Fiscal el día 10 de junio de 1971, se presentó la demanda de amnistía en el caso mencionado y quedó resuelta la demanda de amnistía en el caso mencionado.

ZARATE POLO
VOCAL PRESIDENTE

JCHS
Amézaga de Osorio
Secretario-Relator Letrado.

VOTO DEL VOCAL SEÑOR ROSPIGLIOSI UBILLUZ

Mi voto es porque se desestime el acogimiento a la amnistía por los fundamentos expuestos en el voto que antecede y por los que a continuación expongo:

a) que debe distinguirse el régimen tributario aplicable a las Rentas Percibidas, del extranjero o del país, por personas naturales o jurídicas domiciliadas, en cuyo caso es de aplicación los arts. 76º del Decreto Supremo 287-68-HC y 56º, 59º y 60º del Decreto Supremo 015-69-HC y el que corresponde a las RENTAS REMITIDAS AL EXTRANJERO, en que son aplicables los arts. 34º del Decreto supremo 287-68-HC y 62º del Decreto Supremo 015-69-HC.

b) Que en el presente caso el sujeto del impuesto es la empresa extranjera perceptora y la Renta ha sido remitida en moneda extranjera, por lo que el impuesto debe pagarse en la misma moneda. Por ello estimo que es de aplicación el Art. 84º del Decreto Supremo 287-68-HC que se refieren a las rentas acreditadas o pagadas al beneficiario del exterior, y obliga a la retención del 40% de la Renta comprendida en los importes pagados, que debe entregarse al Fisco dentro de los 15 días posteriores.

///.



No.....

16,252

16,252

- 5 - *Tribunal Fiscal*

11..

c) Que cabe indicar además, que la Resolución de Acotación se formuló en moneda extranjera, fué consentida por el contribuyente al desistirse de la reclamación al amparo de la amnistía del Decreto-Ley N° 21911, y debió satisfacer el impuesto al tipo de cambio del día de pago, como está dispuesto en numerosas disposiciones como el Art. 99º de la Ley 7904, Decreto Supremo de 8 de Setiembre de 1949, Decreto Supremo 4/11/49, Decreto Supremo N° 2 de 22 de Enero de 1960, Decreto Supremo 50/69/HC de 11 de Noviembre de 1969, y demás, dictadas para preservar la exacta percepción del porcentaje de impuesto que corresponda a las rentas remitidas en moneda extranjera. De lo contrario considero que en la conversión no se alcanzaría el monto del 40% de la moneda extranjera que corresponde a la retención.

Roselli Ubilluz
ROSEGLIOSI UBILLUZ
VOCAL

H. M. A.
Amézaga de Osorio
Secretario-Relator Letrado.

MA.



Dictamen N° : 466.-Vocal Sr. Monzón
Reclamante : COFITEC S.A.
Exp.Reg. N° : 449 - 1980
Impuesto : A la Renta
Provincia : Lima .-

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

Sector:

La Dirección General de Contribuciones median te las Resoluciones de Acotación N°s. 860849, 860850 y 860851, acotó al contribuyente de la referencia con el impuesto a la renta de 2da. categoría, por los intereses pagados a favor de Lünchmeyer Export GmbH de Hamburgo, Alemania, durante los ejercicios 1974, 1975 y 1976.

Las mencionadas resoluciones de acotación notificadas el 16 de Marzo de 1978, fueron giradas en marcos alemanes recalcularándose previamente la renta imponible de acuerdo al siguiente detalle por haber asumido la recurrente el pago del impuesto, cuya retención no se había cumplido:

| Fecha Pago de la renta | Imp. remessado 60% | Renta imp. recalc. 100% | Acotación girada N° |
|------------------------|--------------------|-------------------------|---------------------|
| 03-12-74 | D.M. 32,500.- | D.M. 54,166.67 | 860849 |
| 11-02-75 | " 97,500.- | " 162,500.- | 860850 |
| 13-10-76 | " 29,103.30 | " 48,505.50 | 860851 |
| 10.12-76 | " 29,103.30 | " 48,505.50 | 860851 |

