



Tribunal Fiscal

Nº 02285-5-2005

EXPEDIENTES Nºs. : 3835-03 y 3859-03
INTERESADO : JUVENAL REMIGIO MARTEL
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 13 de abril de 2005

VISTAS las apelaciones interpuestas por **JUVENAL REMIGIO MARTEL** contra las Resoluciones de Intendencia Nºs. 0650150000011/SUNAT y 0650150000012/SUNAT de 29 de mayo de 2003, expedidas por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que en cumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nºs. 00982-1-2003 y 00999-1-2003 de 25 de febrero de 2003, declararon infundadas las reclamaciones contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 062-03-0000951 a 062-03-0000963 y 062-03-0001013 a 062-03-0001020 y las Resoluciones de Multa Nºs. 062-02-0000836 a 062-02-0000847 y 062-02-0000884 a 062-02-0000890, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero de 1999 a julio de 2000, Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000 y por las infracciones previstas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149º de la Ley NQ27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, procede acumular los Expedientes Nºs. 3835-2003 y 3859-2003 por guardar conexión entre sí.

Que la Administración sostiene que de conformidad con el artículo 4º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el inciso c) del artículo 1º de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, y el principio de lo devengado previsto en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, el recurrente debió incluir en la base imponible de los tributos acotados los intereses compensatorios de las cuotas 18 a 36 correspondientes a la deuda refinaciada y reconocida a su favor por la Empresa Agrícola Sintuco S.A. mediante Escritura Pública de Reconocimiento de Deuda, Obligación de Pago y Garantía Hipotecaria, ya que dichas cuotas vencieron en los meses de enero de 1999 a julio de 2000.

Que el recurrente manifiesta que reitera lo señalado en sus reclamaciones en el sentido que no se ha realizado el hecho imponible al no haberse verificado el elemento temporal de la hipótesis de incidencia tributaria y que la Administración ha efectuado una interpretación distorsionada de las normas antes indicadas al considerar que la referida escritura pública es un documento de crédito al que le resultan de aplicación las distintas fechas de vencimiento previstas en el reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo precisa que los institutos no se califican por su denominación sino por su contenido, por lo que los intereses que debía pagarle la Empresa Agrícola Sintuco S.A. según la escritura pública antes mencionada tienen el carácter de moratorios y no de compensatorios, pues su objeto es que esta empresa la indemnice por la demora en restituirle las sumas que le entregó con el objeto de adquirir bienes, lo cual no puede dar lugar a una operación de carácter financiero, encontrándose los actos de la Administración viciados de nulidad.

Que el asunto en controversia consiste en analizar si los intereses de las cuotas 18 a 36 correspondientes a la deuda reconocida a favor del recurrente por la Empresa Agrícola Sintuco S.A., debían formar parte de la base imponible del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas correspondientes a los períodos acotados.

Que de acuerdo con los incisos a) y d) del artículo 28º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas del comercio, así como las demás rentas que obtengan las empresas domiciliadas en el país, cualquiera sea la categoría a la que debieran atribuirse, las mismas que se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, según el inciso a) del artículo 57º de dicha ley.

1
HE

c f ws



Tribunal Fiscal

Nº 02285-5-2005

Que de otro lado, el inciso c) del artículo 4º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF establece que en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Que por su parte, el inciso c) del numeral 1 del artículo 3º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que se entiende por fecha que se percibe una retribución, la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, la fecha de vencimiento o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero.

Que de acuerdo con el comprobante de información registrada, que corre de fojas 158 a 161 del Expediente N° 3835-03, el recurrente se dedica a la venta minorista de alimentos, bebidas, tabaco y otros, esto es, efectúa actos de comercio mediante una empresa unipersonal, por lo que sus ingresos califican como rentas de tercera categoría, debiendo imputarlas al ejercicio comercial en que se devenguen, en virtud a lo previsto en el inciso a) del artículo 57º anteriormente mencionado.

Que la Escritura Pública de Reconocimiento de Deuda, Obligación de pago y Garantía Hipotecaria del 4 de diciembre de 1997, que corre de fojas 86 a 99 del Expediente N° 3835-03, evidencia que el recurrente acordó con la Empresa Agrícola Sintuco S.A. el refinanciamiento de la deuda por concepto de capital que Bsta última recibió por las operaciones financieras que realizaron, pues en efecto, en la cláusula primera se señala expresamente que "LA EMPRESA y EL ACREDITADOR, declaran haber realizado operaciones de carácter financiero, por el cual la primera recibió de parte de este último, montos de dinero para cubrir sus diversas necesidades operativas, que incluye el periodo de la Cooperativa Agraria Sintuco Ltda.".

Que en la cláusula segunda de la referida escritura pública, la mencionada empresa reconoce adeudar al recurrente como consecuencia de las operaciones referidas en el párrafo anterior, las obligaciones de dinero detalladas en esta cláusula segunda, habiéndose estipulado en la cláusula cuarta que el monto adeudado devengarla una tasa de interés compensatorio de 1,5% mensual, a cancelarse en 36 letras mensuales en los términos, plazos y montos previstos en el cronograma adjunto, el cual estableció además, el monto de los intereses compensatorios de cada una de dichas letras y que su pago se iniciaría el 30 de agosto de 1997.

Que del análisis de los expedientes, no se observa algún documento que permita desvirtuar lo establecido en la Escritura Pública de Reconocimiento de Deuda, en cuanto a la naturaleza financiera de las operaciones que dieron origen a la deuda, por lo que lo afirmado por el recurrente en el sentido que esta última no proviene de una operación de financiamiento, no ha sido demostrado.

Que igualmente no se ha acreditado la supuesta fecha en la que la empresa en mención habría incumplido con la prestación aludida por el recurrente, que hubiera dado origen a la entrega del dinero, fecha a partir de la cual se computarían los intereses moratorios.

Que de acuerdo con lo expuesto, los intereses en discusión se originan en la refinanciación de una deuda vencida por no haber cumplido la Empresa Agrícola Sintuco S.A. con abonarla a su vencimiento, esto es, el otorgamiento de un plazo mayor para el pago y como consecuencia de ello, la retribución adicional por el uso de su dinero, lo que queda evidenciado además por lo expresamente pactado entre las partes, esto es, lo concerniente al nuevo monto a amortizar, el nuevo plazo otorgado y los montos que se abonan por intereses compensatorios.

Que la conclusión anterior también se evidencia en la forma como el propio recurrente ha contabilizado la operación en el inventario Final al 31 de diciembre de 1999, que corre a fojas 59 del Expediente N° 3835-03, en la cuenta 161 como préstamo a terceros, siendo que de ser correcto lo afirmado por el recurrente lo habría contabilizado como anticipo a proveedores en la cuenta 42, divisionaria 422.

Que teniendo en cuenta lo expuesto y de acuerdo con lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 28º e inciso a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, los intereses pactados constituyeron ingresos

C. & f. M.S.

2
DE



Tribunal Fiscal

Nº 02285-5-2005

gravados con dicho impuesto en el ejercicio que se devengaron, lo que ocurriden los años 1999 y 2000, en los que vencieron las cuotas 18 a 36 del referido refinaciarniento, por lo que la Administracion procedio conforme a ley al emitir las Resoluciones de Determinacion N°s. 062-03-0000963 y 062-03-0001020, disminuyendo las pérdidas declaradas por el recurrente para efecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000, en el importe de los intereses materia de reparo.

Que al haberse establecido que los intereses bajo análisis son compensatorios, resulta irrelevante analizar si los intereses moratorios constituyen ingresos afectos para el Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a las Resoluciones de Determinación N°s. 062-03-0000951 a 062-03-0000962 y 062-03-0001013 a 06203-0001019 sobre Impuesto General a las Ventas de enero de 1999 a julio de 2000, corresponde a esta instancia determinar si los intereses por el servicio de refinaciarniento prestado por el recurrente deben incluirse dentro de las bases imponibles del citado impuesto y periodos.

Que al respecto, el inciso c) del artículo 4º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo establece que en la prestacion de servicios, la obligacion tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribucion, lo que ocurra primero.

Que por su parte, el inciso c) del numeral 1) del artículo 3º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que se entiende por fecha que se percibe una retribucion, la de pago o puesta a disposición de la contraprestacion pactada, la fecha de vencimiento o aquella en la que se haga efectivo un documento de credito, lo que ocurra primero.

Que de conformidad con el indicado inciso, en las fechas de vencimiento de las mencionadas cuotas se habrá originado la obligacion tributaria correspondiente al servicio de refinaciarniento prestado por el recurrente, por lo que en aplicación de dicha norma éste debió incluir los referidos intereses dentro de las citadas bases imponibles.

Que sin embargo, sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones, una que considera que dicha norma reglamentaria excede lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas antes mencionada, cuando dispone que se entenderá como fecha en que se percibe la retribución, la fecha de vencimiento del pago o de la contraprestacion, y la otra interpretacion conforme a la cual no existe tal exceso.

Que mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2005-06 de 4 de marzo de 2005, se aprobó el criterio basado en la primera de dichas interpretaciones, según consta en el Acta suscrita el 4 de marzo de dicho año, de conformidad con los fundamentos que a continuación se reproducen.

