

EXPEDIENTE N° : 417-97
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta
 PROCEDENCIA : La Libertad
 FECHA : Lima, 23 de julio de 1997

Vista la apelación interpuesta por representada por Rafael Quevedo Berastain, contra la Resolución de Intendencia N° 065401586/SUNAT del 20 de noviembre de 1996 emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago N° 061-1-06295 sobre omisión del pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de marzo de 1996;

CONSIDERANDO :

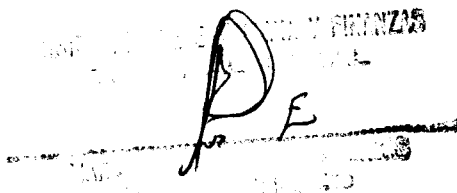
Que el asunto controvertido es la afectación de la recurrente al Impuesto Mínimo a la Renta durante 1994 y 1995, tomando en cuenta dos aspectos fundamentales: (1) la constitución por fusión de la apelante, y (2) la legalidad del artículo 64°, inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF;

Que de la copia de la Escritura de Constitución de la recurrente, puede apreciarse que mediante un acuerdo de fusión se dio nacimiento a una nueva empresa, distinta y autónoma de las empresas conformantes, la cual asumió la totalidad del patrimonio de dichas empresas, careciendo de relevancia el hecho que una de las conformantes de la nueva empresa, la cual se había disuelto previamente, haya llevado la misma denominación, pues jurídicamente se está frente a dos entes con personería jurídica distinta;

Que la Ley del Impuesto a la Renta vigente para los ejercicios gravables de 1994 y 1995, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, establecía lo siguiente: "artículo 116°.- 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";

Que tomando en consideración que por los artículos 354° y 357° de la Ley General de Sociedades la fusión es un medio de constitución de sociedades y en tanto que la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, no limitaba las formas de constitución para que las empresas productivas puedan gozar de la inafectación prevista en el inciso a) del artículo 116°, deben considerarse como incluidas dentro de dicho beneficio a las empresas constituidas vía fusión, careciendo de fundamento legal alguno lo señalado por la Administración Tributaria en el sentido que mediante la fusión se continuaba con las actividades de empresas ya existentes las que no entraban dentro de la inafectación prevista, pues ésta se refería sólo a empresas nuevas;

Que el segundo párrafo del inciso c) del artículo 64° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF del 21 de setiembre de 1994, estableció literalmente que "la empresa o sociedad que se constituya o establezca por fusión o división de empresas o sociedades ya existentes, no está comprendida en lo dispuesto en el inciso a) del artículo 116° de la Ley", a fin de excluirlas del beneficio otorgado por la Ley del Impuesto a la Renta, reconociendo así a este tipo de fusión como una forma de constitución de sociedades;


 A handwritten signature in black ink is written over a rectangular stamp. The stamp contains the text "SECRETARÍA DE FINANZAS" at the top and "LIMA" at the bottom. The signature is a stylized, cursive script.

- 2 -

Que de acuerdo a lo previsto por el inciso 8 del artículo 118° de la Constitución Política de 1993, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones, recogiendo lo que en doctrina se conoce como la reglamentación "secundum lege";

Que la disposición reglamentaria aprobada mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, introdujo una disposición contraria a lo que establecía la Ley del Impuesto a la Renta, quebrando de esta manera su carácter de subordinación, pues limitó el ámbito de aplicación de los sujetos que podían gozar de la inafectación prevista en el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando ésta había previsto una inafectación general, sin limitación alguna y que se encuadraba dentro del marco de incentivos tributarios que el legislador expedía a favor de todo este tipo de acuerdos de reorganización de sociedades en esa época;

Que el artículo 102° del Código Tributario establece que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, por lo que en el presente caso se deberá preferir lo dispuesto en el inciso a) del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774 frente al inciso c) del artículo 64° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF;

Que de otro lado, mediante el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Legislativo N° 799, se elevó a rango de ley lo dispuesto por la norma reglamentaria bajo análisis, con lo cual, recién a partir de la vigencia de dicho Decreto Legislativo, esto es a partir del ejercicio 1996, surte efecto la excepción a la inafectación;

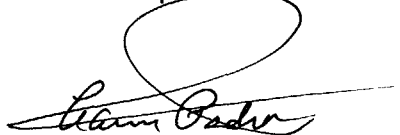
De acuerdo con el dictamen de la Vocal Padrón Freundt, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Padrón Freundt, Nué Bracamonte y Santivañez Yuli, a quien se llamó para completar Sala;

RESUELVE :


REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 065401586/SUNAT del 20 de noviembre de 1996, debiendo dejarse sin efecto la cobranza de la deuda impugnada.

