

INFORME N.º 0185-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución, tratándose de saldos a favor provenientes del saldo a favor del exportador, retenciones y percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) y saldo a favor del Impuesto a la Renta, arrastrados y acumulados vía declaración jurada en forma mensual o anual a los periodos o ejercicios siguientes.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias, (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N.º 126-94-EF, publicado el 29.9.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo 43º del TUO del Código Tributario, la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

Asimismo, el artículo 44º del citado TUO señala que el término prescriptorio se computará, entre otros:

- Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución (numeral 5).
- Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos (numeral 6).

Por su parte, el numeral 4 del artículo 45º del mismo TUO dispone que el plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe, entre otros, por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación y por la

compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio; siendo que de acuerdo con el último párrafo de dicho artículo 45°, el nuevo término prescriptorio se computa desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de los créditos tributarios, sea que correspondan a pagos indebidos o en exceso o a otros conceptos reconocidos por ley, se computa a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se produce el nacimiento del crédito respectivo; plazo que debe ser computado verificando la ocurrencia de causales de suspensión o interrupción de la prescripción, siendo que esta última se produce, entre otros, con la compensación automática, la presentación de la solicitud de devolución o compensación o cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.

2. Ahora bien, tratándose de los créditos materia de consulta, se tiene lo siguiente:

a) Saldo a favor Materia de Beneficio

De acuerdo con el artículo 34° del TUO de la Ley del IGV, el monto de este Impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el Reglamento; siendo que a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII del mencionado TUO.

Por su parte, el artículo 35° del mismo TUO prevé que el saldo a favor antes referido se deducirá del Impuesto Bruto, si lo hubiere, de cargo del exportador; agregando la norma que, de no ser posible esa deducción en el periodo por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber este saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta y, en su defecto, con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente.

Añade el citado artículo que en el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, la que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que conforme a lo indicado en el artículo 3° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, el Saldo a Favor por Exportación (SFE) se deducirá del Impuesto Bruto del IGV a cargo del exportador y de quedar un monto a su favor, éste se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB), del cual se deducirá las compensaciones efectuadas, pudiendo -en su caso- solicitarse la devolución del remanente.

Asimismo, según lo dispuesto en el artículo 4° del mismo Reglamento, la compensación y devolución antes referidas tendrán como límite un porcentaje equivalente a la tasa del IGV incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal (IPM), sobre las exportaciones realizadas en el periodo. El SFMB que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como SFE a los meses siguientes, además de aquel SFMB cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el aludido límite.

Conforme fluye de las normas antes citadas, el SFMB constituye un crédito por tributos, originado por un concepto distinto a los pagos en exceso o indebidos⁽¹⁾, el cual puede ser arrastrado y, en su caso, compensado automáticamente⁽²⁾ por el contribuyente que tiene la calidad de exportador, o en su defecto, solicitarse su devolución.

b) Retenciones y Percepciones del IGV

De acuerdo con el artículo 31° del TUO de la Ley del IGV, las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del IGV y/o del IPM se deducirán del Impuesto a pagar, añadiendo la norma que en caso de que no existieran operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, el contribuyente podrá:

- Arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes.
- Si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución de las mismas⁽³⁾.
- Solicitar la compensación a pedido de parte, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en la décimo segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.° 98 1.

¹ Tal como se ha señalado en los Informes N.°s 227-2001-SUNAT/K00000 y 193-2007-SUNAT/2B0000, disponibles en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>), el pago indebido implica una atribución patrimonial que carece de sustento jurídico y genera la obligación de restituir el monto de lo cobrado indebidamente, siendo que los pagos en exceso también constituyen pagos indebidos, pues aquellos son pagos sin causa legítima (pago indebido) circunscritos a los supuestos en que sí correspondía pagar un impuesto y este fue pagado en demasía; lo que no es el caso del SFMB, el cual -sin embargo- es reconocido por la norma como un crédito sujeto a compensación o devolución y, como tal, ha sido calificado en el artículo 40° del TUO del Código Tributario y el artículo 2° de la Ley N.° 29191, publicada el 20.1.2008, como un crédito por tributos.

² De acuerdo con el artículo 40° del TUO del Código Tributario, la compensación automática es una forma de compensación que procede únicamente en los casos establecidos expresamente por ley, y que, como tal, supone la existencia del crédito y la deuda tributaria que, por efecto de la compensación, se extingue conforme a lo indicado en el numeral 2 del artículo 27° del mismo TUO.

³ Caso en el cual la norma indica que la solicitud sólo procederá hasta por el saldo acumulado no aplicado o compensado al último periodo vencido a la fecha de presentación de la solicitud, siempre que en la declaración de dicho periodo conste el saldo cuya devolución se solicita.

Ahora bien, en cuanto a la naturaleza jurídica de las retenciones y percepciones del IGV, cabe traer a colación el Informe N.º 054-2008-SUNAT/2B0000⁽⁴⁾, en el cual se ha indicado que *“aun cuando el ingreso al fisco de los montos retenidos o percibidos lo efectúa el agente de retención o percepción designado como tal, dichos montos constituyen pagos por concepto del IGV que en definitiva corresponde a los contribuyentes del tributo (proveedor, cliente o importador, según sea el caso); por ello, la norma establece que estos últimos puedan deducir tales montos a efecto de la determinación mensual del IGV a su cargo”,* y de no existir operaciones gravadas o ser estas insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, arrastrarlas, solicitar su devolución o compensarlas.

En ese sentido, y recogiendo lo señalado en el Informe N.º 009-2008-SUNAT/2B0000⁽⁴⁾, para el caso de las retenciones del IGV, en dicho Informe se afirma que *“el pago en exceso, es decir el crédito que puede ser objeto de compensación o devolución, de ser el caso, se establece al momento de la determinación mensual del IGV (...). Dichas retenciones pueden ser deducidas por el proveedor de su IGV a pagar, tras lo cual este podrá determinar si existe un pago en exceso sujeto a compensación o devolución, según corresponda”;* criterio que se afirma resulta aplicable para el caso de las percepciones del IGV, concluyéndose que los montos retenidos o percibidos por aplicación del Régimen de Retenciones o Percepciones del IGV, y cuya devolución puede ser solicitada por el contribuyente del IGV, constituyen montos pagados en exceso⁽⁵⁾.

Fluye de lo anterior, que los montos retenidos o percibidos por aplicación del Régimen de Retenciones o Percepciones del IGV, constituyen créditos por pagos en exceso⁽⁶⁾ de este Impuesto que pueden ser arrastrados y,

⁴ Disponible en el Portal SUNAT.

⁵ Conforme se señala, además, en la Exposición de Motivos del proyecto que diera lugar al Decreto Legislativo N.º 981, según el cual:

“(…) el Código Tributario ha previsto que el pago de la obligación tributaria tratándose de tributos de liquidación mensual, como es el caso del IGV, sea efectuado no sólo en forma directa por parte del contribuyente sino también a través de su retención o percepción en caso que se haya designado agentes de retención o percepción para tal efecto.

En ese sentido, los pagos en exceso pueden originarse también en retenciones o percepciones, como es el caso de las efectuadas de conformidad con el Régimen de Retenciones del IGV y el Régimen de Percepciones del IGV (...).

Cabe resaltar que los tributos retenidos y percibidos, por su propia naturaleza, suponen que los sujetos del IGV soporten dicha detracción por parte de los agentes de retención y percepción, en un momento anterior al de su aplicación efectiva contra el impuesto respecto del cual se produce la retención y percepción. Ambos conceptos tienden a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria por lo que a partir de su entrega o abono al fisco no corresponde en estricto atribuirles la calidad de pagos en exceso, supuesto que en cualquier caso se verifica recién con la imposibilidad de su aplicación total o parcial, lo que ocurre en una etapa posterior y se refleja en las declaraciones mensuales del sujeto retenido o percibido”.

⁶ No obstante, en el Informe N.º 034-2013-SUNAT/4B0 000, disponible en el Portal SUNAT, se indicó que las percepciones son pagos anticipados del IGV que constituyen créditos por tributos distintos a los pagos en exceso o indebidos, añadiéndose que la oportunidad en que nace dicho crédito sujeto a

en su caso, compensados automáticamente o a pedido de parte, o solicitarse su devolución de acuerdo con lo establecido por las normas para tal efecto.

c) Saldo a favor del Impuesto a la Renta

El segundo párrafo del artículo 87° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que si el monto de los pagos a cuenta excediera del Impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Agrega la norma que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Por su parte, el inciso c) del artículo 88° del mencionado TUO señala que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta del ejercicio, deducirán de su Impuesto, entre otros, los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en el referido artículo⁽⁷⁾, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas.

Como se puede apreciar, el saldo del Impuesto a la Renta a favor del contribuyente constituye un crédito por pago en exceso de dicho Impuesto⁽⁸⁾; siendo que conforme a la norma tal crédito puede ser arrastrado y, en su caso, compensado automáticamente por el contribuyente, o solicitarse su devolución.

Pues bien, conforme fluye de la citada normativa, los créditos materia de consulta nacen en la oportunidad indicada en la norma, luego de deducir del Impuesto Bruto del IGV, del IGV a pagar o del Impuesto a la Renta determinado, el monto del SFE, las retenciones y percepciones del IGV o los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta u otros créditos establecidos, respectivamente.

Ello, sin perjuicio de que la mencionada normativa prevea la posibilidad del arrastre de tales créditos, para efectos de su compensación, en los periodos o ejercicios siguientes, según corresponda, de modo que puedan quedar comprendidos en el crédito acumulado que se establezca en dichos periodos

devolución se produce cuando el contribuyente mantiene un saldo no aplicado de las mismas por un plazo no menor de tres (3) periodos tributarios consecutivos.

⁷ Para cuyo efecto debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.19994 y normas modificatorias.

⁸ Tal como se ha señalado en los Informes N.° 097-2002-SUNAT/K00000 y 156-2007-SUNAT/2B0000, disponibles en el Portal SUNAT, dicho crédito se origina en la fecha de presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta o en la fecha de su vencimiento, lo que ocurra primero.

o ejercicios. Vale decir, el hecho de que su arrastre en periodos o ejercicios siguientes conlleve que los aludidos créditos queden incluidos en el crédito total declarado en estos periodos o ejercicios, no enerva que como tales hayan nacido en la oportunidad antes referida⁽⁹⁾.

3. En tal sentido, el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de los créditos tributarios materia de consulta debe computarse a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se produce su nacimiento de acuerdo con lo señalado en el numeral precedente, debiendo considerarse, sin embargo, que dicho plazo se interrumpe, entre otros, con la compensación automática⁽¹⁰⁾, la presentación de la solicitud de devolución o compensación, o cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio de los referidos créditos, de ser el caso.

CONCLUSIONES:

1. El plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de los saldos a favor provenientes del saldo a favor del exportador, retenciones y percepciones del IGV y saldo a favor del Impuesto a la Renta, arrastrados y acumulados vía declaración jurada en forma mensual o anual, debe computarse a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se produce el nacimiento del crédito, independientemente de su arrastre, debiendo considerarse, sin embargo, entre otros, que dicho plazo se interrumpe con la compensación automática, la solicitud de compensación o cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio de los referidos créditos, de ser el caso.
2. Se deja sin efecto el Informe N.º 034-2013-SUNAT /4B0000.

Lima, 24 de diciembre de 2015

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

czh/zvs.
A0555-D13
Código Tributario – Prescripción

⁹ Similar posición es la asumida por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 04971-2-2009 y 06339-1-2013, en las cuales al pronunciarse sobre la procedencia de la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta de un ejercicio, que tenía su origen en el arrastre del saldo a favor del mismo Impuesto de un ejercicio anterior, dicho Tribunal evaluó si se había producido o no la prescripción respecto de este último.

¹⁰ La cual, como ya se indicó, supone la existencia del crédito y la deuda tributaria que, por efecto de la compensación, se extingue.