"El inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que el hecho generador de la obligacion tributaria solo puede establecerse por Ley o por Decreto Legislativo en caso de delegación.

El texto original del artículo 4º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Legislativo N° 821, recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que la obligacion tributaria, en el caso de la prestacion de servicios, se origina en dos supuestos: 1) en la fecha en que se emite el comprobante de pago,¹ o 2) en la fecha en que se percibe la retribucion, lo que ocurra primero.

¹ Mediante reiterada jurisprudencia este Tribunal ha establecido que la omisión de emitir comprobantes de pago en los momentos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago no implica el nacimiento de la obligacion tributaria del Impuesto General a las Ventas, sino que dicho incumplimiento acarrea la comisión de una infracción formal, RTFs N°s 1841-2-2002, 5978-1-2003, 80-1-2004. Debe indicarse que la citada jurisprudencia descansa en legislación anterior a la vigencia del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3 de febrero de 2004. Bajo el criterio anterior, aún cuando el Reglamento de Comprobantes de Pago señale que tratándose de la prestacion de servicios los comprobantes deberán emitirse, entre otros, cuando se produzca el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, se concluye que la no emisión de comprobantes no conlleva el nacimiento de la obligacion tributaria del citado impuesto.



Tribunal Fiscal

Nº 02285-5-2005

Por su parte, el inciso c) del artículo 3º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala en relación al aspecto temporal del Impuesto General a las Ventas, que se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución: i) la fecha de pago o de puesta a disposición de la contraprestación pactada, ii) la fecha de vencimiento, o iii) la fecha en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero.

De las normas expuestas, cabe indicar que la ley establece como momento del nacimiento de la obligación tributaria en la prestación de servicios la fecha en que se percibió la retribución, siempre que no se hubiere emitido previamente el respectivo comprobante de pago.

Es objeto del presente informe determinar cuando se entiende percibida la retribución para efectos de establecer el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de la prestación de servicios.

Para la doctrina un ingreso puede ser imputado bajo el sistema de lo percibido el cual atiende al momento de la percepción del ingreso, percepción que según García Mullin² no debe ser entendida en todos los casos como el contacto material de la renta, es decir, con la percepción efectiva, sino con el hecho de que la renta entre en la esfera de disponibilidad del beneficiario.

Reig³, en su obra "La Contabilidad Fiscal y la Contabilidad General", señala que la variedad de situaciones cubiertas por el concepto de percepción ha permitido distinguir tres situaciones: a) percepción real, que puede ser en efectivo o en especie, y ocurre cuando el crédito es cobrado por su titular; b) percepción presunta, cuando el crédito es acreditado en cuenta, reinvertido, puesto en reserva y en razón de la disponibilidad financiera existente o de identidad de la persona fiscal del titular, se supone el acceso a su goce; y c) percepción indirecta, cuando un tercero responde del crédito por cuenta del beneficiario como en el caso en que con él se abonen deudas del mismo.

Considerando que un ingreso se entiende percibido cuando entra en la esfera de disponibilidad del beneficiario, se colige que cuando la ley señala que la obligación tributaria surge en la fecha en que se perciba la retribución por la prestación de servicios alude al momento en que el monto de la retribución ha sido puesto a disposición del prestador del servicio de tal forma que éste puede tener acceso a su goce, encontrándose comprendidos bajo dicho marco el momento en que el prestador hace cobro de la retribución –haya sido este pactado en efectivo, en especie, en títulos valores; el momento en que la retribución ha sido puesta a disposición del prestatario a través de abonos en cuenta u otros medios que permitan su disponibilidad; entre otros.

El inciso c) del artículo 3º del reglamento señala que debe entenderse por fecha en que se percibe la retribución: i) la fecha de pago o de puesta a disposición de la contraprestación pactada. ii) la fecha en la que se hace efectivo un documento de crédito, lo que ocurría primero es decir alude a supuestos que, bajo los alcances de la ley, conllevarán la percepción de la retribución, sin privilegiar un tipo de percepción en relación a otros, optando más bien porque el supuesto que determine la fecha de percepción sea aquel que haya acontecido primero en el tiempo.

No obstante, el mencionado inciso c) también indica que debe entenderse por fecha en que se percibe la retribución la fecha de vencimiento – esto es, del pago de la retribución o de la contraprestación- aludiendo a un momento que no necesariamente conllevará la percepción de la retribución, es decir, su ingreso a la esfera de disponibilidad del prestador del servicio.