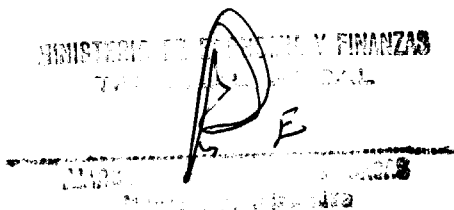
Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


PADRÓN FREUNDT
 Vocal Presidente


NUE BRACAMONTE
 Vocal


SANTIVAÑEZ YULI
 Vocal


Picón González
 Secretario Relator
 PF/mgp


 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
 TRIBUNAL FISCAL
 LIMA

EXPEDIENTE N° : 417-97
DICTAMEN : N° 0174 Vocal Padrón Freundt
INTERESADO :
ASUNTO : Renta
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 23 de julio de 1997

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL
MARCOS VIDAL DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

Señor:

representada por Rafael Quevedo Berastain, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 065401586/SUNAT del 20 de noviembre de 1996 emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago N° 061-1-06295 sobre omisión del pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de marzo de 1996.

La Administración, mediante Informe N° 107-96-SUNAT/R1-3620 que sustenta la apelada, señala que con fecha 21 de mayo de 1996 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Orden de Pago N° 061106295, el mismo que fue declarado inadmisibile mediante Resolución de Intendencia N° 065401357/SUNAT de fecha 17 de junio de 1996, al amparo del segundo párrafo del artículo 136° y el primer párrafo del artículo 140° del Código Tributario, al no haberse cumplido con el pago previo de la deuda tributaria materia de la impugnación.

Sin embargo, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 2079-4-96, se le ordenó la admisión a trámite del recurso de reclamación interpuesto sin la exigencia del pago previo de la deuda tributaria de acuerdo con el artículo 136° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816°, y se pronuncie sobre el fondo del asunto controvertido.

Sobre el particular, señala que de la verificación del sistema de recaudación se tiene que con fecha 16 de abril de 1996 la recurrente presentó la Declaración Jurada Pago mensual del Impuesto a la Renta correspondiente a marzo de 1996, declarando como deuda tributaria la suma de S/.125,254.00 compensándola con el saldo a favor consignado en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, estableciendo finalmente no tener deuda pendiente por concepto de dicho impuesto.

Dicho Saldo a Favor proviene de los ejercicios 1994 y 1995, en los cuales la recurrente considera encontrarse inafecta al Impuesto Mínimo a la Renta, por lo que se determinó el pago de regularización bajo las reglas del Régimen General, los que resultaron menores que el importe actualizado de los pagos a cuenta cancelados durante dichos ejercicios.

La Administración considera que la recurrente se encuentra afecta al Impuesto Mínimo a la Renta en los mencionados ejercicios, con lo cual se determina la inexistencia de Saldo a su Favor, no procediendo compensación alguna, siendo éste el punto controvertido en el caso de autos.

Manifiesta que de acuerdo al artículo 109° de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que el Impuesto a la Renta de los perceptores de rentas de tercera categoría no podrá ser menor al 2% del valor de sus activos netos. Asimismo, el inciso a) del artículo 116° del citado dispositivo, establecía que no se encuentran afectas al Impuesto Mínimo: "a) Las empresas productivas desde que se constituyen o establezcan hasta el ejercicio siguiente en que inician sus operaciones".

Añade que de acuerdo al artículo 64° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 122-94-EF, se establecía lo siguiente: b) a partir del ejercicio 1994 se entiende por empresas productivas, aquéllas que tienen por objeto producir bienes o prestar servicios,... (entendiendo que) inician sus operaciones en el ejercicio gravable en que realizan la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, a título oneroso.

...///

Se dispone asimismo, en su inciso c) que "...la empresa o sociedad que se constituya o establezca por fusión o división de empresas ya existentes, no está comprendida en lo dispuesto en el inciso a) del artículo 116° de la Ley".

