



Tribunal Fiscal

Nº 06544-5-2005

EXPEDIENTES N°s. : 4821-03 y 4829-03
INTERESADO : **AGROINDUSTRIAS SAN ANDRÉS S.A.C.**
ASUNTO : PERTA - AGRARIA
PROCEDENCIA : Cañete
FECHA : Lima, 26 de octubre de 2005

VISTAS las apelaciones interpuestas por **AGROINDUSTRIAS SAN ANDRÉS S.A.C.** contra las Resoluciones de Oficina Zonal N°s. 223402377 y 223402378 de 16 de mayo de 2003, emitidas por la Oficina Zonal Cañete de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que la declararon no acogida a la Ley de Reestructuración Empresarial de las Empresas Agrarias - PERTA - AGRARIA aprobada por Decreto Legislativo N° 877.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde disponer la acumulación de los Expedientes N°s. 4821-03 y 4829-03, al guardar conexión entre sí.

Que el 11 de diciembre de 1996, la recurrente presentó su solicitud de acogimiento al Régimen de Fraccionamiento Especial aprobado por Decreto Legislativo N° 848 (REFES) mediante Formularios 4816 con N°s. de Orden 00328159 y 00317186, por deudas correspondientes al Tesoro y al FONAVI, efectuando el pago de la cuota inicial y de las cinco cuotas siguientes.

Que mediante escritos presentados el 27 de agosto de 1997, la recurrente comunicó a la Administración su desistimiento al régimen del Decreto Legislativo N° 848 y en la misma fecha, solicitó, mediante Formularios 4873 y Anexos Formulario 4875 el acogimiento de la misma deuda al Programa Extraordinario de Regularización Tributaria PERTA - AGRARIA aprobado mediante Decreto Legislativo N° 877, Ley de Reestructuración Empresarial de las Empresas Agrarias, abonando su deuda al contado.

Que sin embargo, la Administración consideró que dicha solicitud no resultaba procedente pues si bien la recurrente cumplía con los requisitos establecidos por las normas aplicables, al haber optado por acoger sus deudas al régimen del Decreto Legislativo N° 848, ya no podía acogerse al PERTA - AGRARIA, ello en aplicación del artículo 6° del Decreto Legislativo N° 877 y del artículo 5° del Decreto Supremo N° 107-98-EF, que lo reglamentó, según los cuales los contribuyentes debían optar, en forma excluyente, entre los beneficios del PERTA - AGRARIA o del Decreto Legislativo N° 848.

Que al respecto, la recurrente sostiene que de acuerdo con el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 877, los sujetos del beneficio podían optar en forma excluyente entre los beneficios de fraccionamiento de la citada norma y los contemplados en el Decreto Legislativo N° 848, es decir, sólo podían acceder a uno sólo por la totalidad de sus obligaciones pendientes de pago, pero siendo que el primer reglamento del PERTA - AGRARIA recién fue publicado en abril de 1997, al 11 de diciembre de 1996 no era posible ejercer dicha opción.

Que anota que no resulta procedente que la Administración sustente su pronunciamiento en el artículo 5° del Decreto Supremo N° 107-98-EF, pues su solicitud de acogimiento fue presentada con anterioridad a su vigencia, siéndole más bien de aplicación las disposiciones reglamentarias aprobadas por Decreto Supremo N° 38-97-EF, norma que se limitaba a establecer el procedimiento que debían seguir los deudores tributarios para acoger a dicho beneficio aquella deuda proveniente de un fraccionamiento o aplazamiento anterior, sin excluir a aquella deuda que hubiera sido acogida al REFES.

CA [firmas]



Tribunal Fiscal

Nº 06544-5-2005

Que agrega que lo establecido en la tercera disposición transitoria y final del Decreto Supremo Nº 107-98-EF, según la cual, los sujetos que optaron por acogerse al Decreto Legislativo Nº 848 no podían acogerse al PERTA - AGRARIA, supone la introducción de una disposición no prevista en dicha norma y por tanto no puede tener efectos retroactivos.