Consecuentemente, la mencionada norma reglamentaria, al señalar que debe entenderse por fecha en que se percibe un ingreso o retribución la correspondiente a la fecha de vencimiento – sea del pago de la retribución o de la contraprestación- esta excediendo lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, dado que

² García Mullin, Juan Roque; Manual de Impuesto a la Renta, CIET, página 37.

³ Citado por García Mullin en Manual de Impuesto a la Renta, CIET, página 37.



Tribunal Fiscal

Nº 02285-5-2005

está incorporando un supuesto no previsto en dicha ley para el nacimiento de la obligación tributaria tratándose de prestación de servicios.

En ese sentido, de acuerdo a lo establecido por el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, por lo que corresponde declarar inaplicable en el caso concreto la norma reglamentaria bajo análisis, cuando establece que debe entenderse como fecha en que se percibe la retribución, la fecha de vencimiento del pago de la retribución o de la contraprestación."

Que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena antes citado tienen carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de fecha 17 de setiembre de 2002, en virtud al cual se emite la presente resolución.

Que a efecto de incluir los intereses bajo análisis en las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas de los períodos acotados, la Administración debía demostrar que habían sido percibidos por el recurrente o que éste había emitido el respectivo comprobante de pago, de acuerdo a lo establecido en el inciso c) del artículo 4º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, únicos supuestos en los que, de acuerdo con el criterio asumido en Sala Plena, darian lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Que sin embargo, la Administración no ha acreditado la ocurrencia de alguno de los dos supuestos, siendo que por el contrario, en la apelada se señala expresamente que el recurrente no emitió los comprobantes de pago, y que se consideraban percibidos los intereses debido a que la fecha para su pago ya había vencido, por lo que las Resoluciones de Determinación Nºs. 062-03-0000951 a 062-03-0000962 y 062-03-0001013 a 06203-0001019 deben dejarse sin efecto.

Que corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de obsequio obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial 'El Peruano', de conformidad con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF.

Que las Resoluciones de Multa Nºs. 062-02-0000836 a 062-02-0000838, 062-02-0000840 a 062-02-0000847 y 062-02-0000885 a 062-02-0000890, fueron emitidas por haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178º del citado Código Tributario, esto es, no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, en virtud de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nb. 062-03-0000951 a 062-03-0000953, 062-03-0000955 a 062-03-0000962 y 062-03-0001014 a 06203-0001019, por lo que estando a lo resuelto respecto de estas últimas, corresponde dejarlas sin efecto.

Que las Resoluciones de Multa Nºs. 062-02-000839 y 062-02-000884, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario, en virtud a los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nºs. 062-03-0000954 y 062-03-0001013 referidos a los meses de abril de 1999 y enero de 2000, por lo que habiéndose dejado sin efecto dichos valores, procede igualmente dejar sin efecto aquéllas.

Que el informe oral solicitado por el recurrente se realizó el 11 de abril de 2005, con la presencia de su representante y el de la Administración, según se aprecia de la Constancia Nº 0145-2005-EF/TF.

Con los vocales Chau Quispe, Pinto de Aliaga y Arispe Villagarcía, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Pinto de Aliaga.

RESUELVE:

1. ACUMULAR los Expedientes Nºs. 3835-03 y 3859-03.
2. REVOCAR las Resoluciones de Intendencia Nºs. 0650150000011/SUNAT y 0650150000012/SUNAT de 29 de mayo de 2003, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nºs. 062-03-0000951 a

c f *AS* *RE*



Tribunal Fiscal

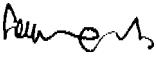
Nº 02285-5-2005

062-03-0000962 y 062-03-0001013 a 06203-0001019 y las Resoluciones de Multa N°s. 062-02-0000836 a 062-02-0000847 y 062-02-0000884 a 062-02-0000890, dejandolas sin efecto, y CONFIRMARLA en cuanto a las Resoluciones de Determinacion N°s. 062-03-0000963 y 062-03-0001020.

3. DECLARAR que de acuerdo con el articulo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolucion constituye precedente de obsenrancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

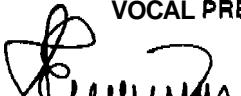
"El inciso c) del numeral 1) del articulo 3º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, excede lo dispuesto en el inciso c) del texto original del articulo 4º del Decreto Legislativo N° 821 recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, cuando dispone que se entenderá como fecha en que se percibe la retribucion, la fecha de vencimiento del pago o de la contraprestacion"

Registrese, comuniquesey remítase a la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA


PINTO DE ALIAGA
VOCAL


ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL


Ezeta Carpio
Secretario Relator
PdA/EC/LF/njt.