



Tribunal Fiscal

Nº 07116-5-2002

EXPEDIENTE N° : 2318-98
INTERESADO : **LATIN CONSUL – ESTATICA – SABESP – R. RETAMOZO**
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de diciembre de 2002

VISTA la apelación interpuesta por **LATIN CONSUL – ESTATICA – SABESP – R. RETAMOZO** contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07869 emitida con fecha 27 de febrero de 1998 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró improcedente el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 012-3-05898 emitida por Impuesto General a las Ventas de los meses de mayo a agosto y diciembre de 1996 y las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-12305 a 012-2-12308, giradas por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, correspondiente a los meses de mayo a agosto de 1996.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente.

1. La apelada mantiene el reparo por la utilización como crédito fiscal, en los meses de mayo a agosto de 1996, del Impuesto General a las Ventas declarado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, argumentando que dicho impuesto no fue pagado pues su declaración tuvo lugar en el mismo formulario de declaración pago en que se le computó el crédito fiscal.
2. Sin embargo, si el impuesto sobre la utilización de servicios de no domiciliados hubiese sido declarado y pagado en un ejemplar del formulario distinto al utilizado para declarar el impuesto sobre los propios ingresos, el monto a pagar habría sido exactamente el mismo, vale decir, el uso del referido impuesto como crédito fiscal no causó omisión alguna en el pago del impuesto, ni perjuicio fiscal.
3. Respecto del mes de diciembre de 1996, la Administración señala que al momento de presentar la declaración pago, en enero de 1997, ya regía el numeral 11) del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, dispositivo que dispuso que el crédito derivado del impuesto pagado por la utilización de servicios de un no domiciliado, era utilizable recién en la declaración correspondiente al mes en que se realizó el pago.
4. El referido criterio es errado, ya que la determinación del crédito fiscal de diciembre de 1996 se aplicaba con arreglo a las normas vigentes al término de ese mes, pues en ese momento concluyó el período de liquidación del impuesto, por lo que las normas a considerar son las que rigieron hasta el 31 de diciembre de 1996.
5. Para calcular el impuesto correspondiente al mes de diciembre no puede ser de aplicación una norma que entró en vigencia recién a partir de enero, ya que ello implicaría darle efecto retroactivo, lo cual está prohibido por el artículo 74° de la Constitución.
6. En relación a las multas emitidas por supuesta declaración de datos falsos, dicha infracción no se ha cometido.

Que la Administración señala:

1. Dada su condición de sujeto del impuesto, la contribuyente debió declarar en el Formulario 254,



Tribunal Fiscal

Nº 07116-5-2002

conjuntamente con sus operaciones internas, aquéllas provenientes de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, a efecto de determinar el impuesto a pagar por cada período.

2. No obstante ello, la determinación del impuesto por concepto de utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, se regía por las reglas previstas en los artículos 4° y 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821. Así, a efecto de aplicar el crédito fiscal proveniente de las referidas operaciones, la contribuyente debió previamente cumplir con realizar el pago del impuesto correspondiente.
3. Por los períodos de mayo a agosto de 1996, la recurrente cumplió con determinar el impuesto correspondiente por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, mediante la presentación del Formulario 254; sin embargo, no efectuó el pago del impuesto a su cargo por tal concepto por los importes de S/. 93 245,00, S/. 73 136,00, S/. 128 906,00 y S/. 99 880,00, respectivamente, incumpliendo de esta manera con el requisito previsto en la ley para aplicar como crédito fiscal el referido impuesto.
4. Con relación a diciembre de 1996, se mantiene el reparo por el mismo concepto, teniendo en cuenta que el crédito fiscal por utilización de servicios generado en el mes de noviembre de 1996 ha sido aplicado en esta instancia en dicho período, rectificando el crédito fiscal del mes de diciembre de 1996 de S/. 232 850,92 a S/. 107 367,92.
5. Sin perjuicio de lo señalado, contra el Impuesto General a las Ventas determinado por cada período acotado procede aplicar el íntegro del crédito fiscal de la contribuyente, el cual está conformado por el crédito proveniente de sus operaciones internas así como por el generado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, siempre que respecto de estos últimos, el impuesto estuviera pagado a la fecha de su aplicación como crédito fiscal.
6. Por los meses de mayo a agosto de 1996, al haberse determinado que la recurrente declaró como crédito fiscal montos que no tenían tal naturaleza, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816.

Que de lo actuado se tiene:

Es objeto de controversia determinar si la recurrente pagó el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de mayo a agosto de 1996 por concepto de utilización de servicios prestados por no domiciliados, y si tenía derecho a aplicarlo como crédito fiscal en dichos períodos, así como establecer si utilizó anticipadamente el crédito fiscal en el mes de diciembre de 1996.

De la documentación que corre en autos, se aprecia de folios 150 a 158, que la Administración Tributaria giró a la recurrente la Resolución de Determinación N° 012-3-05898 por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas por utilización de servicios prestados por no domiciliados correspondientes a los meses de mayo a agosto de 1996 y por utilización anticipada del crédito fiscal en el mes de diciembre de 1996, y las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-12305 a 012-2-12308 giradas por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816.

Al respecto, el Decreto Legislativo N° 775, vigente desde el 1 de enero de 1994 hasta el 23 de abril de 1996, gravó con el Impuesto General a las Ventas, en adelante IGV, la utilización de servicios en el país, considerando como sujeto del impuesto, en calidad de responsable solidario, al usuario de los servicios cuando el prestador del servicio no tuviera domicilio en el país.

77

DE



Tribunal Fiscal

Nº 07116-5-2002

A partir del 24 de abril de 1996, entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 821, que aprueba la nueva Ley del Impuesto General a las Ventas, en adelante la Ley, la cual modifica la calidad del sujeto del impuesto en el caso de utilización de servicios. En efecto, el inciso c) del artículo 9° de la citada ley señala como sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes a los sujetos que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

Asimismo, el inciso d) del artículo 4° de la Ley, establece que el nacimiento de la obligación tributaria en la utilización de servicios se produce en la fecha de la anotación del comprobante de pago en el registro de compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

En lo que concierne al crédito fiscal, el artículo 18° de la Ley señala que éste está constituido, entre otros, por el impuesto pagado con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

El artículo 19° de la Ley indica que en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del impuesto y el artículo 21° señala que tratándose de la utilización de servicios prestados por no domiciliados, *"el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado"*.

El Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, aplicable entre abril y diciembre de 1996, no establecía los detalles para el uso del crédito fiscal originado en estas operaciones, pues dicho reglamento fue aprobado antes de la publicación del Decreto Legislativo N° 821, es decir, cuando el sujeto que utilizara servicios de no domiciliados no tenía la calidad de contribuyente del impuesto, sino de responsable solidario.

La Resolución de Superintendencia N° 065-96/SUNAT de 11 de agosto de 1996, aprobó el Formulario N° 282 - Declaración Pago de Retenciones del Impuesto General a las Ventas y Pago por Utilización en el país de Servicios Prestados por No Domiciliados, mediante el cual los contribuyentes debían efectuar el pago del IGV por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. La segunda disposición transitoria y final de esta resolución señaló que serían aceptados como válidos los pagos efectuados por este concepto hasta la fecha de publicación de la referida norma, aun cuando para ello se hubieran utilizado los Formularios N°s. 154 ó 254, 156 ó 246, o boletas de pago.

Posteriormente, el Decreto Supremo N° 136-96-EF que sustituyó íntegramente el Título I del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF y vigente desde el 1° de enero de 1997, dispuso en el numeral 11) del artículo 6° que el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados podía deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, siempre que éste se hubiera efectuado en el formulario que para tal efecto aprobara la SUNAT.

De acuerdo con las normas expuestas, durante los períodos materia de controversia es de aplicación únicamente el Decreto Legislativo N° 821, el cual establecía que el crédito fiscal podría aplicarse solamente cuando el impuesto correspondiente hubiese sido pagado.

Requisito y oportunidad para la aplicación del crédito fiscal:

Si bien existe una corriente de opinión que sostiene que desde que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 821 no existían normas claras que establecieran en qué momento podía utilizarse el crédito fiscal, lo cual quedó definido recién con la dación de las modificaciones al reglamento del IGV contenidas en el Decreto Supremo N° 136-96-EF, por lo que antes de la vigencia del citado decreto supremo bastaba con haber pagado el impuesto que afectaba la utilización de servicios para aplicar el crédito fiscal a partir

57

de



Tribunal Fiscal

Nº 07116-5-2002

de dicha fecha¹, la explicación del requisito del pago previo para la aplicación del crédito fiscal por este concepto así como la oportunidad para que pueda ser deducido se encuentra en el propio diseño técnico del impuesto.

En efecto, el IGV se encuentra estructurado para gravar el valor agregado en cada etapa del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios; es decir, el fisco obtiene una porción del impuesto determinado por el contribuyente en cada una de las etapas señaladas, deduciendo de su impuesto bruto el crédito fiscal originado por el impuesto que gravó sus adquisiciones.

El método utilizado para la determinación del valor agregado es de sustracción sobre base financiera, esto es *"por la diferencia entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el período al que se refiere la liquidación, sin tener en cuenta si los bienes vendidos han sido adquiridos o producidos en ese lapso, ni si las compras han dado lugar a aquellas enajenaciones o se mantienen en stock"*.²

Para hacer efectiva las deducciones se utiliza el sistema "impuesto contra impuesto" por medio del cual se otorga un crédito fiscal por el impuesto que afecta las adquisiciones del período, el cual se imputa contra el débito fiscal determinado aplicando la alícuota correspondiente sobre la base imponible.

De acuerdo con las normas que regulan el IGV, en el caso de adquisiciones internas, basta con la emisión del comprobante de pago en el que se discrimine el impuesto que se trasladará al adquirente y su anotación en el registro de compras de éste último, para la aplicación del crédito fiscal³. En este supuesto, el obligado al pago del impuesto es el vendedor o prestador del servicio, sujeto de la fase anterior.

Situación distinta ocurre con las importaciones, en las que el sujeto que adquiere el bien es el mismo que deberá aplicar como crédito fiscal el impuesto que grava dicha adquisición; aquí sí se exige el pago del impuesto que corresponde a la fase anterior (importación) como condición previa para su posterior deducción, a efecto de asegurar el impuesto de dicha fase y gravar, en la siguiente etapa en la que participa el mismo sujeto, sólo el valor agregado.

Tratándose de la utilización (importación) de servicios prestados por sujetos no domiciliados, el tratamiento es similar a la importación de bienes, siendo también condición previa el pago del impuesto correspondiente para hacer uso del crédito fiscal en la siguiente etapa.

No obstante, a diferencia de lo que ocurre en la importación de bienes, en que el IGV nace cuando se solicita el despacho a consumo siendo liquidado por las Aduanas de la República en el mismo documento en que se determinan los derechos aduaneros (es decir, en la Declaración Única de Importación, DUI)⁴ y es pagado conjuntamente con éstos, en la utilización de servicios la obligación tributaria se origina en la fecha en que se anota el comprobante de pago en el registro de compras o en la fecha en que se paga la retribución, lo que ocurra primero, no habiéndose establecido disposición especial alguna para su declaración y pago.

Ahora bien, aún cuando la norma reglamentaria aprobada por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, vigente hasta el 31 de diciembre de 1996, no contenía regulación alguna acerca de la aplicación del crédito fiscal

¹ Tal como consideró el Acuerdo de Sala Plena del 2 de diciembre de 1999, referido al mes en que se debía utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas pagado en los casos de utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados.

² "Los impuestos tipo valor agregado en ALALC", en Organización de los Estados Americanos, Departamento de Asuntos Económicos, División de Financiamiento del Desarrollo, - DOC del Centro Interamericano de Estudios Tributarios - CIET Nº 585, pag. 19.

³ El artículo 18º establece los requisitos sustanciales para acceder al crédito fiscal y el artículo 19º señala los requisitos formales adicionales que deben cumplirse para ello.

⁴ En el caso de importaciones, la obligación tributaria nace cuando se solicita el despacho a consumo (hoy numeración de la declaración de aduanas).

51





Tribunal Fiscal

Nº 07116-5-2002

en el caso de contribuyentes del impuesto que utilizaran en el país servicios prestados por no domiciliados, por la técnica del impuesto y las disposiciones contenidas en su ley se infiere que el crédito fiscal generado por la utilización de servicios en el país, sólo podía ser aplicado a partir del período en que se efectuó su pago y se anotó en el registro de compras y no en períodos anteriores.

En efecto, las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas han previsto un período de liquidación mensual.

Así, el artículo 11° de la Ley del IGV dispone que el impuesto a pagar se establece mensualmente, deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal. Igualmente, en el primer párrafo del artículo 29° de la referida ley, se señala que los sujetos del impuesto deben presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas realizadas en cada mes calendario, en la que dejarán constancia del impuesto bruto mensual, del crédito fiscal y, de ser el caso, del impuesto retenido o del impuesto resultante o, si corresponde, del saldo a favor. Del mismo modo, conforme con los artículos 30° y 31° de la ley en mención, la declaración y el pago deben realizarse conjuntamente dentro del mes calendario siguiente al que correspondan, según el plazo previsto en el Código Tributario.

Conforme lo prevé el artículo 19° de la Ley del IGV, para ejercer el derecho a aplicar el crédito fiscal deben cumplirse los requisitos formales que dicho artículo dispone, tanto en adquisiciones internas como en la importación de bienes y servicios (utilización), esto es, en el caso específico de la utilización de servicios, una vez que se hubiera registrado el comprobante que acredita el pago del impuesto.

El crédito fiscal generado (es decir cuando surge el derecho para ejercerlo) sólo podrá imputarse al débito fiscal de ese mismo período o períodos posteriores, es decir a partir de la declaración jurada correspondiente al período en que se realizó el pago del impuesto.

En ese sentido, cuando el numeral 11 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, según texto modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, señala que el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados puede deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración jurada correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, sólo recoge lo dispuesto en la Ley del IGV respecto a la determinación y pago del impuesto, aclarando en todo caso el sentido en que se deben interpretar dichas normas.

Este criterio ha sido recogido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-17, según consta en el Acta suscrita el 10 de diciembre de 2002, aprobado por mayoría, por lo que debe entenderse que desde la vigencia del Decreto Legislativo Nº 821, el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados podía deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, lo que fue señalado en forma expresa en el artículo 6°, numeral 11, del Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF.

Cabe precisar que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena citado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10, según consta en el Acta suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002, en base al cual se emite la presente resolución.

De otro lado, teniendo en cuenta que mediante esta resolución el Tribunal está interpretando de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas que regulan la aplicación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas en el caso de utilización de servicios prestados por no domiciliados, corresponde que se emita con el carácter de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", en aplicación del artículo 154° del Código Tributario y el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-17.



Tribunal Fiscal

Nº 07116-5-2002

Análisis del reparo efectuado y aplicación del artículo 170° del Código Tributario:

Según se aprecia de las declaraciones juradas originales así como de las rectificatorias presentadas por los meses de mayo a agosto de 1996, la recurrente agregó al impuesto bruto del mes, el IGV que gravaba la utilización de servicios y dedujo en el mismo período el crédito fiscal por dicho concepto, incumpliendo por ello con el requisito de pago previsto en la ley para ejercer el derecho a crédito fiscal. En tal sentido, corresponde que la Administración, siguiendo el criterio expuesto en la presente resolución, reliquide el impuesto de dichos períodos.

En lo que respecta al mes de diciembre de 1996, si bien la recurrente efectuó el pago del impuesto el 20 de enero de 1997, con lo cual se cumplía el requisito contenido en la ley, sólo podía aplicarlo como crédito fiscal a partir de dicho período y no antes, como procedió a realizar, por lo que corresponde confirmar el reparo pero por las razones señaladas en esta resolución y no el criterio esgrimido por la Administración.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que si bien de la ley se podía inferir por la forma de liquidación del impuesto (mensual) que el crédito fiscal generado por el pago del IGV en la utilización de servicios, debía ser deducido al mes siguiente de realizado dicho pago, el hecho que recién el 11 de agosto de 1996 se aprobara el formulario especial para la declaración y el pago del impuesto aplicable a la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados, pudo haber inducido a error a los contribuyentes.

Además los criterios vertidos por este Tribunal en las Resoluciones N°s. 90-5-2000 y 1222-3-99, de fechas 11 de febrero de 2000 y 20 de diciembre de 1999, respectivamente, y el Acuerdo de Sala Plena de 2 de diciembre de 1999, evidencian que existió una duda razonable en la interpretación de las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 821 a efecto de establecer la oportunidad en que procedía aplicarse como crédito fiscal el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, por lo que es de aplicación el numeral 1) del artículo 170° del Código Tributario, no correspondiendo el cobro de intereses ni la imposición de sanciones por el uso anticipado del crédito fiscal durante el período comprendido entre el 24 de abril y el 31 de diciembre de 1996, criterio que ha sido recogido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-17.

Resoluciones de Multa N°s. 012-2-12305, 012-2-12306, 012-2-12307, 012-2-12308:

Teniendo en cuenta que las citadas resoluciones fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario en base al monto del tributo omitido por la recurrente respecto del Impuesto General a las Ventas de los meses de mayo a agosto de 1996 por concepto de utilización de servicios prestados por no domiciliados al haber aplicado el crédito fiscal en dichos períodos, corresponde dejarlas sin efecto de conformidad con lo previsto por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, tal como se ha señalado en el punto anterior.

Finalmente, cabe indicar que con fecha 18 de octubre de 2002 se llevó a cabo el informe oral solicitado por la recurrente, con la sola presencia de ésta.

Con las vocales Olano Silva, Zegarra Mulanovich y Muñoz García, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

37 6



Tribunal Fiscal

Nº 07116-5-2002

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-07869 de 27 de febrero de 1998 en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N°s 012-2-12305, 012-2-12306, 012-2-12307, 012-2-12308, declararla **NULA E INSUBSISTENTE** en el extremo referido al Impuesto General a las Ventas de los meses de mayo a agosto de 1996 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-3-05898, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento conforme el criterio expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 821, cabe interpretar que el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados podía deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, lo que fue señalado en forma expresa en el artículo 6°, numeral 11, del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 136-96-EF.

Los diversos criterios vertidos por este Tribunal evidencian que existe una duda razonable en la interpretación de las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 821 a efecto de establecer la oportunidad en que procede aplicar como crédito fiscal el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados, por lo que procede aplicar el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, durante el periodo comprendido entre el 24 de abril y el 31 de diciembre de 1996".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la SUNAT, para sus efectos.

OLANO SILVA
VOCAL

ZEGARRA MULANOVICH
VOCAL

MUÑOZ GARCIA
VOCAL

Ezeta Carpio
Secretario Relator
OS/EC/njt