Los impuestos por su parte fueron calculados en la forma siguiente:

| Impuesto 40% | Vencos: Iesp. Pagado | Más: Recarg. Art. 153.c. | Total a pagar | Acot. girada |
|----------------|----------------------|--------------------------|---------------|--------------|
| D.M. 21,666.67 | D.M. 13,000.- | D.M. 4,333.33 | D.M. 13,000. | 860849 |
| D.M. 65,000.- | " 39,000.- | " 13,000.- | " 39,000.- | 860850 |
| " 19,402.20 | " 11,709.71 | " 3,077.- | " 10,769.49 | -860851 |
| " 19,402.20 | " 11,641.32 | " 2,716.31 | " 10,477.19 | -860851 |

En su reclamación, ingresada a la Dirección General de Contribuciones el 12 de Abril de 1978, la recurrente expuso que los intereses fueran provisionados en soles en base a la nota cursada del exterior y al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación, y que tributariamente se había acogido a los beneficios de la Amnistía Tributaria acordados por el D.L. 21911, pagando en su integridad el impuesto no retenido, en aplicación de lo establecido en el segundo párrafo del Art. 2º y en el inciso b) del Art. 16º del D.S. 105-77-EF, reglamentario de la ley.

En el nuevo estudio efectuado con motivo de la reclamación, la Dirección de Reclamaciones de la Dirección General de Contribuciones considera inicialmente (Nemo N° 93-70-EF/74.31), que el acogimiento a la amnistía tributaria, ha desvirtuado las acotaciones giradas en moneda extranjera que fueron notificadas posteriormente, criterio que queda modifica

///.



DE ECONOMÍA Y FINANZAS La Resolución N° 00312 apelada al no ser cooptado por la Dirección de Revisión y Control, en el sentido de que los pagos efectuados son pagos a cuenta, por cuanto la deuda tributaria está establecida en Marcos alemanes cuyo tipo de cambio debe corresponder al vigente a la fecha del acogimiento y no al cambio histórico, de conformidad con el contenido del Art. 76º del Decreto Supremo N° 237-68-IC y del Art. 59º del D.S. 015-69-IC, que lo reglamenta.

Al apelar la recurrente considera que la resolución que impugna no se encuentra arreglada a ley, por ignorar el verdadero contenido del Art. 59º del D.S. 015-69 cuya aplicación sostiene es la que efectivamente corresponde.

Examinado el punto materia de la apelación se aprecia que en el presente caso la acotación N° 360849 se refiere a rentas pagadas el 03-12-1974, la acotación N° 360850 a rentas pagadas el 11.02.1975, y la acotación N° 360851 a rentas pagadas el 13.10.1976 y el 10.12.1976, fechas en las cuales el tipo de cambio correspondiente al Marco Alemán era de \$ 17.60 - 13.4781, \$ 27.1623 y \$ 23.5675 respectivamente y que son los tipos de cambio a los cuales ha pagado la recurrente el impuesto no retenido, sin recargos, por haberse acogido a los beneficios de la amnistía tributaria a la que se refiere el D.L. 21911 y el D.S. 105-77-REF.

Se aprecia igualmente que la resolución apelada, para exigir el pago del impuesto se sustenta en el contenido del Art. 76º del D.S. 237-68-IC y en el Art. 59º del Decreto Supremo N° 015-69-IC.

El texto del Art. 76º del D.S. 237-68-IC en su segundo párrafo que es la parte pertinente, a la letra dice: "El impuesto que corresponde a rentas percibidas en moneda extranjera se pagará en dicha moneda en los casos que señala el reglamento".

Sea que está remitiendo al reglamento, la facultad de señalar cuáles son los casos en los que el impuesto de rentas percibidas en moneda extranjera deberá pagarse en la misma moneda extranjera, régimen que no es el aplicable al caso de autos, por lo referirse a renta del exterior.

De otra parte el Art. 84º del Decreto Supremo N° 237-68-IC incluido al igual que el Art. 76º en el capítulo XIII, dice: "las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios del exterior rentas de cualquier naturaleza, excepto aquellas a las que se refieren los Arts. 82º y 83º, deberán tener y abonar al Fisco con carácter definitivo, dentro de los



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

3

primeros 15 días del mes siguiente" con lo que la ley está calificando al impuesto resultante como impuesto de retención, por encontrarse comprendido en el inciso a) del mencionado artículo.

