

INFORME N° 110 -2017-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se formula una consulta referida a la tasa de interés aplicable a las devoluciones por pagos indebidos, realizados mediante autoliquidación luego de notificada la deuda a determinarse como resultado de una acción de fiscalización y sin emitirse resolución de determinación o multa.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas, en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, en adelante Código Tributario.
- Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, en adelante Reglamento de Fiscalización.
- Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General y sus normas modificatorias, en adelante TUO de la LPAG.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 0070-2010-SUNAT/A, Procedimiento General RECA-PG.05, Devoluciones por Pagos Indebidos o en Exceso y/o Compensaciones de Deudas Tributarias Aduaneras, Versión 3, en adelante Procedimiento RECA-PG.05.

III. ANALISIS:

¿Qué tipo de interés se aplica (TIM¹ o TIPMN²) para la devolución de pagos indebidos cuando como consecuencia de una notificación emitida en un procedimiento de fiscalización con la cual se comunica las incidencias preliminares y el monto de la deuda a determinarse, el fiscalizado se autoliquidada y paga los tributos, cerrándose la auditoría con el Resultado de Requerimiento Final sin la emisión de resolución de determinación o de multa?

La consulta se encuentra vinculada a la facultad establecida en el artículo 75° del Código Tributario, que permite a la SUNAT comunicar previamente al administrado los resultados del procedimiento de fiscalización, antes de concluirlo con la notificación de la resolución de determinación y/o de multa correspondientes. En dicho artículo se dispone lo siguiente:

"Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

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.

No obstante, **previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones** a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o

¹ TIM: Tasa de Interés Moratorio.

² TIPMN: Tasa Pasiva de Mercado Promedio para obligaciones en Moneda Nacional

responsable **podrá** presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.” (Énfasis añadido)

La comunicación a la que hace mención la norma citada constituye un Requerimiento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9° del Reglamento de Fiscalización, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 9° De las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización

*La comunicación de las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, prevista en el artículo 75° del Código Tributario, se efectuará a través de un **Requerimiento**.*

Dicho requerimiento será cerrado una vez culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado el sujeto fiscalizado en el plazo señalado para su presentación o una vez vencido dicho plazo, cuando no presente documentación alguna.” (Énfasis añadido)

En el supuesto de la consulta, se establece que antes de la conclusión del procedimiento de fiscalización, la Administración comunica un requerimiento al administrado indicando las observaciones e infracciones detectadas, para que presente sus descargos y pueda después emitirse la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

Es en esa instancia, que no estando aún determinada³ la deuda, el administrado al tomar conocimiento previo del resultado del procedimiento de fiscalización decide actuar confirmando la realización del hecho generador de la obligación tributaria, determinando de conformidad con lo señalado en los artículos 59° del Código Tributario y 141° de la LGA, la base imponible y la obligación tributaria aduanera a su cargo, procediendo a su pago vía autoliquidación.

Dentro de ese marco, si el pago efectuado vía la autoliquidación mencionada en el párrafo precedente resulta ser indebido, y el administrado solicita su devolución, se consulta si la tasa de interés aplicable sobre el importe a ser devuelto es la tasa TIM o la TIPMN.

Con respecto a la aplicación de intereses moratorios, el artículo 151° de la LGA señala:

“Los intereses moratorios se aplicarán sobre el monto de los derechos arancelarios y demás tributos exigibles, de acuerdo a lo establecido en el artículo anterior, y se liquidarán por día calendario hasta la fecha de pago inclusive.

Los intereses moratorios también serán de aplicación al monto indebidamente restituido que debe ser devuelto por el solicitante del régimen de drawback, y se calcularán desde la fecha de entrega del documento de restitución hasta la fecha en que se produzca la devolución de lo indebidamente restituido.

(...)

SUNAT fijará la tasa de interés moratorio (TIM) respecto a los tributos que administra, de acuerdo al procedimiento señalado en el Código Tributario.” (Énfasis añadido)

Además, sobre la devolución de pagos indebidos el artículo 157° de la LGA señala que:

“Las devoluciones por pagos realizados en forma indebida o en exceso se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito

³ Código Tributario: Artículo 76°.- RESOLUCION DE DETERMINACION

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.**

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108°.



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.

Cuando 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.” (Énfasis añadido)

Como se observa, en la LGA se establece claramente la aplicación de intereses moratorios, incluso en el caso de devolución de pagos indebidos; sin embargo, para efectos de fijar la tasa las normas citadas remiten al procedimiento establecido en el Código Tributario.

En ese orden, en el artículo 33° del mencionado Código Tributario se contempla el pago de intereses por el monto del tributo no pagado dentro del plazo legal, equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), facultando a la SUNAT a fijar su tasa respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo.

Asimismo, para el caso específico de devoluciones por pagos indebidos el artículo 38° del mismo Código 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 período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago 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°.
- b) Tratándose de pago indebido o en exceso **que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a)**, 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, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

(...)” (Énfasis añadido).

Es así precisamente, que en aplicación de la disquisición efectuada por el citado artículo 38° del Código Tributario, el numeral 3), literal C) de la Sección VI del Procedimiento RECA-PG.05 realiza el siguiente desarrollo:

“3. Las tasas de interés se aplican de acuerdo a lo siguiente:

- a) Tasa de Interés Moratorio (TIM) prevista en el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, cuando el pago indebido o en exceso se haya realizado mediante cualquiera de los siguientes **documentos emitidos por la SUNAT que exigen el pago de una deuda tributaria aduanera**:
 - Liquidaciones de cobranza emitidas como documentos de registro y pago de las resoluciones de determinación, multa o de pérdida de fraccionamiento;
 - Liquidaciones e cobranza por pagos parciales de deudas determinadas en las resoluciones de determinación, multa o de pérdida de fraccionamiento;
 - Liquidaciones de cobranza emitidas en el despacho de las mercancías;
 - Liquidaciones de cobranza emitidas por autoliquidaciones para el pago de resoluciones de determinación, multa o de pérdida de fraccionamiento
- b) Tasa fijada por la SUNAT que no podrá ser inferior a la Tasa Pasiva de Mercado Promedio para obligaciones en Moneda Nacional (TIPMN) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros y AFP el último día del año anterior



multiplicada por un factor de 1,20, cuando el pago indebido o en exceso se haya efectuado mediante:

- *Liquidaciones de cobranza generadas por **autoliquidaciones** que fueron pagadas **sin mediar resoluciones de determinación, multa o de pérdida de fraccionamiento**;*
- *Liquidaciones de tributos contenidas en las DUAS o DS, liquidaciones de cobranza por tributos a la importación emitidas en mérito a solicitudes de nacionalización del beneficiario o despachador de aduana presentadas dentro de la vigencia de los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo.”*

De las normas citadas, se aprecia que tanto en el Código Tributario como en el Procedimiento RECA-PG.05, se diferencia la tasa de interés aplicable a la devolución de pagos indebidos, en función a si dicho pago se ha efectuado por requerimiento de un documento emitido por la SUNAT que **exija una deuda** tributaria aduanera; o si ese pago se ha efectuado vía autoliquidación o por liquidaciones emitidas a solicitud del interesado, siendo que en este último caso, según se señala en las normas antes citadas, la tasa de interés aplicable será la TIPMN.

En ese sentido, teniendo en cuenta que el supuesto en consulta se encuentra referido precisamente a un supuesto en el que la administración aduanera no ha emitido aun la resolución de determinación de la deuda, no es posible considerar que su pago esté siendo exigido por la Administración, teniendo más bien su origen en un acto de autoliquidación, correspondiendo en tal caso la aplicación de la tasa TIPMN.

Cabe agregar, que la comunicación al fiscalizado del requerimiento antes de la conclusión del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones e infracciones detectadas, no constituye un acto equiparable a la correspondiente Resolución de Determinación o Resolución de Multa, ni significa que la deuda esté siendo exigida, más aun cuando el administrado al no estar obligado al pago puede decidir esperar que la Administración realice su determinación.

IV. CONCLUSIÓN:

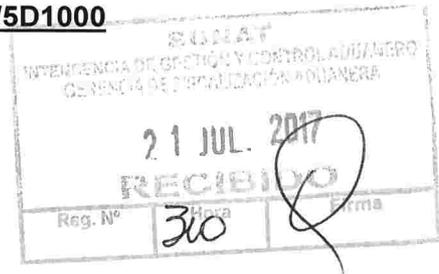
Por lo expuesto, se concluye que para la devolución de pagos indebidos efectuados por el fiscalizado que se autoliquida como consecuencia de la comunicación previa de los resultados del procedimiento de fiscalización, sin que se haya emitido la resolución de determinación o de multa, corresponde la aplicación de la tasa TIPMN.

Callao, **21 JUL. 2017**


.....
NORA-SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SCT/FNM/jtg
CA0278-2017

MEMORÁNDUM N° 252 -2017-SUNAT/5D1000



A : CARLOS ALEMAN SARAVIA
Gerente de Fiscalización Aduanera

DE : SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Tasa de interés aplicable a devoluciones de pagos indebidos

REF. : Memorándum N° 105-2017-SUNAT/393000

FECHA : Callao, 21 JUL. 2017

Me dirijo a usted en relación a la comunicación de la referencia, con la que se formula una consulta referida a la tasa de interés aplicable a las devoluciones por pagos indebidos, realizados mediante autoliquidación luego de notificada la deuda a determinarse como resultado de una acción de fiscalización y sin emitirse resolución de determinación o multa.

Sobre el particular, esta Gerencia ha emitido el Informe N° 110 -2017-SUNAT/5D1000, absolviendo la consulta planteada, el mismo que se le remite adjunto para su consideración y fines pertinentes.

Atentamente,

.....
NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SCT/FNM/jtg
CA0278-2017
Se adjunta ochos (8) folios.