

**MATERIA:**

Se consulta si, tratándose de un contribuyente que al amparo del artículo 148° del Código Tributario efectúa el pago de una deuda tributaria en impugnación a fin de quedar habilitado para presentar de manera extemporánea nuevos medios probatorios en la etapa de apelación y el Tribunal Fiscal, posteriormente, resuelve a su favor, la Administración Tributaria debe proceder a devolver dicho pago aplicando los intereses dispuestos en el artículo 38° del citado Código.

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Código Civil, promulgado mediante el Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

**ANÁLISIS:**

1. El artículo 148° del TUO del Código Tributario establece que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

En el supuesto materia de la consulta, el Tribunal Fiscal dejó sin efecto la resolución que sustentaba la deuda tributaria respecto de la cual el contribuyente canceló un monto a efecto que dicho Tribunal evalúe medios probatorios no presentados y/o exhibidos en primera instancia.

Así pues, dado que el Tribunal Fiscal ha dejado sin efecto la mencionada resolución, la Administración Tributaria debe devolver de oficio el monto cancelado vinculado a pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia<sup>(1)</sup>.

2. De otro lado, el artículo 38° del TUO del Código Tributario dispone que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago

<sup>1</sup> Tal como se ha concluido en el Informe N.° 036-2010-SUNAT/2B0000.



y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

- a. Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33° del mismo TUO.
- b. Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal anterior, la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

Agrega que los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33° del TUO bajo comentario.

Asimismo, el artículo 39° del referido TUO establece, entre otras consideraciones, que tratándose de tributos administrados por la SUNAT, las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

3. Si bien el TUO del Código Tributario no ha definido cuándo un pago debe ser considerado indebido o en exceso, el Código Civil<sup>(2)</sup> define al pago indebido como aquel efectuado por error de hecho o de derecho, pudiendo el sujeto que pagó exigir la restitución de quien recibió el monto pagado (artículo 1267°); a tal efecto, de conformidad con el artículo 1273° del mismo dispositivo legal, se presume que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada.

Asimismo, y tal como se ha señalado en el Informe N.° 193-2007-SUNAT/2B0000<sup>(3)</sup>, los pagos en exceso constituyen también pagos indebidos, pues aquellos son pagos sin causa legítima (pago indebido) circunscritos a los casos en que sí correspondía pagar un impuesto y éste fue pagado en demasía.

Así pues, debe tenerse en cuenta que si bien el pago realizado por el contribuyente se encuentra sustentado en lo dispuesto por el artículo 148° del TUO del Código Tributario y tiene como efecto inmediato la admisión de medios probatorios extemporáneos, es un pago imputable a la deuda controvertida, tal como se desprende del texto de dicho artículo.

<sup>2</sup> De aplicación supletoria, de acuerdo a lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

<sup>3</sup> Disponible en el Portal SUNAT ([www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)).



En ese orden de ideas, la resolución que estima la apelación formulada por el deudor tributario se limita a *declarar* la inexistencia de la deuda tributaria, por lo cual el pago efectuado al amparo del artículo 148° del TUO del Código Tributario (para cumplir con una exigencia procesal) nunca tuvo verdadero efecto extintivo y, por tanto, tiene carácter indebido por ausencia de causa legítima.

4. En tal sentido, la devolución del pago que fuera realizado al amparo del artículo 148° del TUO Código Tributario debe incluir los intereses contemplados en el artículo 38° del mismo TUO.

Ahora bien, el pago es indebido desde su origen, vale decir, desde la fecha en que se efectuó el mismo, toda vez que, aun cuando fue realizado en aplicación del artículo 148° del Código Tributario, dicho pago, tal como se ha indicado en el numeral precedente, no se sustentaba en una causa legítima al haberse establecido la inexistencia de la deuda tributaria.

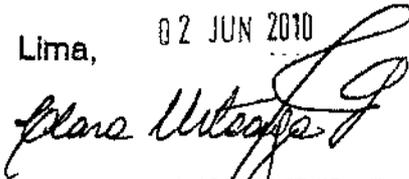
Cuestión distinta es que la certeza respecto a la inexistencia de la deuda tributaria se hubiera producido en una oportunidad posterior a la de realización del pago, por cuanto, como ya se ha señalado, la resolución del Tribunal Fiscal que estima la apelación tiene carácter declarativo y, por tanto, no "constituye" la extinción de la deuda tributaria.

#### CONCLUSIÓN:

Si al amparo del artículo 148° del TUO del Código Tributario se hubiese efectuado un pago para posibilitar la admisión de medios probatorios durante el trámite de una apelación y, posteriormente, el Tribunal Fiscal deja sin efecto la resolución que sustentaba la deuda tributaria, la devolución de dicho pago debe incluir los intereses contemplados en el artículo 38° del mismo TUO.

Lima,

02 JUN 2010



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN  
Intendente Nacional  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



abc / gsm

A0161.1-D10

CÓDIGO TRIBUTARIO - INTERESES APLICABLES A LA DEVOLUCIÓN DEL MONTO CANCELADO PARA LA EVALUACIÓN PRUEBAS CUANDO EL TRIBUNAL FISCAL DECLARA FUNDADA LA IMPUGNACIÓN