

## **INFORME N.º 034-2014-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

Se consulta si corresponde la emisión de una resolución de determinación o de una orden de pago cuando la SUNAT desconoce la compensación del saldo a favor del exportador con los pagos a cuenta y/o regularización del Impuesto a la Renta.

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y norma modificatoria (en adelante, 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, Ley del IGV).
- Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N.º 126-94-EF, publicado el 29.9.1994, y normas modificatorias.

### **ANÁLISIS:**

1. Conforme a lo establecido por el artículo 12º de la Ley del IGV, el impuesto bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del impuesto sobre la base imponible, siendo que el impuesto bruto correspondiente al contribuyente por cada periodo tributario es la suma de los impuestos brutos determinados de acuerdo con el procedimiento antes señalado, por las operaciones gravadas de ese periodo.

Asimismo, el artículo 34º de la citada Ley indica que el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el reglamento.

A su vez, el artículo 35º de la aludida Ley establece que el saldo a favor previsto en el artículo anterior se deducirá del impuesto bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto; y, de no ser posible esa deducción en el periodo por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.

Agrega la norma que si no tuviera Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o este fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a algún otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente; y, que en caso no fuera posible lo antes señalado, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo con la norma reglamentaria correspondiente.

Por su parte, el artículo 3° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables señala que el saldo a favor por exportación se deducirá del impuesto bruto del IGV a cargo del sujeto; siendo que de quedar un monto a su favor, éste se denominará saldo a favor materia del beneficio, del cual se deducirá las compensaciones efectuadas, y de quedar un monto a favor del exportador, éste podrá solicitar su devolución mediante las notas de crédito negociables.

Al respecto, el artículo 6° del citado Reglamento establece que la compensación deberá ser comunicada en el formulario que establezca la SUNAT, conjuntamente con la presentación de la declaración pago.

Según las normas citadas, el IGV que grava las operaciones destinadas a la exportación da derecho al saldo a favor del exportador, el cual debe ser deducido del impuesto bruto del IGV, y de quedar un remanente -ya sea por no existir impuesto bruto o ser insuficiente-, este puede ser compensado automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta; siendo que dicha compensación debe ser comunicada a la SUNAT conjuntamente con la presentación de la declaración pago.

2. De otro lado, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Asimismo, el artículo 75° del citado Código señala que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Ahora bien, según lo dispuesto en el artículo 76° del mencionado Código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria; en tanto que conforme a lo establecido en el artículo 78° del mismo Código, la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación.

Cabe indicar que el aludido artículo 78° del Código Tributario detalla taxativamente los casos en que corresponde la emisión de una orden de pago, señalándose en el numeral 3 del referido artículo que dicho documento se emite por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago; añadiendo la norma que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del periodo, los

saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos<sup>(1)</sup>.

Así, conforme fluye de las normas citadas, la Administración tiene la facultad de modificar la deuda tributaria determinada por el deudor tributario a través de una fiscalización o verificación, debiendo comunicar los resultados de su quehacer mediante la notificación de la correspondiente resolución de determinación u orden de pago, siendo que esta última se emite en los supuestos taxativamente establecidos en el artículo 78° del Código Tributario para exigir la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad que se emita previamente una resolución de determinación.

3. Considerando lo expuesto, en cuanto a la consulta planteada puede distinguirse los siguientes supuestos que darían lugar al desconocimiento de la compensación comunicada por el contribuyente:
  - a) Que este hubiera presentado su declaración del pago a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta, consignando como importe del saldo a favor materia de beneficio cuya compensación realiza, un monto mayor al que mantiene conforme a lo declarado en periodos anteriores; y,
  - b) Que habiendo consignado en su declaración del pago a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta la compensación de estos conceptos con un importe de saldo a favor materia de beneficio que guarda correspondencia con el que mantiene según lo declarado por el propio contribuyente en periodos anteriores, la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de determinación y fiscalización, desconozca o establezca un saldo a favor del exportador menor al considerado y/o arrastrado por aquel.

Al respecto, corresponderá que en el primer supuesto se emita una orden de pago, dado que según lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, esta se emite por tributos derivados de errores, siendo que para la determinación del monto materia de exigencia de cancelación a través de dicho documento debe considerarse la base imponible del periodo, así como los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Por el contrario, en el segundo caso corresponderá la emisión de una resolución de determinación, toda vez que aquel no se encuentra comprendido dentro de alguno de los supuestos previstos en el artículo 78° del Código Tributario para la emisión de una orden de pago. Ello teniendo en cuenta que en dicho caso el desconocimiento de la compensación o menor

---

<sup>1</sup> Los otros casos en que la norma prevé la emisión de una orden de pago son los siguientes:

- Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.
- Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.
- Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más periodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 79° del Código Tributario, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.
- Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

saldo a favor no se originan en un error constatado a partir de lo declarado por el propio contribuyente en periodos anteriores, sino en la actuación de la Administración Tributaria, lo que da lugar a un saldo a favor del exportador diferente al considerado y arrastrado por el contribuyente.

A mayor abundamiento, cabe mencionar que según lo establecido por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia<sup>(2)</sup>, si bien la Administración Tributaria puede efectuar una reliquidación de lo consignado por el contribuyente en sus declaraciones juradas, conforme con el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, esto solo proce de cuando se consideran los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos, y no cuando se modifican las declaraciones mediante resoluciones de determinación.

### **CONCLUSIONES:**

1. Corresponderá que la Administración Tributaria emita una orden de pago en caso el contribuyente hubiera presentado su declaración del pago a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta, consignando como importe del saldo a favor materia de beneficio cuya compensación realiza, un monto mayor al que mantiene conforme a lo declarado en periodos anteriores.
2. Corresponderá la emisión de una resolución de determinación, en los casos en que habiéndose consignado en la declaración del pago a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta la compensación de estos conceptos con un importe de saldo a favor materia de beneficio que guarda correspondencia con el que se mantiene según lo declarado por el propio contribuyente en periodos anteriores, la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de determinación y fiscalización, desconozca o establezca un saldo a favor del exportador menor al considerado y/o arrastrado por aquel.

Lima, 13.MAR.2014

Original firmado por

**FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA**  
**Gerente de Normas Tributarias (e)**  
**Por: ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
**Intendente Nacional (e)**  
**INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA**

cpf  
A0185-D14  
Código Tributario – Emisión de valores.

---

<sup>2</sup> Como es el caso de las Resoluciones N.ºs 00793-3-2011, 07471-9-2011, 11581-8-2012, 07115-8-2013 y 14909-1-2013, entre otras.