A su vez el Art. 59º del reglamento (D.S. 015-69-RC) que literalmente dice:

"Para los efectos de calcular el monto de la retención, las rentas en moneda extranjera se convertirán a moneda nacional al tipo de cambio promedio ponderado, fijado por la Superintendencia de Banca y Seguros el día útil anterior al del pago o abono de la renta".

está determinando como y cuando deben calcularse en general todas las retenciones de impuestos.

En consecuencia tal como lo sostiene el informe que sustenta la resolución apelada, al presente caso le es aplicable el Art. 59º del reglamento (Pag 3), que es el aplicable para todos los casos de retenciones y debe en consecuencia calcularse el impuesto en soles oro, sobre las rentas en moneda extranjera convertidas a moneda nacional al tipo de cambio promedio del día útil anterior al del pago o abono de la renta, tal como, claramente lo establece su texto y no como equivocadamente lo exige la resolución apelada al tipo de cambio promedio del día del pago, lo que significaría deducir contrariamente a lo expresamente señalado por la ley, que las retenciones deberían efectuarse en moneda extranjera. Para este caso el mencionado Art. 59º del D.S. 015-69-RC señala claramente como y cuando debe calcularse la retención.

y ésta conclusión no puede ser desvirtuada por las argumentaciones que afirman: que existe error en la aplicación de los dispositivos, por establecerse que cualquier demora que sea el tiempo que se demore en pagar el impuesto permanece fijo el tipo de cambio; que de conformidad con determinados dispositivos es el Banco el único que actúa como retenedor; que el artículo 59 del reglamento está referida al art. 76; que el artículo 56 del reglamento es el invocado como argumento básico del dictamen; que hay que acudir al Código Civil para encontrar la norma aplicable; y que al acogerse a la amnistía, la recurrente está aceptando el giro en moneda extranjera, por cuanto cabe señalarse respecto al primer argumento que no es posible la existencia de tal error, por cuanto la interpretación aludida consiste en aplicar literalmente el contenido de los artículos 34 del D.S. 287-68-RC y 59 del D.S. 015-69-RC y la demora que se pueda producir en el pago se compensa con las sanciones que establece la ley; respecto al segundo, - que no existe dispositivo alguno que nomine al Banco como única re-



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

tenedor de impuestos y que en todo caso está comprendido en los alcances de los artículos 34º del Decreto y 59 del reglamento aludidos, que además no se ha podido señalar un sólo caso de renta percibida del exterior en que tal percepción sea sujeto a retención y que los artículos 30, 31 y 32 del reglamento se refieren a plazos de entrega de la retención, más que se refieran a la forma y momento de calcular la retención, como si lo hace el art. 59 del reglamento; respecto al tercer, cuarto y quinto argumentos procede establecer que estos si son erróneos por cuanto consideran que el artículo 59 reglamentario que se refiere a retenciones está referido al artículo 76 del Decreto que se refiere a impuestos sobre rentas percibidas, a que el presente dictamen se sustenta en el artículo 56 del reglamento, cuando claramente en él se establece que se sustenta únicamente en el art. 59 referido, y a que es de aplicación al caso el Código Civil, cuando existe clara y concreta norma tributaria que lo regula; y respecto al último argumento debe tenerse en cuenta que si bien no ha sido expresamente observada la conformación de la acotación en moneda extranjera, si ha sido observado el cambio al cual se exige su conversión y pago.

A mayor abundamiento el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 15565 del 29 de Noviembre de 1979, resolvió en este mismo sentido, un caso de retención comprendido en el inciso I) del Art. 34º del D.S. 215-68-HC.

En conclusión y de conformidad con todo lo anteriormente expuesto, opino porque el Tribunal Fiscal revogue la resolución apelada en cuanto considera que la retención del impuesto debe calcularse al tipo de cambio vigente el día del pago de éste, y disponer se calcule al tipo de cambio vigente en la fecha del pago de la renta tal como lo establece el Art. 59º del D.S. 215-69-HC.

Salvo mejor parecer
Lima, 10 de Noviembre de 1980

TRIBUNAL FISCAL

J. Urdaneta

SECRETARIO
VOCAL INFORMATIVO

IMA/src