

EXPEDIENTE N° : 2655-98
 INTERESADO : DRAGADOS - SAGITARIO DYCTELSA ASOCIADOS
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 10 de marzo del 2000

Vista la apelación interpuesta por DRAGADOS - SAGITARIO DYCTELSA ASOCIADOS, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07874, emitida el 27 de febrero de 1998 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-06038, 012-3-06039, 012-3-06037 y 012-3-06040, sobre Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios gravables 1995, 1996, 1994 y pagos a cuenta del ejercicio 1996 respectivamente, y la Resolución de Multa N° 012-2-12728, por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, correspondiente al ejercicio gravable 1996.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, la controversia consiste en determinar si lo establecido por el artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, según el cual las empresas productivas no estaban afectas al Impuesto Mínimo a la Renta desde que se constituían hasta el ejercicio siguiente en que iniciaban sus operaciones, le alcanzaba a los Consorcios;

Que el último párrafo del artículo 14° de la ley antes citada, según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, establecía que en el caso de sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y en el caso de los contratos previstos en el artículo 406° de la Ley General de Sociedades, las rentas serían atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integraran o que fueran partes contratantes, no siendo contribuyentes del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría;

Que el artículo 18° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF, señalaba que para efectos del artículo 29° de la ley, las sociedades, entidades y los contratos a que se refería el último párrafo del artículo 14° de la misma ley que hubieren acordado llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes, atribuían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integraran o que fueran parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurriera primero;

Que por su parte, el segundo párrafo del artículo 109° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que las sociedades y entidades a que se refería el último párrafo del artículo 14° de la Ley, debían pagar el Impuesto Mínimo a la Renta, el mismo que sería atribuido al socio o participacionista en proporción a su participación en el capital, y éste lo consideraría como crédito contra el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría que le hubiera correspondido pagar por el mismo ejercicio, sin derecho a devolución cuando excediera del Impuesto a su cargo;

Que asimismo, el inciso a) del artículo 116° de la Ley antes mencionada, establecía que no estaban afectas al Impuesto Mínimo, las empresas productivas desde que se constituían o establecían hasta el ejercicio siguiente en que iniciaban sus operaciones;

Que de las normas glosadas, se infiere que los Consorcios estaban obligados a efectuar pagos a cuenta bajo las normas del Impuesto Mínimo a la Renta, no obstante que de acuerdo con las normas generales del Impuesto a la Renta no eran considerados contribuyentes; por lo que resultaba coherente que éstos en su calidad de empresas productivas pudieran acogerse a lo establecido en el artículo 116° de la referida Ley;

Que de otro lado, el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 799, publicado el 31 de diciembre de 1995, sustituyó el texto del inciso a) del artículo 116°, por el siguiente: "No están afectas al Impuesto Mínimo: a) las empresas productivas desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio siguiente en que inician sus operaciones. Para efecto de este inciso, no se considera como empresa nueva o que recién se constituye: La empresa o sociedad nueva que absorba a otra empresa o sociedad ya existente y la empresa o sociedad que se constituya o establezca por fusión o división de empresas o sociedades ya existentes";

Que la citada modificación tampoco estableció algún tipo de impedimento para que los Consorcios pudieran acogerse al beneficio otorgado por el artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, desde la fecha de su constitución hasta el ejercicio siguiente en que iniciaran sus operaciones;

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
 TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDERY DE LAS CASAS

- 2 -

/...

Que sin embargo, el 27 de diciembre de 1996 se publicó el Decreto Supremo N° 125-96-EF, en cuya Primera Disposición Transitoria y Final se precisa que la inafectación del Impuesto Mínimo a la Renta a que se refería el inciso a) del artículo 116° y el artículo 113° de la Ley del Impuesto a la Renta, era aplicable a los contribuyentes del Impuesto que hubieran obtenido rentas de tercera categoría;

Que la posición más admitida en doctrina, en la legislación comparada y en nuestra jurisprudencia, es que la Ley interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la ley interpretada;

Que si a través de la fórmula "Precísase", "Aclárese", "Interprétese" u otra similar no se declara el correcto sentido de una norma oscura, sino simple y llanamente se modifica una ley anterior, no existirá interpretación sino innovación y por tal razón, sólo podrá tener vigencia a futuro pero no desde la fecha de la ley supuestamente interpretada;

Que en el caso de autos, el término "Precísase" utilizado en el Decreto Supremo N° 125-96-EF, representa una modificación, ya que la norma original aludía a todas las empresas productivas, mientras que la norma interpretativa abarca sólo a los contribuyentes del Impuesto que obtienen rentas de tercera categoría; es decir, en este caso no existe "interpretación" sino modificación de la norma original, lo que significa además que a través de un Decreto Supremo se está modificando una norma de mayor jerarquía lo cual vulnera el Principio de Legalidad, institución rectora del Derecho Tributario y cuyos fundamentos deben ser observados por el legislador al momento de expedir las normas;

Que de acuerdo con el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que dispone que al resolver el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía, en este caso, el Decreto Legislativo N° 774, procede revocar las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-06040, 012-3-06039, 012-3-06038 y 012-3-06037;

Que teniendo en cuenta que la Resolución de Multa N° 012-2-12728 ha sido emitida de acuerdo al monto del supuesto tributo omitido por la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996, determinado por la Administración Tributaria mediante la Resolución de Determinación N° 012-3-06039, procede que también sea dejada sin efecto;

Que finalmente, la presente Resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, procediendo que se disponga su publicación en el Diario Oficial El Peruano, de conformidad con lo establecido en el artículo 154° del Texto Único Ordenado antes citado.

De acuerdo con el Dictamen de la vocal León Huayanca, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Chau Quispe, León Huayanca y Picón González, a quien llamaron para completar Sala.

RESUELVE:

1) **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-07874 del 27 de febrero de 1998 en el extremo apelado.

2) **DECLARAR** que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y **DISPONER** su publicación en el Diario Oficial.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

CHAU QUISPE
VOCAL

LEÓN HUAYANCA
VOCAL

PICÓN GONZÁLEZ
VOCAL

Amico de las Casas
Secretaria Relatora
LH/AC/jcs.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EBERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 2655-98
DICTAMEN : N° 062 Vocal León Huayanca
INTERESADO : DRAGADOS - SAGITARIO DYCTELSA ASOCIADOS
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de marzo del 2000

Señor:

DRAGADOS - SAGITARIO DYCTELSA ASOCIADOS, debidamente representada por el Sr. Ricardo López Herranz, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07874 emitida el 27 de febrero de 1998 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-06038, 012-3-06039, 012-3-06037 y 012-3-06040, sobre Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios gravables 1995, 1996, 1994 y pagos a cuenta del ejercicio 1996 respectivamente, y la Resolución de Multa N° 012-2-12728, por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, correspondiente al ejercicio gravable 1996.

Argumentos de la recurrente

Manifiesta que Dragados, Sagitario, Dycalsa Asociados es un contrato de colaboración empresarial cuya finalidad es la de prestar servicios en el campo de la telefonía consistente en la ejecución de obras como la edificación de unidades remotas de abonados en las cuales se instalan centrales de distribución de líneas telefónicas las mismas que incluyen arquitectura, estructuras, instalaciones sanitarias y eléctricas, aire acondicionado, así como la canalización y construcción de cámaras de concreto en zonas urbanas, zanjado, y demás obras preliminares y necesarias para tales fines.

De otro lado, señala que de acuerdo al inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, y el inciso b) del artículo 64° de su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, las empresas productivas se encuentran inafectas al Impuesto Mínimo a la Renta desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio siguiente en que inicien operaciones, entendiéndose por inicio de operaciones la primera transferencia de bienes o prestación de servicios a título oneroso; en tal sentido habiéndose constituido el consorcio en el ejercicio 1994, le es aplicable la inafectación desde tal ejercicio hasta el ejercicio 1996, que es el ejercicio siguiente al que inició actividades, ya que recién en 1995 realizó la primera prestación de servicios.

El artículo 64° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que se entiende por empresas productivas a aquellas que tienen por objeto producir bienes o prestar servicios.

Por lo señalado argumenta que se debe entender que la norma ha previsto tal beneficio para todos aquellos entes que califiquen como empresas, considerando como tales a toda entidad que genere renta de tercera categoría, aún cuando la misma no esté constituida como persona jurídica, tal cual ha sido definida por el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 445° de la Nueva Ley General de Sociedades, señala que un consorcio "es el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada uno su propia autonomía".

En este sentido, señala que el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece un concepto amplio de empresas cuando se refiere a las "empresas de construcción" que ejecuten contratos de obra sin aludir expresamente a las personas jurídicas y que jamás la SUNAT ha cuestionado el uso de dicho artículo por los contratos de colaboración empresarial. Asimismo, la Administración Tributaria en el informe que sustenta la apelada reconoce al consorcio la calidad de "empresa" al señalar: "se desprende que el contribuyente por ser una empresa de construcción tenía ..."

Agrega que como muestra de que en este tema la intención del legislador ha sido contemplar el supuesto para todo tipo de entidades, incluidas las que no estuvieran constituidas como personas jurídicas, cabe citar el artículo 183° del Decreto Supremo N° 068-92-EF, Reglamento derogado de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual las personas jurídicas, así como las empresas y sociedades no consideradas como tales para efectos del Impuesto a la Renta que se constituyan o establezcan en el país, en el curso del ejercicio gravable, no están obligadas por el primer ejercicio a efectuar pagos a cuenta bajo las normas del Impuesto Mínimo a la Renta, debiéndolos efectuar de acuerdo a las normas del Régimen General.

R.T.F. N° 206-2-2000

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDGAR DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

1...

De la norma expuesta concluye que hay un antecedente legislativo mediante el cual se evidencia que la intención del legislador, en materia de beneficios otorgados a empresas que inician su actividad productiva, ha sido el hacer extensivo tales beneficios a aquellas entidades que generan rentas de tercera categoría, aún cuando no estén constituidas como personas jurídicas, ya que se busca incentivar la realización de actividades empresariales que supongan la inversión de bienes de capital, que no es actividad exclusiva de las personas jurídicas, pues la misma es desarrollada también por una variedad de contratos de colaboración empresarial que no requieren personería jurídica para operar.

Por otra parte señala que conforme su interpretación, y la de un vasto sector de especialistas en materia tributaria, la intención del legislador al dictar la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 125-96-EF, norma aclaratoria de los alcances del inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, fue la de ampliar los alcances de inafectación al Impuesto Mínimo a la Renta a todo tipo de empresa que recién iniciaran sus operaciones, entendiéndose como empresa productiva tal como lo define el artículo 64° de la Ley, aquellas que tienen por objeto producir bienes o prestar servicios.

Además agrega, que los contratos de colaboración empresarial, nunca se consideraron excluidos del concepto de "empresa" y es por esta razón que la SUNAT devolvió el pago indebido del Impuesto Mínimo a la Renta pagado indebidamente por el ejercicio 1994, tal como consta en la Resolución de Intendencia N° 012-4-02750/SUNAT.

En el supuesto que se pretendiera interpretar literalmente la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 125-96-EF a efectos de entender que la inafectación recogida en el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra relacionada sólo a los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta, consideramos que este "precisase" constituiría una modificación al sentido de la Ley, con lo que se estaría excediendo los alcances de la norma reglamentada.

En efecto, aceptar lo anterior implicaría reconocer que un Decreto Supremo pueda modificar una norma de mayor rango, lo cual es contrario a nuestro ordenamiento jurídico, ya que el artículo 138° de la Constitución Política del Perú, señala que en caso de existir incompatibilidad entre una ley y otra norma de rango inferior, se prefiere la primera sobre la segunda, y que el numeral 8 del artículo 118° de la misma norma, establece que las leyes se reglamentan sin desnaturalizarlas ni transgredirlas.

Es del caso señalar, que la SUNAT ha reconocido en la Resolución de Intendencia apelada que existió dualidad de criterio respecto de tratar a los consorcios como empresas productivas y por lo tanto, se encontraban inafectas del Impuesto Mínimo a la Renta hasta el ejercicio siguiente en que iniciaran sus operaciones, señalando asimismo que, a partir de la dación del Decreto Supremo N° 125-95-EF modifica su criterio ya que entiende que dicha inafectación sólo se encuentra dirigida a los contribuyentes del Impuesto a la Renta, no aplicando intereses ni sanciones hasta el 27 de diciembre de 1996.

Sobre el particular señala que el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, señala que no procede el cobro de intereses ni sanciones cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma.

Asimismo indica que en el supuesto negado que se desestimara la inafectación del Consorcio al Impuesto Mínimo a la Renta, señala que la SUNAT, conforme se desprende del punto 3.3 de la resolución apelada, considera que las empresas que se acojan al procedimiento señalado en el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta deben incluir en su Balance al 31 de diciembre, las obras que se encuentran en ejecución incrementando la base imponible para la determinación del Impuesto Mínimo. Por lo que, la SUNAT ha reconocido de manera expresa el carácter de empresa al Consorcio.

Argumenta que con fecha 21 de setiembre de 1999, presentó un escrito ampliatorio del recurso de apelación presentado el 1 de abril de 1998, en el que señala que se reafirma en su posición que el Consorcio califica bajo el concepto "empresa" a que se refiere la inafectación del Impuesto Mínimo a la Renta, circunstancia que también fuera reconocida de manera expresa por la propia Administración Tributaria al declarar procedente la devolución del Impuesto Mínimo a la Renta por el ejercicio 1994.

Finalmente expone que, el Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 102° del Código Tributario, debe considerar que la Primera Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 125-96-EF resulta inaplicable para su caso en tanto ha sido dictado vulnerando el orden constitucional establecido y por lo tanto, efectuando una adecuada interpretación de su contenido y sentido, debe declarar procedente su recurso de apelación.

Argumentos de la Administración

Del estudio de los actuados y del análisis de las normas legales aplicables al caso, la Administración Tributaria argumenta lo siguiente:

R.T.F. N° 206-2-2000

1...
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

/...

Con relación a la nulidad deducida por el contribuyente al amparo del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, al considerar que la Resolución de Determinación N° 012-3-0637 fue emitida sin observarse el procedimiento legal establecido; señala que de conformidad con lo establecido en el artículo 75° del citado Código, la Administración Tributaria tiene la facultad de emitir la correspondiente Resolución de Determinación una vez concluido el proceso de fiscalización.

Señala que mediante Resolución de Intendencia N° 012-4-02750/SUNAT de fecha 17 de octubre de 1996, se resolvió declarar procedente la solicitud de devolución presentada por el recurrente mediante expediente N° 00103757, por concepto de pago indebido del Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1994, autorizándose la emisión de Notas de Crédito Negociables N° 00072085, 00072086 y 00072084 por las sumas de S/5,000.00, S/425.00 y S/132.00, respectivamente.

De acuerdo al artículo 3° de la citada Resolución de Intendencia, la Administración Tributaria se reservó la facultad de efectuar la verificación y/o fiscalización correspondiente, es así que mediante Carta de Presentación N° 0228-97-SUNAT/16-2300 de fecha 22 de setiembre de 1997, la Administración efectuó la verificación correspondiente determinando que existía error en la devolución practicada mediante Resolución de Intendencia N° 012-4-02750/SUNAT.

Por lo que al emitir la Resolución de Determinación N° 012-3-06037, la Administración manifiesta que puso en conocimiento del recurrente el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con lo establecido en el artículo 76° del Código Tributario, determinando la existencia de la deuda tributaria. Por lo que debe declararse improcedente la nulidad deducida por la recurrente respecto de la Resolución de Determinación N° 012-3-06037 mediante expediente N° 401368 del 28 de noviembre de 1997.

Con referencia al fondo del asunto, señala que las Resoluciones de Determinación impugnadas fueron emitidas al determinarse la omisión al pago del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 1994, 1995 y 1996 y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996, omisiones que se generaron debido a que el contribuyente consideró que se encontraba inafecto al Impuesto Mínimo a la Renta.

Argumenta que la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 125-96-EF, publicado el 27 de diciembre de 1996, precisa que la inafectación del Impuesto Mínimo a la Renta a que se refiere el inciso a) del artículo 116° y el artículo 113° de la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente es aplicable a los contribuyentes del Impuesto que obtienen rentas de tercera categoría.

Al respecto señala que ni el Decreto Legislativo N° 799, ni la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo 125-96-EF, contienen modificaciones al Decreto Legislativo N° 744 en lo referente a la aplicación del artículo 116° sino que ambos se limitan a aclarar los conceptos contenidos en la citada Ley.

Por lo que manifiesta que de acuerdo a las normas antes citadas, se encuentra afecta al Impuesto Mínimo a la Renta, no siéndole aplicable el beneficio otorgado mediante el artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774, por lo que debe declararse improcedente este extremo impugnado.

Con referencia a la no aplicación de intereses por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996 omitidos, señala lo siguiente:

Argumenta que con relación a lo planteado por el contribuyente sobre la aplicación del numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, el cual establece que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente, señala que mediante Resolución de Intendencia N° 012-4-02750/SUNAT se declaró procedente la devolución solicitada por la recurrente por concepto de pago indebido del Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1994 autorizándose la emisión de Notas de Crédito Negociables. Al respecto el Informe N° 873-96-SUNAT/16-2300 que sustenta dicha resolución, señala que la recurrente no es sujeto del Impuesto Mínimo a la Renta en aplicación del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774 por cuanto es una empresa productiva que inicia sus actividades en 1995; por lo que se entiende que con la citada resolución la Administración estaba adoptando un criterio respecto a la aplicación de las normas que regulan la inafectación al Impuesto Mínimo a la Renta por el ejercicio 1994.

Al respecto con el Decreto Supremo N° 125-96-EF, vigente a partir del 28 de diciembre de 1996, tal criterio queda modificado, motivo por el cual no resulta aplicable intereses ni sanciones mientras el criterio anterior estuvo vigente, esto es, hasta el 27 de diciembre de 1996.

Por lo expuesto, en aplicación del artículo 127° del Código Tributario, indica que en esa instancia se modifican en tal sentido las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-06037, 012-3-06038 y 012-3-06040.

R.T.F. N° 206-2-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

I...
Análisis

En el caso de autos, el asunto materia de controversia consiste en determinar si lo establecido por el artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, vigente desde el 1 de enero de 1994, que señalaba a las empresas productivas como no afectas al Impuesto Mínimo a la Renta desde que se constituían hasta el ejercicio siguiente en que iniciaban sus operaciones, le alcanzaba a los Consorcios.

La recurrente es un contrato de colaboración empresarial inscrito en los Registros Públicos el 7 de noviembre de 1994; inicia actividades en el ejercicio 1995 y por acuerdo de los asociados lleva la contabilidad independiente a la de cada una de las partes contratantes. Desarrolla actividades de construcción relacionadas a la telefonía, prestando servicios a Telefónica del Perú S.A. en la ejecución de obras tales como la canalización y construcción de cámaras de concreto en zonas urbanas, entre otras, en cumplimiento de diversos contratos de obra suscritos con dicha empresa.

A continuación se desarrollan los artículos pertinentes de las normas vigentes durante los períodos acotados:

El último párrafo del artículo 14° del Decreto Legislativo N° 774, según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, señalaba que en el caso de sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y en el caso de los contratos previstos en el artículo 406° de la Ley General de Sociedades, las rentas serían atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integraran o que fueran partes contratantes, no siendo contribuyentes del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

El artículo 18° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF, señalaba que para efectos del artículo 29° de la Ley, las sociedades, entidades y los contratos a que se refería el último párrafo del artículo 14° de la misma que hubieren acordado llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes, atribuían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integraran o que fueran parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurriera primero.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 109° de la Ley del Impuesto a la Renta indicaba que las sociedades y entidades a que se refería el último párrafo del artículo 14° de la Ley, debían pagar el Impuesto Mínimo a la Renta a que se refería el párrafo anterior, el mismo que sería atribuido al socio o participacionista en la proporción a su participación en el capital, y éste lo consideraría como crédito contra el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría que le hubiera correspondido pagar por el mismo ejercicio, sin derecho a devolución cuando excediera del Impuesto a su cargo.

Asimismo, el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que no estaban afectas al Impuesto Mínimo las empresas productivas desde que se constituían o establecían hasta el ejercicio siguiente en que iniciaban sus operaciones.