Que finalmente sostiene que en el supuesto que se considere que no es procedente su acogimiento al PERTA - AGRARIA, se debe declarar que la deuda acogida a los beneficios del Decreto Legislativo Nº 848 se encuentra prescrita, no siéndole de aplicación la causal de suspensión establecida en el literal e) del artículo 46º del Código Tributario, conforme con el cual, la prescripción se suspende durante el plazo que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria, pues ésta recién entró en vigencia en agosto de 2000, según la modificatoria dispuesta por la Ley Nº 27335, esto es, con posterioridad a la presentación de su solicitud de acogimiento al mencionado beneficio, más aun cuando a la fecha indicada, ya habría incurrido en causal de pérdida al no haber efectuado el pago de dos cuotas consecutivas, si se toma en cuenta que desde agosto de 1997 dejó de pagar las cuotas del REFES.

Que es materia de controversia determinar si la recurrente podía acoger al PERTA - AGRARIA, las deudas que anteriormente habían sido acogidas al beneficio regulado por el Decreto Legislativo Nº 848.

Que mediante Decreto Legislativo Nº 848, publicado el 26 de setiembre de 1996, se estableció con carácter excepcional y por única vez, el Régimen de Fraccionamiento Especial para las deudas recaudadas y administradas por, entre otros organismos, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT, incluido el Fondo Nacional de Vivienda -FONAVI, el Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción -SENCICO, el Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial -SENATI, la Superintendencia Nacional de Aduanas -ADUANAS, la Oficina de Normalización Previsional -ONP, el Instituto Peruano de Seguridad Social -IPSS, entre otros, habiendo vencido el plazo para acogerse a este beneficio el 16 de diciembre de 1996.

Que a través del Decreto Legislativo Nº 877, publicado el 7 de noviembre de 1996, se incorporó dentro de los alcances del Programa Extraordinario de Regularización Tributaria, regulado por el Decreto Legislativo Nº 802, a las personas naturales y jurídicas que desarrollasen principalmente cultivos y/o crianzas, así como a las empresas de operación y mantenimiento de infraestructura de riego constituidas por los usuarios de agua de los distritos de riego, señaladas en el artículo 2º, para que puedan acogerse con arreglo a las normas del decreto legislativo.

Que el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 877 dispuso que las personas naturales y jurídicas comprendidas en el artículo 2º podían optar, en forma excluyente, entre los beneficios de fraccionamiento que se les concedía en el Decreto Legislativo Nº 877 y los del Decreto Legislativo Nº 848.

Que de las normas expuestas se advierte que a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 877, se encontraba también vigente el Decreto Legislativo Nº 848, coexistiendo dos regímenes, por lo que corresponde determinar los términos en que debe entenderse el mencionado artículo 6º del primero de los cuerpos legislativos mencionados.

Que en este contexto, se han suscitado dos interpretaciones, una que considera que conforme con el referido artículo 6º, los sujetos del beneficio podían acoger a este último régimen, una deuda que había sido acogida al Decreto Legislativo Nº 848 y otra conforme al cual ello no era posible.

Que mediante Acuerdo de 21 de octubre de 2005, se aprobó la primera de dichas interpretaciones según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2005-36, de conformidad con los fundamentos que a continuación se reproducen.

C¹ *[Firma]* f *[Firma]* 2



Tribunal Fiscal

Nº 06544-5-2005

"Mediante el Decreto Legislativo Nº 877, vigente desde el 8 de noviembre de 1996, se aprobó la Ley de Reestructuración Empresarial de las Empresas Agrarias, por la que se incorporó dentro de los alcances del Programa Extraordinario de Regularización Tributaria –PERTA - AGRARIA, a las personas naturales y jurídicas que desarrollaran principalmente cultivos y/o crianzas, así como a las empresas de operación y mantenimiento de infraestructura de riego constituidas por los usuarios de agua de los distritos de riego, señaladas en el artículo 2º del decreto.

En su artículo 1º, el citado decreto dispuso que el reglamento precisaría los términos y condiciones para acogerse a dicho beneficio, y en su artículo 13º, que mediante decreto supremo se dictarían las normas complementarias para la aplicación de sus disposiciones, ya que si bien estableció las reglas generales para tal acogimiento, no precisó todas sus condiciones, como la tasa de interés aplicable a la deuda sujeta a la modalidad de pago fraccionado, incluyendo el aplazamiento, la regularización de las infracciones formales a efecto de su extinción, el procedimiento para el pago en especie, entre otros. El Reglamento de la Ley de Reestructuración Empresarial de las Empresas Agrarias en mención, recién fue aprobado mediante el Decreto Supremo Nº 038-97-EF, vigente a partir del 18 de abril de 1997.

Asimismo, el citado decreto legislativo, en su artículo 3º, señaló que a sus efectos se consideraba deuda tributaria, los tributos provenientes del incumplimiento de obligaciones sustanciales y demás adeudos generados hasta el 30 de junio de 1996, cualquiera fuera su estado, siendo que la deuda tributaria susceptible de acogimiento al programa era aquella no cancelada al vencimiento de la obligación.

A la fecha de entrada en vigencia del decreto en mención, se encontraba vigente el Decreto Legislativo Nº 848 (vigente desde el 27 de setiembre de 1996), por el que se aprobó el Régimen de Fraccionamiento Especial al que podían acogerse las personas que tuviesen deudas pendientes con diversas instituciones recaudadoras del Estado. El plazo para acogerse a tal régimen venció el 16 de diciembre de 1996.

Teniendo en cuenta el marco normativo en mención, a partir del 8 de noviembre de 1996, existían dos regímenes a los que los deudores tributarios que se encontraban dentro de sus alcances podían en principio acoger sus deudas, el del Decreto Legislativo Nº 848 y el Decreto Legislativo Nº 877, sin embargo a dicha fecha no estaban establecidas todas las condiciones y términos de este último régimen, sino hasta la entrada en vigencia de su reglamento, esto es, el 18 de abril de 1997.

Tratándose de deudas que hubieran estado acogidas a fraccionamientos a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 877, el beneficio recogido en esta última norma, era en principio también aplicable, pues su artículo 3º establecía que se consideraba deuda, los tributos provenientes del incumplimiento de obligaciones sustanciales y demás adeudos generados hasta el 30 de junio de 1996, cualquiera fuera su estado.

De acuerdo con tal norma, y considerando que en los casos de regímenes de aplazamiento y/o fraccionamiento las deudas incluidas en ellos son recalculadas aplicando una tasa de interés especial, generándose en consecuencia una nueva y única deuda, para efectos de acoger al Decreto Legislativo Nº 877 la deuda proveniente de un fraccionamiento o aplazamiento (ya sea por desistimiento o pérdida), se tendría que considerar el monto total de la nueva deuda pendiente de pago.

En ese sentido, el artículo 6º del reglamento del Decreto Legislativo Nº 877 estableció que tratándose de deudas tributarias que hubieran estado acogidas a un aplazamiento y/o fraccionamiento, o beneficio de regularización vigente, pendiente de pago o en caso que se hubiera producido la pérdida del mismo, el monto a considerar para efecto del acogimiento sería el saldo no cancelado al momento de acogerse al beneficio o al momento de la pérdida, de ser el caso.

gd 3

C) [firmas]



Tribunal Fiscal

Nº 06544-5-2005

Sobre el particular, en la R.T.F. Nº 03578-5-2004 de 28 de mayo de 2004 se indicó que para efectos del acogimiento al PERTA - AGRARIA, la deuda sería el monto no cancelado del tributo insoluto acogido al fraccionamiento anterior, y pendiente de pago, quedando excluidos los intereses del saldo no pagado (tanto los moratorios, como los de fraccionamiento).

Respecto de las deudas acogidas al régimen regulado por el Decreto Legislativo Nº 848, el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 877, señaló expresamente y como norma especial, que las personas naturales y jurídicas comprendidas en los alcances de la norma, podían optar, en forma excluyente, entre los beneficios de fraccionamiento que concedía, o el beneficio de fraccionamiento establecido en el Decreto Legislativo Nº 848.

Desde una primera interpretación del artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 877, se podría entender que "optar en forma excluyente" entre ambos regímenes, implicaba únicamente que los contribuyentes no podían tener deudas acogidas a uno u otro beneficio a la vez, sino a uno sólo, siendo en ese sentido posible acoger al Decreto Legislativo Nº 877, deudas que hubieran sido inicialmente acogidas al Decreto Legislativo Nº 848 (y cuando estaba vigente el PERTA - AGRARIA), en la medida que se accediera sólo a un beneficio.

En efecto, bajo esta interpretación, la opción podría darse en cualquier momento, incluyendo la posibilidad de que estando vigente el PERTA - AGRARIA, un sujeto hubiera elegido acoger sus deudas al beneficio del Decreto Legislativo Nº 848, pero con posterioridad, ya sea por pérdida o renuncia a este último beneficio, decidiera acoger la deuda proveniente de dicho fraccionamiento al PERTA - AGRARIA.

Sin embargo, dicho supuesto no necesitaba de norma especial alguna, pues la imposibilidad de acoger una deuda al PERTA - AGRARIA y a otros fraccionamientos a la vez (incluido el del Decreto Legislativo Nº 848), se desprende de lo señalado por el propio artículo 3º del Decreto Legislativo Nº 877, que establecía que se consideraba deuda tributaria, los tributos provenientes del incumplimiento de obligaciones sustanciales y demás adeudos generados hasta el 30 de junio de 1996, cualquiera fuera su estado, siendo deuda susceptible de acogimiento aquella no cancelada al vencimiento de la obligación. En ese sentido, se consideraba como deuda materia de acogimiento a aquellas generadas hasta el 30 de junio de 1996, inclusive si se encontraban en algún fraccionamiento.

Conforme se advierte de lo señalado por estas últimas normas, se encontraba regulada la posibilidad de acoger al PERTA - AGRARIA, deudas provenientes de un fraccionamiento distinto, sin límite alguno más que el referido a que se tratasen de beneficios excluyentes, es decir, que la deuda sólo se acogiese a uno de los dos beneficios.

Entonces, no era necesaria la existencia de una norma especial que regulara el mismo supuesto exclusivamente para las deudas acogidas al Decreto Legislativo Nº 848, por lo que el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 877 sólo se justifica si se refería a un supuesto distinto.

De ahí, que adquiere relevancia y se justifica una segunda interpretación, por la cual la mencionada norma regula un supuesto específico para el acogimiento al PERTA - AGRARIA de deudas originadas en el régimen regulado por el Decreto Legislativo Nº 848.

En ese sentido, la referencia a "optar en forma excluyente" está dirigida a regular el supuesto de los deudores que se encontraban dentro del ámbito de aplicación de los regímenes establecidos por los Decretos Legislativos Nºs. 848 y 877, y que por lo tanto podían optar entre ambos, de tal forma que su elección por el Decreto Legislativo Nº 848, impedía que posteriormente incluyeran la deuda proveniente de este último régimen en el del Decreto Legislativo Nº 877, ya sea por haberse declarado su pérdida o

c r t
4



Tribunal Fiscal

Nº 06544-5-2005

renunciado al mismo, toda vez que tales circunstancias no eliminaban de modo alguno los efectos de su acogimiento.

Ahora bien, atendiendo a que según esta última interpretación el supuesto a que se refiere el artículo 6º en mención, es el de los deudores que estando potencialmente comprendidos dentro de los alcances de los mencionados decretos legislativos, podían optar entre los beneficios de cada uno de ellos, siendo la opción que eligieran, excluyente de la otra, debe analizarse si efectivamente tales sujetos tenían la posibilidad real de elegir entre los beneficios de uno u otro régimen, a partir de la evaluación de sus condiciones, a efecto de ser coherentes con la interpretación esbozada.

Ello, por cuanto la opción en forma excluyente a que alude el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 877, sólo podría ejercerse en la medida que existiese la posibilidad de elegir entre los beneficios de ambos regímenes, entendiéndose como tal aquella derivada de la evaluación de los beneficios y condiciones de estos últimos.

En ese sentido, a fin que los deudores hubiesen podido optar entre los mencionados regímenes, el que les resultase más favorable a su situación, las condiciones de ambos debieron estar previamente establecidas, para que pudieran evaluar los beneficios que cada uno otorgaba.

Como se anotó anteriormente, los términos y condiciones del régimen aprobado por el Decreto Legislativo Nº 877, recién fueron precisados con la entrada en vigencia de su reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 038-97-EF (18 de abril de 1997), esto es, cuando ya había vencido el plazo para acogerse al régimen previsto por el Decreto Legislativo Nº 848 (16 de diciembre de 1996). En efecto, mediante el citado reglamento se precisaron, entre otros, la tasa de interés aplicable a la deuda sujeta a la modalidad de pago fraccionado, incluyendo el aplazamiento, el procedimiento para el pago en especie, el plazo de vencimiento de las cuotas de fraccionamiento y del pago de la deuda en caso de la modalidad de pago al contado, las causales de pérdida del beneficio, las infracciones formales que debían ser materia de regularización a efecto de su extinción así como el procedimiento de regularización de tales infracciones.

Estando a dicha situación, se advierte que los deudores no estuvieron en la posibilidad de elegir entre ambos regímenes, por cuanto los beneficios del régimen del Decreto Legislativo Nº 877 no estuvieron regulados en su totalidad, sino hasta que ya era imposible materializarse el acogimiento al régimen del Decreto Legislativo Nº 848. Así, se tiene que si bien el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 877 dispuso que los deudores podían optar entre los beneficios de ambos regímenes, en forma excluyente, en los hechos estuvieron impedidos de hacerlo.

En ese orden de ideas, sólo cabe entender que el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 877 estableció dicha opción, bajo el entendido que el reglamento que precisaría los términos y condiciones del régimen que aprobó, sería publicado y entraría en vigencia con anterioridad al vencimiento del plazo para el acogimiento al Decreto Legislativo Nº 848, siendo únicamente en tal hipótesis, posible que los deudores hubiesen podido optar por el régimen que les resultase más beneficioso, lo que no sucedió, conforme se ha indicado anteriormente.

En consecuencia, la norma en mención devino en inaplicable, al no haberse dado en los hechos las condiciones para su aplicación, esto es, la posibilidad real de optar entre los beneficios de los regímenes regulados por los Decretos Legislativos Nros. 877 y 848, siendo, en consecuencia, también inaplicables las precisiones introducidas por el segundo párrafo del artículo 5º y la Tercera Disposición Final del Decreto Supremo Nº 107-98-EF, en relación con el citado artículo 6º.

C 1



Tribunal Fiscal

Nº 06544-5-2005

Por tanto, procede aceptar el acogimiento del saldo proveniente del régimen del Decreto Legislativo Nº 848 al del previsto por el Decreto Legislativo Nº 877, ya sea por haberse declarado su pérdida o renunciado al mismo, considerando que el acogimiento al Decreto Legislativo Nº 848 no implicó de modo alguno que se hubiese optado entre ambos regímenes, debido a la imposibilidad antes indicada."

Que por las consideraciones antes expuestas, siendo que la recurrente renunció al beneficio del Decreto Legislativo Nº 848 optando por acoger su deuda al PERTA - AGRARIA, dicho acogimiento resulta válido, por lo que procede dejar sin efecto lo resuelto por la Administración y acoger la pretensión de la recurrente.

Que en cuanto a la prescripción planteada por la recurrente respecto de la deuda que derivó del acogimiento al REFES y al cual renunció, ésta señaló que se encontraba condicionada al supuesto que se declarase improcedente su acogimiento al PERTA - AGRARIA, ello bajo el entendido que de resolverse lo contrario y habiendo cancelado al contado la deuda, su argumentación no resultaba válida; en consecuencia, habiéndose amparado su acogimiento al mencionado beneficio, no procede emitir pronunciamiento sobre tal extremo.

Que corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Código Tributario, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102º, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiendo, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalar dicho carácter y disponer su publicación en el diario oficial.

Que finalmente cabe anotar que el 4 de julio de 2005 se llevó a cabo el informe oral con la asistencia de ambas partes, según Constancia Nº 271-2005-EF/TF, que obra en el Expediente Nº 4821-03.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Pinto de Aliaga, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los Expedientes N°s. 4821-03 y 4829-03.
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Oficina Zonal N°s. 223402377 y 223402378 de 16 de mayo de 2003.
3. **DECLARAR** que de conformidad con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 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:

"De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6º de la Ley de Reestructuración Empresarial de las Empresas Agrarias, aprobada por el Decreto Legislativo Nº 877, el deudor debía optar por acogerse al régimen establecido por dicha ley o al previsto por el Decreto Legislativo Nº 848, por lo que una vez que optara por acogerse a este último, no podía acogerse al régimen del Decreto Legislativo Nº 877, aunque renunciara o se desistiera del mismo.

C A [firmas] 6



Tribunal Fiscal

Nº 06544-5-2005


Sin embargo, atendiendo a que las condiciones y términos del régimen aprobado por el Decreto Legislativo N° 877, recién fueron precisados con posterioridad al vencimiento del plazo para acogerse al Decreto Legislativo N° 848, el deudor no estuvo en posibilidad real de optar entre ambos regímenes, deviniendo en consecuencia en inaplicable el artículo 6º de la citada ley, por lo que debe aceptarse el acogimiento del saldo proveniente del régimen del Decreto Legislativo N° 848 al del previsto por el Decreto Legislativo N° 877, ya sea por haberse declarado su pérdida o renunciado al mismo”.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA


OLANO SILVA
VOCAL


PINTO DE ALÍAGA
VOCAL


Ezeta Carpio
Secretario Relator
CHQ/EC/MB/njt.