Precisa la Administración que en consideración a que la recurrente es una empresa productiva constituida por fusión, comprendida en los alcances del inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, ésta considera que no le resulta aplicable el inciso c) del artículo 64° de su reglamento, por dos circunstancias: por incompatibilidad entre el reglamento y la Ley, y porque al ser el Impuesto a la Renta un tributo de periodicidad anual, la norma últimamente mencionada sólo rige a partir del ejercicio 1995, por lo que respecto del ejercicio 1994, su inafectación al Impuesto Mínimo sólo se regiría por lo dispuesto en el inciso a) del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774.

Señala que la inafectación del Impuesto Mínimo a la Renta se otorga a empresas nuevas que se constituyen en una etapa en la que aún no han iniciado operaciones, lo cual difiere del presente caso, pues la recurrente se creó con la finalidad de continuar con las actividades de las empresas que se fusionan, asumiendo el patrimonio de las sociedades que se fusionan, quienes a su vez se disuelven sin liquidarse, por lo que no le alcanza la inafectación dispuesta en el inciso a) del artículo 116° de la citada Ley.

Incide en que de acuerdo al artículo 2° del Decreto Legislativo N° 771 se establecen taxativamente los tributos que conforman el Sistema Tributario Nacional. Así, el Impuesto Mínimo a la Renta no constituye un impuesto con existencia propia, sino un límite que deben considerar los perceptores de renta de tercera categoría a fin de compararlo con las reglas del Régimen General. En tal sentido, los elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario a que hace referencia el segundo párrafo de la Norma X del mismo Título, están referidos al Impuesto a la Renta y no al Impuesto Mínimo a la Renta.

Añade que lo dispuesto en el inciso c) del artículo 64° no colisiona con la Norma IV del Título Preliminar del referido Código, pues la recurrente es deudora tributaria en cuanto al Impuesto a la Renta de acuerdo al artículo 14° del Decreto Legislativo N° 774. Manifiesta que las inafectaciones del Impuesto Mínimo a la Renta descritas en el artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774, no suponen que los sujetos aludidos estén fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, sino que no están obligados a realizar la comparación correspondiente.

Afirma que cuando el Reglamento precisa que algunos perceptores de rentas de tercera categoría no se encuentran comprendidos dentro de la excepción prevista en el inciso a) del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774, se está limitando a precisar lo establecido por la propia ley tributaria, sin que exista incompatibilidad alguna entre lo dispuesto por ésta y por el reglamento. Así, resulta contradictorio que se otorgue validez a la definición de empresa productiva prevista en el inciso b) del artículo 64° del Reglamento aludido y se reste validez a la precisión contenida en el inciso siguiente.

En lo que se refiere a la vigencia de las normas tributarias, de acuerdo a lo establecido por la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y en virtud de la aplicación inmediata de la Ley, se tiene que el inciso c) del artículo 64° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, rige a partir del 22 de setiembre de 1994, al haber sido publicada dicha norma el día anterior en el Diario Oficial El Peruano.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

...///

R.T.F. N° 729-4-97

MARCOS CASAS
Vocal Administrativo

Considera la Administración que en el supuesto que la norma citada precedentemente se encuentre vigente sólo a partir del ejercicio 1995, a partir del mismo las empresas constituidas por fusión estarían comprendidas en el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, aclarado por el inciso c) del artículo 64° de su Reglamento, esto es afectas al Impuesto Mínimo a la Renta, con lo cual no habría ningún saldo a favor compensable contra los pagos a cuenta del ejercicio 1996.

Afirma que la supuesta ilegalidad de la norma reglamentaria de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta impugnabile en la vía administrativa sino en la vía judicial, por lo que mantiene el criterio por el cual la recurrente se encuentra afecta al Impuesto Mínimo a la Renta en los ejercicios 1994 y 1995, no habiendo saldo compensable respecto de la deuda correspondiente al mes de marzo de 1996.

La empresa recurrente por su parte, fundamenta su apelación indicando que durante los ejercicios gravables 1994 y 1995 no ha estado afecta al Impuesto Mínimo a la Renta en aplicación del inciso a) del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774, según el cual se encontraban fuera de los alcances de este impuesto las empresas productivas desde el ejercicio en que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio siguiente a aquél en el que inicien sus actividades productivas.

Sostiene que la Orden de Pago se origina por que la Administración Tributaria ha desconocido el saldo a favor resultante de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1994 y 1995, que ha sido compensado con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de marzo de 1996 en aplicación de lo dispuesto en el artículo 87° del Decreto Legislativo N° 774, pues la Administración Tributaria al considerar que se encontraba afecta al Impuesto Mínimo a la Renta durante los ejercicios 1994 y 1995, ha imputado los pagos a cuenta efectuados a la cancelación del mismo.

Precisa que la Administración Tributaria se fundamenta en lo dispuesto por el inciso c) del artículo 64° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, considera que la ilegalidad e inconstitucionalidad de esta norma resulta evidente.

Señala que Avícola El Rocío S.A. es una empresa constituida mediante Escritura Pública de fecha 31 de diciembre de 1993, como producto de la fusión de las empresas Avícola El Rocío S.A. - antigua-, Noraves S.A., Servicios Avícolas S.A., Tradición Avícola S.A., Incubadora Libertad S.A., Avícola La Antena S.R.L. y las empresas unipersonales Avícola 507 y Avícola Rocío Mochan.

Por otro lado, aclara que por las actividades que realiza Avícola El Rocío S.A. califica como empresa productiva para efectos del Impuesto Mínimo a la Renta, conforme a lo establecido en el inciso b) del artículo 64° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF. Así, se encontró inafecta al Impuesto Mínimo desde su constitución hasta el ejercicio siguiente a aquél en el que inicio sus operaciones, tal como lo establecía el inciso a) del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta. La inafectación abarcó entonces los periodos de 1994 y 1995.

Asimismo, precisa que durante esos ejercicios no le era de aplicación el inciso c) del artículo 64° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, que señala que dicha inafectación no alcanza a empresas que se constituyeran o establecieran por fusión, como es su caso, pues dicho dispositivo no es una precisión del inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino una excepción que no se desprende de su texto.



...///

Entiende que no se debe distinguir donde la ley no distingue, por lo que la interpretación efectuada por la Administración Tributaria carece de todo sustento al intentar descifrar la finalidad de la norma en cuestión. En tal medida, si la literalidad de la norma en cuestión no ha sido discutida en forma alguna por la Administración Tributaria, no es necesario recurrir al método de interpretación finalista para determinar sus alcances, la cual en todo caso, no debe considerarse como definitiva, pues puede interpretarse que el legislador pretendió otorgar un beneficio tributario para el sector productivo en general para promover la constitución de nuevas empresas bajo cualquiera de las formas previstas por Ley.

Así, lo que la Administración Tributaria está pretendiendo realizar es arrogarse la facultad de interpretación auténtica, la cual es propia del legislador. Sobre el particular, cita artículos de Marcial Rubio Correa y Luis Araoz Villena.

Por otro lado, afirma que el Impuesto Mínimo a la Renta constituye la base del Impuesto a la Renta cuando se cumplen las condiciones establecidas por la Ley para caer en el supuesto de aquél. En tal sentido, de acuerdo a lo que señala Ataliba en su obra "Hipótesis de Incidencia Tributaria", manifiesta la recurrente que al ser el Impuesto Mínimo a la Renta una base de cálculo, es un elemento esencial de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta, por lo que de acuerdo a la Norma IV del Código Tributario, sólo por Ley o Decreto Legislativo se puede señalar este elemento. La determinación del elemento subjetivo de la relación jurídico tributaria, también debe cumplir con el principio de legalidad.

Por las razones expuestas es que considera que el inciso c) del artículo 64° del Reglamento transgrede el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, al rebasar sus alcances y al normar sobre un aspecto que sólo puede hacerse por Ley o Decreto Legislativo, así como también lo previsto en el inciso 8 del artículo 118° y artículo 51° de la Constitución Política de 1993. Con la dación del Decreto Legislativo N° 799, la cual contiene la citada excepción, se subsana la transgresión al principio de legalidad.

En el presente caso, manifiesta que del texto de la Ley no se desprende que las empresas constituidas por fusión no se encontraban dentro de su supuesto. Asimismo, tampoco se puede hacer una interpretación restrictiva de las palabras "constituir o establecer", no otorgando este carácter a las empresas constituidas por fusión, porque el enunciado de la ley es general y no permite tender a este tipo de interpretación. El marco de dicha interpretación reglamentaria se sustenta en el criterio "secundum lege" adoptado por nuestra Constitución, debiendo primar la norma de mayor jerarquía.

Finalmente, la recurrente considera que no hay contradicción en que se acepte el inciso b) del artículo 64° del Reglamento, referido al concepto de empresa productiva, por cuanto dicha precisión no transgrede la Ley reglamentada estableciendo limitaciones, sino la conceptualiza.

De lo dicho por las partes y de la legislación aplicable, cabe señalar lo siguiente:

La deuda tributaria puesta en cobranza resulta del pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de marzo de 1996, que la recurrente afirma haber compensado con el saldo resultante de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995. Sin embargo, en tanto que la Administración, durante los años 1994 y 1995, ha considerado a la recurrente sujeto afecto al Impuesto Mínimo a la Renta, imputó los pagos a cuenta efectuados a la cancelación de éste. En este sentido, el punto en controversia es la afectación de la recurrente al Impuesto Mínimo durante los ejercicios 1994 y 1995, pues de dicho extremo depende la existencia del saldo a favor de la recurrente, arrastrable al mes de marzo de 1996.

Sobre el particular se tiene que la Ley del Impuesto a la Renta vigente para los ejercicios gravables de 1994 y 1995, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, establecía lo siguiente:

"Artículo 116°.- 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".

Considerando que por las actividades de la empresa recurrente, la misma debe ser considerada como empresa productiva, uno de los extremos controvertidos radica en la forma en que la empresa recurrente se constituyó, esto es como resultado del acuerdo de fusión, celebrado mediante escritura pública de fecha 31 de diciembre de 1993, entre las empresas Avícola El Rocío S.A., Nor Aves S.A., Servicios Avícolas S.A., Tradición Avícola, Incubadora Libertad S.A., Avícola La Antena S.R.L., Avícola 507 y Avícola Rocío Mochan, así como la vigencia y legalidad del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente durante el período fiscalizado.

En tal sentido, de la copia de la Escritura de Constitución de la recurrente -Avícola El Rocío S.A.- se tiene que las empresas citadas en el párrafo precedente acordaron cada una de ellas disolverse para fusionarse entre las mismas, mediante la constitución de una nueva empresa cuya denominación fue la de Avícola El Rocío S.A.. En tal sentido, mediante el citado acuerdo de fusión se dio nacimiento a una nueva empresa, distinta y autónoma de las empresas conformantes, la cual asumió la totalidad del patrimonio de dichas empresas, careciendo de relevancia el hecho que una de las conformantes de la nueva empresa, la cual se había disuelto previamente, haya llevado la misma denominación, pues jurídicamente se está frente a dos entes con personería jurídica distinta.

Así, tomando en consideración que por el artículo 354° de la Ley General de Sociedades, la fusión es un medio de constitución de sociedades y en tanto que la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, no limitaba las formas de constitución para que las empresas productivas puedan gozar de la inafectación prevista en el inciso a) del artículo 116°, deben considerarse como incluidas dentro de dicho beneficio a las empresas constituidas vía fusión, careciendo de fundamento legal alguno lo señalado por la Administración Tributaria en el sentido que mediante la fusión se continuaba con las actividades de empresas ya existentes, las que no entraban dentro de la inafectación prevista, pues ésta se refería sólo a empresa nuevas.

Es más, el mismo Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, que en el aspecto de fondo será analizado más adelante, se refería a la fusión o división de empresas como una forma de constitución o establecimiento de sociedades a efectos de extraerla de la inafectación prevista en la Ley, recogiendo de ésta manera la fuente mercantil que regula los acuerdos de fusión.

En efecto, el artículo 354° de la Ley General de Sociedades establece lo siguiente: *"la fusión puede realizarse mediante la constitución de una nueva sociedad que asuma totalmente el patrimonio de dos o más sociedades, las que se disuelven sin liquidarse; o mediante la incorporación de una o más sociedades en otra existente, disolviéndose aquellas sin liquidarse y asumiendo la sociedad incorporante la totalidad del patrimonio de las otras sociedades."*

Asimismo, el artículo 357° de la Ley General de Sociedad señala lo siguiente: *"La escritura de constitución de la sociedad por fusión debe contener además de los datos a que se contrae el artículo 5°, los balances finales de cada una de las sociedades que se fusionen, a que hace mención el artículo anterior."*

Por otro lado, el segundo párrafo del inciso c) del artículo 64° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF del 21 de setiembre de 1994, estableció que la empresa o sociedad que se constituya o establezca por fusión o división de empresas o sociedades ya existentes, no está comprendida en el inciso a) del artículo 116° de la Ley.

Sobre la legalidad de la norma reglamentaria, se tiene que de acuerdo a lo previsto por el inciso 8 del artículo 118° de la Constitución Política de 1993, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones. Esto es, nuestra legislación se rige, en lo que se refiere a este tema, por lo que en doctrina se conoce como los reglamentos "secundum lege" (ejecutivos), o aquella sumisión de los dispositivos reglamentarios a las Leyes materia de desarrollo sin variar los términos o alcances dispuestos por éstas, en contraposición de los reglamentos "praeter lege" (independientes) y "contra legem" (de necesidad).

Dentro de dicho contexto, debe entenderse que la disposición reglamentaria aprobada mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, introdujo una disposición contraria a lo que establecía la Ley del Impuesto a la Renta, quebrando de esta manera su carácter de subordinación, pues limitó el ámbito de aplicación de los sujetos que podían gozar de la inafectación prevista en el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando ésta había previsto una inafectación general, sin limitación alguna, y que se encuadraba dentro del marco de incentivos tributarios que el legislador expedía a favor de todo este tipo de acuerdos de reorganización de sociedades en esa época.

En tal sentido, dicha norma reglamentaria está desnaturalizando y transgrediendo lo dispuesto en la Ley, pues excluye un supuesto originalmente previsto por la Ley reglamentada, como es la inafectación del Impuesto Mínimo para empresas productivas en general, a efectos de gravar un sector de aquéllas sin que medie algún supuesto que haya podido dar indicios que ése era el propósito del legislador. El ejercicio de la potestad de reglamentar las Leyes, en este caso concreto, se halla fuera de los límites impuestos por la Constitución, por lo que el ejercicio de la opción legislativa ha transgredido su propio campo de acción.

El Principio de Legalidad que se alude en los párrafos precedentes, tiene su expresión legislativa en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, por la cual sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede, crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; conceder exoneraciones y otros beneficios, entre otros elementos propios de la relación jurídica tributaria, principio que se encuentra recogido, a su vez, en el artículo 74° de la citada Constitución Política del Perú de 1993. Por lo que en aplicación del referido principio la exclusión de la empresa constituida por fusión del beneficio de no aplicación del Impuesto Mínimo concedido en el inciso a) del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774, sólo podría realizarse por ley.

De interpretarse que con la entrada en vigencia del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente debió perder el beneficio otorgado por Ley, se estaría desnaturalizando y transgrediendo lo dispuesto por la Ley reglamentada, la cual se vería recortada en su mandato por una norma de menor jerarquía, quebrándose de ésta manera el ordenamiento legal que rige nuestro sistema jurídico.

De otro lado, mediante el inciso a) del artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Legislativo N° 799, se elevó a rango de Ley lo dispuesto por la norma reglamentaria bajo análisis, con lo cual recién a partir de la vigencia de dicho Decreto Legislativo, esto es a partir del ejercicio 1996, surte efecto la excepción a la inafectación.

A handwritten signature in black ink is written over a circular official stamp. The stamp contains some illegible text and a central emblem. The signature appears to be a stylized 'P' or similar character.

Que el artículo 102° del Código Tributario establece que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, por lo que en el presente caso debe preferirse lo dispuesto en el inciso a) del artículo 116° del Decreto Legislativo N° 774 frente al inciso c) del artículo 64° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Por las razones expuestas, soy de opinión porque se **REVOQUE** la Resolución de Intendencia N° 065401586/SUNAT del 20 de noviembre de 1996, en todos sus extremos.

Salvo mejor parecer.

~~TRIBUNAL FISCAL~~
Carmen Barrón Freun
~~GARMEN BARRÓN FREUN~~
Vocal Informante

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL
PF
DIRECCIÓN GENERAL DE ASesorÍA LEGAL
DIRECCIÓN GENERAL DE ASesorÍA LEGAL

PF/mgp