De las normas glosadas, se infiere que los Consorcios estaban obligados a efectuar pagos a cuenta bajo las normas del Impuesto Mínimo a la Renta no obstante que de acuerdo con las normas generales del Impuesto a la Renta no eran considerados contribuyentes; por lo que resultaba coherente que los Consorcios en su calidad de empresas productivas pudieran acogerse a lo establecido en el artículo 116° de la referida Ley.

De otro lado, el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 799, publicado el 31 de diciembre de 1995, sustituyó el texto del inciso a) del artículo 116°, por el siguiente:

"No están afectas al Impuesto Mínimo: a) las empresas productivas desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio siguiente en que inician sus operaciones. Para efecto de este inciso, no se considera como empresa nueva o que recién se constituye: La empresa o sociedad nueva que absorba a otra empresa o sociedad ya existente y la empresa o sociedad que se constituya o establezca por fusión o división de empresas o sociedades ya existentes".

Como se puede apreciar, tampoco esta modificación estableció algún tipo de impedimento para que los Consorcios pudieran acogerse al beneficio otorgado por el artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta desde la fecha de su constitución hasta el ejercicio siguiente en que iniciaran sus operaciones.

Sin embargo, el 27 de diciembre de 1996 se publicó el Decreto Supremo N° 125-96-EF, en cuya Primera Disposición Transitoria y Final se precisa que la inafectación del Impuesto Mínimo a la Renta a que se refería el inciso a) del artículo 116° y el artículo 113° de la Ley del Impuesto a la Renta, era aplicable a los contribuyentes del Impuesto que hubieran obtenido rentas de tercera categoría.

Al respecto cabe señalar que la posición más admitida en doctrina, en la legislación comparada y en nuestra jurisprudencia, es que la Ley interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que se trate de una norma del mismo rango y el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la ley interpretada.

R.T.F. N° 206-2-2000

I...

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

I...

Pero, si a través de la fórmula "Precísase", "Aclárese", "Interprétese" u otra similar no se declara el correcto sentido de una norma oscura, sino simple y llanamente se modifica una ley anterior, no existirá interpretación sino innovación y por tal razón, sólo podrá tener vigencia a futuro pero no desde la fecha de la ley supuestamente interpretada.

En el caso de autos, el término "Precísase" utilizado en el Decreto Supremo N° 125-96-EF, representa una modificación que no puede ser más evidente, ya que la norma original aludía a todas las empresas productivas, mientras que la norma interpretativa abarca sólo a los contribuyentes del Impuesto que obtienen rentas de tercera categoría; es decir en este caso no existe "interpretación" sino modificación de la norma original y, si bien es cierto que una modificación puede ser introducida por el legislador, ella, naturalmente, sólo puede hacerse a través de otra norma del mismo rango.

En consecuencia, si se aceptara que un Decreto Supremo puede modificar una norma de mayor jerarquía, se estaría vulnerando el Principio de Legalidad, institución rectora del Derecho Tributario y cuyos fundamentos deben ser observados por el legislador al momento de expedir las normas.

Por lo que, de acuerdo al artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que dispone que al resolver el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía, en este caso el Decreto Legislativo N° 774, procede REVOCAR las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-06040, 012-3-06039, 012-3-06038 y 012-3-06037.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la Resolución de Multa N° 012-2-12728 ha sido emitida de acuerdo al monto del supuesto tributo omitido por la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996 determinado por la Administración Tributaria mediante la Resolución de Determinación N° 012-3-06039 resulta que es accesoria a esta Resolución, por lo que también debe dejarse sin efecto.

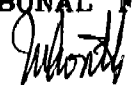
Finalmente, opino que la Resolución que se emita en el presente caso constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, procediendo que se disponga su publicación en el Diario Oficial El Peruano, de conformidad con lo establecido en el artículo 154° del Texto Único Ordenado antes citado.

Conclusión:

Por lo antes expuesto soy de opinión que el Tribunal Fiscal acuerde REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-07874 emitida el 27 de febrero de 1998 en el extremo apelado.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL


MARYSOL LEON HUAYANCA
Vocal Intendencia


MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo