

EXPEDIENTE N° : 5301-93  
 INTERESADO : MICHELL Y CIA. S.A.  
 ASUNTO : Impuesto a la Renta  
 PROCEDENCIA : Arequipa  
 FECHA : Lima, 17 de junio de 1997

Vista la apelación interpuesta por MICHELL Y CIA. S.A. representada por Juan Carlos Bustamante López de Romaña, contra la Resolución de Intendencia N° 93-110-B-04590-01 de fecha 10 de setiembre de 1993, que declara improcedente el recurso de reclamación interpuesto contra las Ordenes de Pago N°s 93-110-115-5-01283-01 y 93-110-115-J-01510-01 por omisión a los pagos a cuenta de los meses de febrero y marzo de 1993, respectivamente, dándolas por canceladas;

**CONSIDERANDO :**

Que el asunto materia de controversia es determinar si durante los meses de febrero y marzo de 1993 se podía aplicar el Impuesto Selectivo al Consumo pagado en la adquisición de Diesel 2 y de Petróleo Residual, contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1993, en aplicación del beneficio concedido por el Decreto Ley N° 25764, modificado por el Decreto Ley N° 26009;

Que el artículo 1° del Decreto Ley N° 25764 estableció que los exportadores de productos no tradicionales y los titulares de la actividad minera que exporten sus productos, cuyo precio se fije en base a cotizaciones internacionales, podrán emplear el Impuesto Selectivo al Consumo pagado en sus adquisiciones de Diesel 2 y Petróleo Residual, compensándolo con tributos que fueran ingreso del Tesoro Público o transfiriendo dicho saldo a terceros;

Que a partir del 28 de diciembre de 1992, entra en vigencia el Decreto Ley N° 26009 cuyo artículo 2° estableció que "a partir de la fecha de entrada en vigencia del presente dispositivo, el Decreto Ley N° 25764 se aplicará exclusivamente de acuerdo con las normas reglamentarias expedidas mediante Decreto Supremo por el Ministerio de Economía y Finanzas, con la opinión previa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria";

Que el Reglamento de los Decretos Leyes N°s 25764 y 26009 no ha sido dictado hasta la fecha, por lo que a partir del 28 de diciembre de 1992, los exportadores de productos no tradicionales y los exportadores de la actividad minera, se encontraban impedidos de aplicar el beneficio que les fuera otorgado por el Decreto Ley N° 25764, al no haberse dictado las normas conforme a las cuales se podría hacer uso de dicho beneficio en forma exclusiva;

Que desde la dación del Decreto Ley N° 26009 se han dictado las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 4443-2 de fecha 22 de agosto de 1995 y 675-4-96 de fecha 13 de marzo de 1996, que contienen criterios de interpretación diferentes, siendo que la segunda de las nombradas modifica el criterio establecido por la primera de ellas, sin que las mismas hayan sido publicadas como corresponde a las resoluciones que interpretan las normas con carácter general, a fin que los contribuyentes conozcan el sentido de las mismas;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS  
 TRIBUNAL FISCAL

- 2 -

Que en el caso de autos, ha existido duda razonable en la interpretación del Decreto Ley N° 26009 por la recurrente, la cual recién le está siendo aclarada con la presente resolución, conforme lo dispone el artículo 170°, inciso a) del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859;

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

Con los vocales Padrón Freundt, Nué Bracamonte y Salas Lozada;

**RESUELVE :**

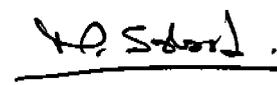
1.- **REVOCAR EN PARTE** la Resolución de Intendencia N° 93-110-B-04590-01 de fecha 10 de setiembre de 1993, debiendo la Administración proceder a la devolución de los intereses pagados por los pagos a cuenta de los meses de febrero y marzo de 1993, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

2.- **DISPONER** que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 154° del Código Tributario deberá ser publicada en el Diario Oficial "El Peruano".

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

  
PADRON FREUNDT  
Vocal Presidente

  
NUE BRACAMONTE  
Vocal

  
SALAS LOZADA  
Vocal

  
Picón González  
Secretario Relator  
PF/mgp

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

  
MARCOS EDERY DE LAS CASAS  
Vocal Administrativo

EXPEDIENTE N° : 5301-93  
DICTAMEN : N° 0138 Vocal Padrón Freundt  
INTERESADO : MICHELL Y CIA. S.A.  
ASUNTO : Impuesto a la Renta  
PROCEDENCIA : Arequipa  
FECHA : Lima, 17 de junio de 1997

MARCOS FEBRY DE LAS CASAS  
Vocal Administrativo

Señor :

MICHELL Y CIA. S.A. representada por Juan Carlos Bustamante López de Romaña, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 93-110-B-04590-01 de fecha 10 de setiembre de 1993, que declara improcedente el recurso de reclamación interpuesto contra las Ordenes de Pago N° 93-110-115-5-01283-01 y 93-110-115-J-01510-01 por omisión a los pagos a cuenta de los meses de febrero y marzo de 1993, respectivamente, dándolas por canceladas.

I. La Resolución de Intendencia apelada se sustenta en lo señalado en el Informe N° 0202-93-SUNAT/JR, en el que se manifiesta lo siguiente:

1. Del análisis de la reclamación se desprende que la contribuyente presentó con fechas 12 de marzo y 19 de abril de 1993, según lo dispone la Resolución de Superintendencia N° 211-92-EF/SUNAT de fecha 30 de noviembre de 1993, las Declaraciones Pago de Tributos N°s 398326 y 406841 correspondientes a los períodos tributarios febrero y marzo del ejercicio gravable 1993, respectivamente.
2. Por Decreto Ley N° 25764 de fecha 01 de octubre de 1992, se otorgó a los exportadores de productos no tradicionales el derecho a compensar de sus Impuestos a la Renta y al Patrimonio Empresarial, el Impuesto Selectivo al Consumo pagado en sus adquisiciones de Diesel 2 y Petróleo Residual. Dicha compensación era de aplicación automática tanto contra los pagos a cuenta como contra los pagos de regularización de dichos impuestos.
3. Con fecha 07 de diciembre de 1993, se promulgó el Decreto Ley N° 26009, el mismo que en su artículo 2° dispuso que a partir de la fecha de su entrada en vigencia, el Decreto Ley N° 25764 se aplicaría exclusivamente de acuerdo a las normas reglamentarias que se expidieran por Decreto Supremo del Ministerio de Economía y Finanzas con la opinión previa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, SUNAT.
4. Asimismo, el artículo 3° del Decreto Ley N° 26009 dispuso que el mismo, entraría en vigencia a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", es decir, que el mencionado Decreto rige desde el día 28 de diciembre de 1992.
5. En tal sentido, y no habiéndose emitido a la fecha las normas reglamentarias a que se hace mención en el artículo 2° del Decreto Ley N° 26009, vigente desde el día 28 de diciembre de 1992, la contribuyente no se encuentra facultada a hacer uso del beneficio tributario contenido en el Decreto Ley N° 25764.

II. La recurrente en su recurso de apelación señala lo siguiente:

1. Es una empresa exportadora no tradicional que para su proceso productivo, usa Diesel 2 y Petróleo Residual, productos que están afectos al Impuesto Selectivo al Consumo.
2. Conforme al Decreto Ley N° 25764 del 07 de octubre de 1992, publicado el 15 de octubre de 1992 y vigente desde el día de su publicación (artículo 3°), tiene derecho a compensar el Impuesto Selectivo al Consumo, pagado en la adquisición de Diesel 2 y Residual, con los Impuestos a la Renta y Patrimonio Empresarial (artículo 1°), aplicación que es automática (segundo párrafo del artículo 1°).

3. Si bien con fecha 27 de diciembre de 1992, se publicó el Decreto Ley N° 26009, estableciendo que a partir de su vigencia, el Decreto Ley N° 25764, se aplicará exclusivamente de acuerdo con las normas reglamentarias expedidas por Decreto Supremo (artículo 2°), el hecho que el Gobierno no haya expedido el dispositivo legal referido, no enerva ni puede enervar la aplicación del Decreto Ley N° 25764, máxime que el mismo no está derogado y que en su artículo 1°, segundo párrafo, establece que su aplicación es automática, caso contrario, estaría frente a una sui géneris forma de "vacatio legis", ad eternum, pues al Estado le bastaría no expedir jamás tal reglamento, cuya consecuencia sería la inaplicabilidad del Decreto Ley N° 25764, situación que es inadmisibles por antijurídica.
4. La posición asumida por la Intendencia Regional, afecta la credibilidad del Gobierno que propugna la confianza necesaria para la inversión nacional y extranjera, además de ser antijurídica.
5. Solicita la devolución de la suma pagada por ella ante la inminencia de la cobranza coactiva.

III. De lo dicho por las partes y de los documentos que obran en autos, se desprende lo siguiente:

1. El asunto materia de controversia es determinar si durante los meses de febrero y marzo de 1993 se podía aplicar el Impuesto Selectivo al Consumo pagado en la adquisición de Diesel 2 y de Petróleo Residual, contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1993, en aplicación del beneficio concedido por el Decreto Ley N° 25764, modificado por el Decreto Ley N° 26009.
2. La Administración Tributaria declara improcedente la reclamación interpuesta por la recurrente contra las Ordenes de Pago N° 93-110-115-J-01283-01 y 93-110-115-J-01510-01, al haber aplicado el importe pagado en la adquisición de diesel y petróleo residual, en aplicación de lo dispuesto en los Decretos Ley N°s 25764 y 26009, por considerar que dicho beneficio se encontraba vigente, pues la falta de expedición de la norma reglamentaria no impedía su aplicación automática.
3. El Decreto Ley N° 25764 en su artículo 1° literalmente establece que: "Los exportadores de productos no tradicionales y los titulares de la actividad minera que exporten sus productos, cuyos precio se fije en base a cotizaciones internacionales, tendrán el derecho a compensar de sus Impuestos a la Renta y al Patrimonio Empresarial, el Impuesto Selectivo al Consumo pagado en sus adquisiciones de Diesel 2 y de Petróleo Residual.

La compensación a que se refiere el párrafo anterior, es de aplicación automática tanto contra los pagos a cuenta como de regularización de los mencionados impuestos.

Si los exportadores indicados en el primer párrafo no tuvieran Impuesto a la Renta o al Patrimonio Empresarial que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes, podrán compensar dicho Impuesto Selectivo al Consumo con cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público.

En el caso que no fuera posible ejercer las opciones señaladas anteriormente, se podrán transferir el saldo existente a terceros. Tanto las compensaciones como las transferencias a terceros, deberán ser comunicadas a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, dentro del mismo mes en que sean efectuadas."

R.T.F. N° 659-4-97

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDUARDO DE LAS CASAS  
Administrativo

4. A partir del 28 de diciembre de 1992, entra en vigencia el Decreto Ley N° 26009 cuyo artículo 2° estableció que "A partir de la fecha de entrada en vigencia del presente dispositivo, el Decreto Ley N° 25764 se aplicará exclusivamente de acuerdo con las normas reglamentarias expedidas mediante Decreto Supremo por el Ministerio de Economía y Finanzas, con la opinión previa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria".
5. El Reglamento de los Decretos Leyes N°s 25764 y 26009 no ha sido dictado hasta la fecha, por lo que a partir del 28 de diciembre de 1992, los exportadores de productos no tradicionales y los exportadores de la actividad minera, se encontraban impedidos de aplicar el beneficio que les fuera otorgado por el Decreto Ley N° 25764, al no haberse dictado las normas conforme a las cuales se podría hacer uso de dicho beneficio en forma exclusiva, el cual incluye la posibilidad de transferir a terceros el saldo del Impuesto Selectivo al Consumo pagado con la adquisición o importación del Diesel 2 y el Petróleo Residual que no hubiera podido ser compensado con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio Empresarial.
6. Finalmente, con fecha 31 de diciembre de 1993 se publica el Decreto Legislativo N° 775, el cual en su Octava Disposición Complementaria deroga los Decretos Leyes N°s 25764 y 26009, y dispone que por Decreto Supremo se dictarán las medidas que correspondan como consecuencia de la derogatoria dispuesta por esta norma.
7. Si bien la Norma IV del Código Tributario, el artículo 74° de la Constitución vigente y el artículo 139° de la Constitución anterior, establecen que sólo por ley se crean, modifican, derogan y se establecen exoneraciones, ello no implica que por una norma con rango de ley, como es el Decreto Ley N° 26009 no pueda establecerse que el beneficio otorgado por una ley anterior, como es el caso de la Ley N° 25764, quede limitado en su aplicación, sujetándolo a que el beneficio se aplique en la forma en que se establezca por Decreto Supremo, situación que es la de los Decretos Leyes N°s 25764 y 26009.
8. La no promulgación del Decreto Supremo que debía establecer la forma exclusiva en que se podría aplicar el beneficio otorgado por la Ley N° 25764, no autoriza al contribuyente a aplicar el beneficio en forma distinta, de allí que la Octava Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 775, en su segundo párrafo tiene presente esta situación y dispone que se dicten las medidas correspondientes en razón de la derogatoria de los referidos beneficios.
9. La recurrente solicita que se le devuelva la suma pagada por ella ante la inminencia de la cobranza coactiva iniciada en su contra. La Administración Tributaria dio por canceladas las Ordenes de Pago en la Resolución de Intendencia recurrida, por lo que en el presente caso corresponde pronunciarse también sobre este extremo.
10. El artículo 170° del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859, en su numeral 1, vigente en la fecha en que se hizo uso del beneficio, señalaba lo siguiente:

"No procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando:

1. El no pago oportuno del tributo o la infracción resulta de la interpretación equivocada de una norma, siempre que el sentido de dicha norma haya sido aclarado por una disposición legal o por la Administración Tributaria o interpretada de modo expreso y con carácter general por el Tribunal Fiscal, con posterioridad al no pago oportuno o la comisión de la infracción.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

En el presente caso, sobre el asunto materia de autos han sido emitidas diferentes Resoluciones del Tribunal Fiscal, como es el caso de la N° 4443-2 de fecha 22 de agosto de 1995 y la N° 675-4-96 del 13 de marzo de 1996, que contienen criterios de interpretación diferentes, siendo que la segunda modifica el criterio adoptado en la primera de ellas, pero sin que las mismas hayan sido publicadas, como corresponde a las resoluciones que interpretan las normas con carácter general a fin que los contribuyentes conozcan el sentido de las mismas. Por tal motivo, siendo que ha existido duda razonable en la interpretación del Decreto Ley N° 26009 por la recurrente, la cual recién está siendo aclarada con la resolución que resuelve su caso, soy de opinión de no aplicar intereses en el caso de autos, por encontrarse comprendido en el inciso a) del artículo 170° del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859.

11. A mayor abundamiento, cabe señalar que en el presente caso es aplicable el artículo 170°, inciso a) del Código Tributario vigente en el período en que se aplicó el beneficio, pues se trata de causales eximentes de sanción y de intereses, por lo que debe aplicarse la norma vigente en la fecha en que se produjeron los hechos, esto es en los meses de febrero, marzo y abril de 1993.

Por lo antes expuesto, soy de opinión de REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 93-110-B-04590-01 de fecha 10 de setiembre de 1993, debiendo la Administración proceder a la devolución de los intereses pagados por los pagos a cuenta de los meses de febrero y marzo de 1993, y CONFIRMARLA en lo demás que contiene.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL  
*Carmen Padron*  
CARMEN PADRON FREUNDT  
Vocal Interimante

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL  
*Marcos Eberly*  
MARCOS EBERLY DE LAS CASAS  
Vocal Administrativo

PF/mgp