

## INFORME N.º 105-2014-SUNAT/5D1000

### I. MATERIA:

Se consulta en relación a los actos administrativos que conforme a los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, debería adoptar la Administración Aduanera respecto a las solicitudes de devolución de derechos declaradas improcedentes sólo por la onerosidad en el monto a devolver.

### II. BASE LEGAL.

- Decreto Legislativo N.º 1053 y modificatorias - Ley General de Aduanas; en adelante, LGA.
- Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante, Código Tributario.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.º 00070-2010-SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento IFGRA-PG.05 (v.3) Devoluciones por pagos indebidos o en exceso y/o compensaciones de deudas tributarias aduaneras; en adelante Procedimiento de Devoluciones.

### III. ANALISIS:

**¿Qué acciones corresponderán adoptar para la ejecución de las resoluciones del Tribunal Fiscal, que confirmando lo resuelto por la Administración Aduanera en relación a la improcedencia de las solicitudes de devolución presentadas por pagos efectuados indebidos o en exceso que no superan el monto mínimo establecido legalmente para concederse devoluciones, ordenan que en vías de ejecución, se verifique la procedencia de su compensación con las deudas tributarias aduaneras o no aduaneras a cargo del administrado, cuando éste no mantenga al momento de la determinación del monto a su favor, deudas con SUNAT?**

Se precisa que el Tribunal Fiscal ordenó a la Administración en vía de ejecución, verificar la procedencia de efectuar la compensación establecida en el artículo 158º de la LGA, respecto a los conceptos cuya devolución no procede, por no superar el monto mínimo legalmente establecido para ese fin, con aquellas deudas tributarias-aduaneras y no aduaneras que pueda registrar el administrado con la SUNAT.

Al respecto, el jurista Rafael Calvo<sup>1</sup> opina que *"La compensación es un medio de extinción de las obligaciones que se basa, por una parte, en una idea de justicia (no se puede exigir una prestación de una persona de la que se es deudor) y, de otro lado, en un planteamiento de eficacia (no realizar por separado dos pagos) que pueden evitarse en todo o en parte con el mecanismo extintivo de la compensación; ésta exige, lógicamente, unas condiciones de homogeneidad entre los créditos. El crédito tributario está especialmente dotado para ello: tiene naturaleza pecuniaria, un carácter periódico en la mayor parte de los tributos y una liquidación que no ofrece problemas específicos. Es decir, los requisitos demandados por la compensación"*.

En ese marco se consulta si procede la mencionada compensación con deudas futuras del mismo administrado, en aquellos casos en los que éste no mantenga al momento de la determinación el monto a su favor, deudas exigibles pendientes de pago con la SUNAT.

<sup>1</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario. Editorial Civitas. Pág. 264.



Como se puede apreciar de lo señalado en el párrafo precedente, lo que el Tribunal Fiscal ordena en vía de ejecución no es directamente la compensación de esos montos, sino la verificación de su procedencia, cuestión que dependerá en cada caso del cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para ese fin.

En tal sentido, para determinar si la mencionada compensación procede con cargo a las deudas exigibles que se generen en el futuro, corresponde analizar los alcances de la figura de la compensación, así como los requisitos legalmente establecidos para que la misma proceda.

Sobre el particular debemos señalar en principio, que respecto a las solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso de la deuda tributaria aduanera, el artículo 157° de la LGA establece que:

*"Las devoluciones por pagos realizados en forma indebida o en exceso se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros, aplicándose los intereses moratorios correspondientes a partir del día siguiente de la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso y hasta la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.*

*Quando en una solicitud de devolución por pagos indebidos o en exceso se impugne un acto administrativo, dicha solicitud será tramitada según el procedimiento contencioso tributario".*

En cuanto al monto mínimo para concederse las devoluciones, el artículo 158° de la LGA precisa lo siguiente:

*"La SUNAT fijará el monto mínimo a partir del cual podrá concederse devoluciones. En caso que el monto a devolver sea menor, la SUNAT **compensará automáticamente** dicho monto con otras deudas tributarias exigibles al contribuyente o responsable, salvo que éstas hayan sido impugnadas".*

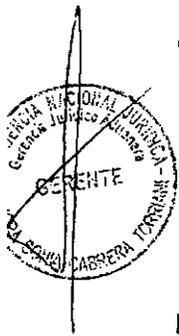
(Énfasis añadido)

El monto mínimo a partir del cual pueden concederse devoluciones, se encuentra establecido en el numeral 7 del inciso A) de la Sección VI - Normas Generales del Procedimiento de Devoluciones, que establece lo siguiente:

*"El monto mínimo a partir del cual pueden concederse devoluciones por pagos indebidos o en exceso por documento de cancelación actualizado hasta la fecha de la solicitud de devolución, **debe ser mayor al diez por ciento (10%) de la UIT vigente al 1° de enero de año en que se presenta la solicitud de devolución, asimismo el tipo de cambio a considerar cuando la deuda haya sido determinada en dólares americanos es el de la mencionada fecha**".*

En forma concordante con lo dispuesto por el artículo 158° de la LGA, el numeral 4) del literal B de la Sección VI del Procedimiento de Devoluciones, establece que *"En caso que el monto sea menor al monto mínimo previsto en el numeral 7, literal A) de la presente sección VI se **compensará con otras deudas exigibles, de existir**",* haciendo con esto alusión a la compensación regulada por el mencionado artículo.

Como puede observarse, dentro del marco normativo aduanero que regula las devoluciones por pagos indebidos o en exceso, se contempla la posibilidad de que no obstante el contribuyente pruebe haber efectuado un pago indebido o en exceso a la administración tributaria; su devolución no proceda por no superar el monto mínimo fijado por la SUNAT para tal fin; en cuyo caso el artículo 158° antes comentado contempla la posibilidad de aplicar la compensación automática de dichos montos.



En ese orden de ideas, siendo que, la compensación establecida por el artículo 158° de la LGA está prevista para operar en forma automática por mandato de la ley, la misma se encuadra dentro de la figura de la compensación automática prevista en el numeral 1) del artículo 40° del Código Tributario.

En consecuencia, si bien legalmente no procederá la devolución de esos montos, la LGA ha previsto en su artículo 158° su compensación automática con otras deudas tributarias exigibles que el mismo administrado mantenga con la SUNAT; constituyendo en consecuencia **créditos a su favor que podrán ser objeto de compensación**.

Respecto a la figura de la compensación, señala el Dr. Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León que "... está considerada por nuestra legislación como un medio de extinción de la obligación tributaria, para ello se tienen que cumplir con algunos requisitos como la existencia de dos sujetos que a su vez tienen la calidad de acreedor y deudor mutuamente"<sup>2</sup>.

En nuestra legislación tributaria, la compensación se encuentra regulada por el artículo 40° del Código Tributario, según el cual "La deuda tributaria podrá **compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a periodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad**", y podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas:

"(...)

1. **Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.**

2. **Compensación de oficio por la Administración Tributaria:**

a) Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.

b) Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago.

La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación.

"(...)

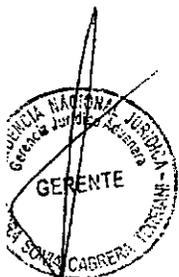
3. **Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale.**

"(...)"

Por su parte, dentro de la Legislación Aduanera, tenemos que el Procedimiento de Devoluciones señala en el numeral 1) del literal B de su Sección VI, que mediante la compensación se extingue total o parcialmente la deuda tributaria aduanera exigible con los créditos por deuda tributaria aduanera pagados indebidamente o en exceso que sean reconocidos por la Administración Aduanera y cuya acción para solicitar la devolución no se encuentre prescrita, precisándose en el numeral 2) del mismo literal, que la compensación surtirá efecto en la fecha en que la **deuda tributaria aduanera y el crédito por pago indebido o en exceso comiencen a coexistir**.

De acuerdo a la normatividad antes mencionada, podemos concluir que la compensación automática prevista por el artículo 158° de la LGA operará, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

<sup>2</sup> ROBLES MORENO, Carmen del Pilar/RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, Francisco Javier/ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker/BRAVO CUCCI, Jorge Antonio; "CODIGO TRIBUTARIO - Doctrina y Comentarios"; Instituto de Investigación El Pacífico; edición Abril 2005, pag. 214



1. Debe existir un crédito por deuda tributaria aduanera pagado indebidamente o en exceso cuya acción para solicitar la devolución no haya prescrito<sup>3</sup>;
2. El mencionado crédito debe haber sido reconocido por la Administración Aduanera;
3. Debe existir una deuda exigible a cargo del mismo administrado a favor de la SUNAT.
4. La deuda y el crédito deben coexistir.

En relación, a los requisitos señalados en el párrafo precedente, debemos anotar que si bien los mismos apuntan a la necesidad de coexistencia en el tiempo de un crédito por pagos indebidos o en exceso reconocido por la SUNAT y de deudas tributarias a cargo del mismo administrado, las normas antes comentadas no señalan en forma alguna como requisito, que la deuda tributaria deba preexistir al momento de determinación del crédito a favor del administrado, por lo que al no haberse hecho distinción donde la ley no la hace<sup>4</sup>, también procedería la compensación automática establecida en el artículo 158° de la LGA sobre deudas que se configuren o adquieran exigibilidad en forma posterior a la obtención del crédito antes mencionado.

Lo antes mencionado se ve confirmado con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 40° del Código Tributario, según el cual *"Al momento de la coexistencia, si el crédito proviene de pagos en exceso o indebidos, y es anterior a la deuda tributaria materia de compensación, se imputará contra ésta en primer lugar, el interés al que se refiere el artículo 38° y luego el monto del crédito"*, norma a partir de la cual se desprende que procede la compensación de créditos por pagos indebidos o en exceso determinados en forma anterior a la existencia de la deuda sobre la cual va a operar la compensación, estableciéndose inclusive las reglas de imputación al pago para esos supuestos.

De lo señalado, podemos inferir que se encuentra legalmente prevista la posibilidad de que el crédito obtenido por pagos indebidos o en exceso sea de fecha anterior a la deuda exigible sobre la cual se va a aplicar la compensación, la que surtirá efectos sólo a partir de la fecha en que ambos conceptos comiencen a coexistir, siendo que la referida compensación pueda realizarse respecto a una deuda futura, tal como ha sido prevista por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 12973-A-2012, 12974-A-2012 y 12976-A-2012, mediante las cuales la Sala de Aduanas del mencionado colegiado, respecto de un supuesto similar al planteado en la presente consulta; señalan que si bien correspondía que la Administración Aduanera:

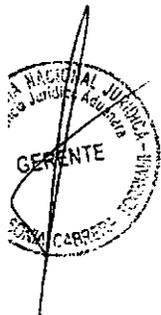
*"(...) resuelva el caso, denegando la devolución solicitada en vista que el monto objeto de devolución no alcanza el monto mínimo señalado en el artículo 158° de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo n° 1053 y el Procedimiento General IFGRA-PG.05 (v3); sin embargo también correspondía que reconozca dicha suma como un crédito a favor de la recurrente para sus futuras deudas".*

(Énfasis añadido)

Finalmente, siendo necesario determinar el reconocimiento del crédito existente a favor del contribuyente, y partiendo de la premisa que ese monto no ha sido verificado por la Administración Aduanera, dado que se limitó a declarar improcedentes las solicitudes de devolución por no superar el monto mínimo establecido legalmente para conceder dicha devolución; resulta fundamental que la Aduana Operativa en estricto cumplimiento al mandato del Tribunal Fiscal, analice y determine con precisión el detalle de los montos

<sup>3</sup> En el caso de los tributos aduaneros, el plazo de prescripción de la acción de la SUNAT para devolver lo indebidamente pagado o en exceso se encuentra establecido en el inciso e) del artículo 155° de la LGA que lo fija en cuatro (4) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente de efectuado el pago indebido o en exceso.

<sup>4</sup> Aplicando el principio jurídico: "Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus".



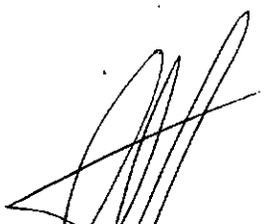
pendientes de devolución a fin de que se establezca de manera cierta el monto del crédito que el contribuyente tendría a su favor para una futura compensación.

#### IV. CONCLUSIONES:

Por las consideraciones expuestas en el rubro análisis del presente informe, se concluye lo siguiente:

1. Si el contribuyente tiene reconocido su derecho a la devolución del pago de tributos por haberse acreditado el pago indebido o en exceso, pero dicho monto no supera el diez por ciento (10%) de la UIT, corresponde proceder a la compensación con otras deudas exigibles que éste tenga pendientes a favor de SUNAT.
2. Si al momento de la determinación del crédito a su favor, el contribuyente no registra deudas exigibles con SUNAT, ese monto se mantendrá como crédito a su favor por el plazo de prescripción establecido en el inciso e) del artículo 155° de la LGA, hasta que se generen deudas exigibles a su cargo para efecto de la compensación automática establecida en el artículo 158° del mismo cuerpo legal.
3. La Aduana Operativa debe analizar y determinar con precisión el detalle de los montos pendientes de devolución que el contribuyente tiene como crédito a su favor para futuras compensaciones.

Callao, 28 OCT. 2014



NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
García Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/jgoc

**MEMORÁNDUM N° 241 -2014-SUNAT/5D1000**

A : **JOSE ENRIQUE MOLFINO RAMOS**  
Jefe (e) de la Oficina Procesal Legal – Aduana Marítima

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**  
Gerente Jurídico Aduanera

ASUNTO : Consulta respecto a devoluciones onerosas

REFERENCIA: Memorándum Electrónico N° 00056-2014-3D4300.  
Memorándum N° 324-2014-SUNAT/5D2000

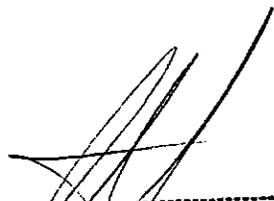
FECHA : Callao, 28 OCT. 2014

---

Me dirijo a usted, atendiendo al documento electrónico de la referencia, mediante el cual se consulta en relación a los actos administrativos que conforme a los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, debería adoptar la Administración Aduanera respecto a las solicitudes de devolución de derechos declaradas improcedentes sólo por la onerosidad en el monto a devolver.

Al respecto, le remitimos el Informe N.° 105-2014-SUNAT-5D1000 emitido por esta Gerencia, que contiene nuestra posición para su conocimiento y demás fines que estime pertinentes.

Atentamente,

  
-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA