

FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA PROFESIONAL DERECHO

**INFORME JURÍDICO SOBRE EXPEDIENTE N° 2532-
2018-SUNAT**



TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL
PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL
DE ABOGADO

LIMA, PERÚ
2024

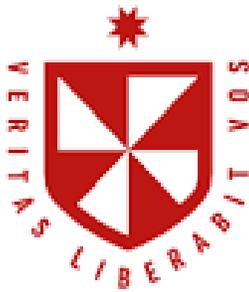


CC BY-NC-ND

Reconocimiento – No comercial – Sin obra derivada

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



USMP
UNIVERSIDAD DE
SAN MARTÍN DE PORRES

Facultad
de Derecho

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado

Informe Jurídico sobre Expediente N° 2532-2018-SUNAT

Materia : Contencioso Tributario

Entidad : Tribunal Fiscal

Bachiller : Ricardo Antonio Martinez Vignolo

Código : 2015100626

LIMA – PERÚ

2024

En el presente informe se analizan los problemas jurídicos que acarrearán en el procedimiento seguido por el contribuyente GIC S.A.C. (en adelante, la “empresa” o “contribuyente”), contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (en adelante “Administración Tributaria” o “Fisco”) en el cual, la empresa presentó una solicitud de compensación por un pago en exceso del Impuesto a la Renta de quinta categoría del ejercicio 2014 por una suma ascendente a S/34,940.00.

A través de esta solicitud de compensación, la empresa señaló que realizó un pago en exceso el 15 de agosto de 2014 por rentas de quinta categoría generándose así un saldo a su favor por S/34,940.00.

Ahora bien, mediante la Resolución de Intendencia N° 0210230021863, el fisco declaró improcedente la solicitud de compensación alegando que no es el procedimiento idóneo para compensar un crédito generado por retenciones en exceso de rentas de quinta categoría.

A consecuencia de ello, la empresa interpuso un recurso de apelación contra la mencionada Resolución de Intendencia, alegando que no estamos ante la figura de una retención en exceso, sino ante un error involuntario que conllevó a un pago en exceso; por lo que, no correspondía aplicar el artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (retenciones en exceso por rentas de quinta categoría), sino el artículo 40 del Código Tributario (compensación a solicitud de parte).

A través de la Resolución N° 02567-1-2018, el Tribunal Fiscal señaló que al no existir una constatación por parte de la Administración Tributaria sobre la aplicación del inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, revoca y ordena a la Administración Tributaria que verifique si el importe materia de compensación califica como una retención en exceso, si correspondía el procedimiento previsto en el inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y si surtió efectos la declaración jurada rectificatoria presentada por las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de julio de 2014.

Finalmente, el presente procedimiento contencioso culmina con la Resolución de Intendencia N° 0210230015073 (Resolución de cumplimiento) según lo indicado por la Resolución anterior en la cual el fisco procede a compensar el importe ascendente a S/29,157.00.

NOMBRE DEL TRABAJO

MARTINEZ VIGNOLO.docx

RECUENTO DE PALABRAS

8571 Words

RECUENTO DE PÁGINAS

25 Pages

FECHA DE ENTREGA

Sep 26, 2024 8:50 AM GMT-5

RECUENTO DE CARACTERES

46617 Characters

TAMAÑO DEL ARCHIVO

70.8KB

FECHA DEL INFORME

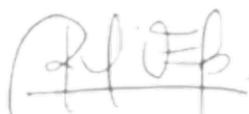
Sep 26, 2024 8:51 AM GMT-5**● 20% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 18% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 14% Base de datos de trabajos entregados
- 7% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)



Mg. Augusto Renzo Espinoza Bonifaz
Responsable Turnitin
Pregrado - FADE

GRP/
REB

ÍNDICE:

I. Relación de los principales hechos expuestos por las partes intervinientes en el proceso o procedimiento.....	4
II. Identificación y descripción de los principales problemas jurídicos del expediente.....	6
III. Análisis y posición fundamentada sobre los problemas jurídicos identificados.....	7
IV. Análisis y posición fundamentada sobre las resoluciones emitidas.....	21
V. Conclusiones.....	22
VI. Bibliografía.....	23
VII. Jurisprudencia y normas legales consignadas en la elaboración de informe jurídico	24
VIII. Anexos.....	25

I. Relación de los principales hechos expuestos por las partes intervinientes en el proceso o procedimiento

1. Solicitud de compensación

El 15 de agosto de 2014, la empresa presentó el PDT 601 PLAME del periodo julio 2014 N° 769203136, señalando que el importe retenido por renta de quinta categoría a un monto de S/ 223,993, la cual fue cancelada en ese mismo día.

Ahora bien, el 15 de setiembre de 2014, la empresa detecta que cometió un error involuntario al momento de hacer la mencionada retención presentando una declaración rectificatoria de PDT N° 601 del periodo julio 2014 con el N° 76317265, determinándose un impuesto a pagar por retenciones de quinta categoría equivalente a S/189,053 generándose un pago en exceso de la empresa por la suma de S/34,940.

A raíz de ello, el 08 de noviembre de 2017 la empresa presenta una solicitud de compensación a través del formulario virtual N°1648 del periodo tributario julio 2014.

2. Consecuencias al no cumplir con la obligación tributaria

Sunat notificó a la empresa el 11 de enero de 2018 en su buzón de correo electrónico SOL, la Orden de Pago N° 021-0001-0407805 vinculada a la deuda por Impuesto a la Renta de quinta categoría del periodo octubre 2017.

A consecuencia de ello, el 18 de enero de 2018 fue notificada al buzón electrónico de la empresa la Resolución de Multa N° 021-002-0063170 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario vinculado al Impuesto a la Renta de quinta categoría del periodo octubre 2017.

No obstante a ello, el 02 de febrero de 2018 se depositó en el Buzón Electrónico de la empresa la Resolución de Intendencia N° 0210230012863-SUNAT que declara IMPROCEDENTE la solicitud de compensación presentada mediante Formulario Virtual N° 1648 con N° de orden 620451 de fecha 08 de noviembre de 2017.

Asimismo, en dicha fecha se notificó al buzón electrónico de la empresa la Resolución de Ejecución Coactiva N° 021-066-0173652 donde se solicita el pago de la deuda exigible a S/36,002.00

3. Interposición del Recurso de Apelación¹

Ante las constantes inconformidades por parte de la empresa, el 16 de febrero de 2018 opta por interponer un recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0210230012863/SUNAT tomando en cuenta los siguientes argumentos:

¹ En relación con lo estipulado en el artículo 163 del Código Tributario, las resoluciones que resuelven las solicitudes serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelven solicitudes de devolución las cuales podrán ser reclamables.

- La diferencia que radica en la declaración rectificatoria es bajo la figura de un pago en exceso, mas no de una retención en exceso.

La empresa señala que al haberse realizado una declaración rectificatoria y al haberse determinado un menor importe por pagar materia de un error por parte de esta, se estaría configurando un pago en exceso por parte de la empresa mas no la figura de una retención en exceso a un determinado trabajador, por lo que no sería aplicable lo que señala el inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que se aplicaría lo señalado en el numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario.

- No se efectúa el tratamiento de la compensación automática.

La empresa alega que este concepto al no calificar como una retención en exceso, no podría efectuarse una compensación automática regulada en el numeral 1 del artículo 40 del Código Tributario. Por consiguiente, el referido saldo al ser materia de un pago en exceso le corresponde la aplicación del inciso b) del numeral 2 (compensación de oficio) o numeral 3 (compensación a solicitud de parte) del mencionado artículo.

Bajo esa premisa, la empresa señala que se debería aplicar lo señalado en el numeral 3 del artículo 40 al calificar este concepto dentro del tratamiento de un pago en exceso debido a que hay una coexistencia el mencionado pago correspondiente al periodo de julio 2014 y una obligación tributaria pendiente en el periodo octubre 2017 vinculada al Impuesto a la Renta de quinta categoría. A raíz de ello, la empresa presentó la solicitud de compensación por medio del Formulario Virtual N° 1648 N°620451, exigiendo que se aplique el pago en exceso expresado en el PDT 0601 del periodo julio 2014 con el N° 763172565 por la suma ascendente a S/34,940 a la deuda pendiente de pago declarada en el PDT 0601 del periodo octubre 2017 N° 774317504.

3.1. Medios probatorios presentados

- Documento de identidad del representante legal de la Compañía.
- Anexo 01 de planillas de sueldos y salarios del mes de julio en la parte correspondiente, tanto original como rectificatoria y la determinación de la diferencia pagada en exceso.
- R 15 Determinación de la deuda del PDT PLAME del mes de julio 2014, donde se evidencia el pago en exceso.
- R08 Trabajador - Datos de la boleta de pago del mes julio 2017 del colaborador en cuestión.
- Copia de Orden de Pago 021-001-0407805.
- Copia de Resolución de Multa 021-002-0063170.
- Constancia de Presentación PDT 0601-PLANILLA ELECTRONICA N° 762903136 del mes de julio 2014.

- Constancia de Presentación PDT 0601-PLANILLA ELECTRONICA N° 763172565 rectificatoria del mes de julio 2014.
- Constancia de Presentación PDT 0601-PLANILLA ELECTRONICA N° 774317504 del mes de octubre 2017.
- Solicitud de compensación N° 620451.

4. Pronunciamiento del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal procede a revocar la apelada, y establece que Sunat debe verificar si el monto corresponde a una retención en exceso que la recurrente habría realizado a sus trabajadores, así como la identificación de la declaración jurada rectificatoria del periodo de julio 2014.

5. Resolución de Intendencia de cumplimiento por parte de Sunat

Finalmente, el presente procedimiento contencioso culmina con la Resolución de Intendencia N° 0210230015073 de cumplimiento según lo indicado por la Resolución N° 02567-1-2018 donde el fisco declara procedente en parte la solicitud de compensación presentada mediante el Formulario Virtual N° 1648, y revocar la orden de pago emitida el 09 de enero de 2018.

II. Identificación y descripción de los principales problemas jurídicos del expediente

- 1. ¿Es idóneo el tratamiento plasmado por la SUNAT acorde con el inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 40 del Código Tributario?**

La Administración Tributaria asevera que la aplicación de esta acción cuyo origen radica en el periodo julio 2014 es de aplicación del inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta por lo que considera que la solicitud de compensación presentada a través del Formulario Virtual N° 1648 es IMPROCEDENTE. A partir del siguiente acápite, analizaremos más a fondo entorno a su aplicación, así como la posición de la empresa.

- 2. ¿El error califica como retención en exceso y pago en exceso?**

Existe una confrontación entre lo que señala la Administración Tributaria y lo que señala la empresa.

Por un lado, la Sunat establece que dicho error califica como una retención en exceso sobre las características que se presencian en el presente caso; no obstante, la empresa señala que estamos ante un pago en exceso debido a que su naturaleza fue un error involuntario. En el siguiente capítulo, analizaremos más a fondo algunos puntos respecto a este problema jurídico.

- 3. ¿La Administración Tributaria infringe algunos principios regulados en la Ley N°27444?**

Mediante la Resolución de Intendencia N° 0210230012863-SUNAT, la Administración Tributaria declaró IMPROCEDENTE la solicitud de compensación de la empresa señalando como argumento la aplicación del inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, no dio mayor sustento sobre sus argumentos. Al respecto, ¿existe la posibilidad de que se vean vulnerados algunos principios bajo la Ley N°27444?. Ello amerita un análisis sobre los diversos principios que se involucran en el presente caso.

4. ¿Se vulnera el derecho al debido procedimiento?

Ante el accionar de la Administración Tributaria frente a la Resolución de Intendencia sin la debida motivación se vulnera un derecho constitucional regulado en nuestra carta magna la cual puede traer diversas implicancias. Dicha figura se explicará en el siguiente capítulo.

III. Análisis y posición fundamentada sobre los problemas jurídicos identificados

1. ¿Es idóneo el tratamiento plasmado por la SUNAT acorde con el inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 40 del Código Tributario?

1.1. ¿Qué inciso del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se aplicaría, el inciso a) o el inciso b)?

En virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta de 1994, se establece el siguiente tratamiento frente a una retención en exceso por rentas de quinta categoría:

“a) Tratándose de retenciones en exceso que resulten de la liquidación correspondiente al mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, se aplicarán las siguientes normas:

(...) 2. El empleador compensará la devolución efectuada al trabajador con el monto de las retenciones que por el referido mes haya practicado a otros trabajadores. Cuando el empleador no pueda compensar con otras retenciones la devolución efectuada, podrá optar por aplicar la parte no compensada.”.

De igual forma, a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10099-8-2018, se establece la aplicación del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

“Que de las normas glosadas se tiene que, depende de la voluntad del trabajador solicitar la devolución de los pagos en exceso del Impuesto a la Renta de quinta categoría o aplicarlos contra las siguientes retenciones

hasta agotarlos, y que si bien dicha solicitud de devolución debía ser presentada por el trabajador ante su empleador aún en aquellos casos en que el exceso resultase de la liquidación correspondiente al mes en que hubiese operado la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, no se ha previsto en dichas normas casos como el de autos, esto es, solicitudes de devolución presentadas con posterioridad al plazo establecido para el pago de regularización, criterio establecido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06206-1-2013, 13456-2-2013 y 02909-1-2017.

Que asimismo, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las anotadas resoluciones, todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le corresponda, tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien hubiera realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido y si bien el artículo 42º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva lo antes indicado (...).

A partir del presente inciso de la norma, se puede interpretar el procedimiento idóneo es la realización de una devolución de las retenciones calificadas como rentas de quinta categoría en el supuesto de que exista un cese del vínculo laboral o antes del cierre del ejercicio gravable.

Así, de manera operativa, el empleador deberá realizar la comunicación a la Administración Tributaria a través del PDT Plame 601 “928 – Devolución de la retención exceso de la renta quinta categoría” donde se estipulará el exceso.

Por consiguiente, dicha casilla se mostrará por defecto en la casilla 605 “Otras deducciones permitidas por ley”, lo que facilitará la compensación contra retenciones por rentas de quinta categoría que se realizan en el mismo periodo del cese de la relación laboral o contra otros periodos.

Por otro lado, conforme con el inciso b) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta de 1994, establece lo siguiente:

“b) Cuando con posterioridad al cierre del ejercicio se determinen retenciones en exceso por rentas de quinta categoría efectuadas a contribuyentes que no se encuentren obligados a presentar declaración, serán de aplicación las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto”.

A partir de la presente cita, podemos hacer énfasis que en ambos incisos del artículo 42 tienen un tratamiento estrecho sobre la **terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, donde será determinante cuando culmina la relación de trabajo.**

Asimismo, se puede denotar que en el tratamiento previsto en el inciso b) del mencionado artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria tendrá la obligación de efectuar la devolución de las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría, en contraste con lo señalado en el inciso a).

Por lo tanto, haciendo un contraste entre ambos supuestos, nos deberíamos orientar respecto a la aplicación del inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta porque se incide en que dicha retención en exceso se generó antes del cierre del ejercicio.

1.2. Aplicación del artículo 40 del Código Tributario

Según Basallo (2012) explica la figura de la compensación en la cual tiene relación con la optimización de la carga fiscal en aras de la aplicación del principio de economía procesal:

“(…) De no ser así, estaríamos frente a situaciones absurdas, en las que teniendo un saldo a favor o crédito tributario por pagos indebidos o en exceso, el deudor tributario estaría obligado a pagar una determinada deuda tributaria y luego solicitar la devolución de su crédito, o cuando la Administración Tributaria practique una fiscalización y requiera el pago de una deuda tributaria –incluso coactivamente- teniendo el deudor un crédito compensable con dicha deuda”. (Pag. 170)

A partir de estas definiciones, interpretamos que la compensación es un medio de extinción de la obligación tributaria la cual busca utilizar el crédito que tenga el contribuyente, y sea aplicable frente a una deuda. Dicha figura es una alternativa frente al posible planeamiento tributario que se aplique a fin de prevenir futuras contingencias.

Ahora bien, respecto al caso, empresa señala que la aplicación correcta frente a este supuesto sería el artículo 40 del Código Tributario de 2013 el cual señala lo siguiente:

“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 períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, la compensación 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.

En tales casos, la imputación se efectuará de conformidad con el artículo 31.

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

La compensación señalada en los numerales 2. y 3. del párrafo precedente surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del presente artículo coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos (...)."

Por medio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00402-10-2020, N° 02952-4-2020, N°00481-11-2020, N° 03926-10-2020, 12126-1-2019 establecen un criterio importante respecto a la compensación:

"Que de otro lado, debe tenerse en cuenta que el criterio adoptado por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 03725-5-2006, 10140-7-2007 y 07754-7-2008, según el cual para que procesa la compensación, debe verificarse previamente la existencia de una deuda líquida y exigible, así como un crédito líquido, exigible y no prescrito por tributos, sanciones intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente y que tanto la deuda como el crédito sean administrados por el mismo órgano administrador del tributo y cuya recaudación sea ingreso de este último".

Como se puede evidenciar, es relevante determinar primero la naturaleza de la operación, si es que estamos ante una retención en exceso o un pago en exceso.

En la medida que estemos bajo la segunda premisa, debería primero efectuarse una declaración rectificatoria la cual surtirá efecto luego de 45 días hábiles siempre que se determina un crédito o saldo a favor del contribuyente conforme con lo estipulado en el artículo 88.2 del Código Tributario.

Dentro de mi postura, como en el presente caso se determina un importe menor por pagar relacionado al Impuesto a la Renta de quinta categoría a raíz de un error involuntario, se procedería con la aplicación del artículo 40 del Código Tributario mas no con la aplicación del inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. ¿El error califica como retención en exceso o pago en exceso?

Antes de iniciar con la explicación de la diferencia de ambos supuestos, se señala un cuadro tomando en cuenta tanto lo señalado por el contribuyente, así como por la Administración Tributaria:

Concepto	Aplicación legal	Posición
Pago en exceso	Artículo 40 del Código Tributario	Por la empresa
Retención en exceso por rentas de quinta categoría	Inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta	Por la Administración Tributaria

En ese sentido, podemos definir a la retención como un descuento sobre la obligación de una deuda tributaria.

Así pues, bajo la figura de una retención en exceso, podemos observar que debe existir dentro de la relación jurídica un sujeto denominado agente de retención donde en el presente informe haremos un enfoque en el Impuesto a la Renta.

En ese sentido, conforme con el inciso a) del artículo 71 de la Ley del Impuesto a la Renta de 2004, señala lo siguiente respecto a los agentes de retención:

“Las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría”.

Respecto a la obligación de efectuar la retención y pago de rentas de quinta categoría, ello se encuentra estipulado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta de 2004:

“Las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de esta ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, dicho total se disminuirá en el importe de la deducción correspondiente al monto fijo a que se refiere el primer párrafo del artículo 46 de esta ley” (...).

A partir de las premisas señaladas, se puede interpretar que cuando hablamos de la figura de la retención, debe concurrir dentro de la relación jurídica un agente de

retención encargado de efectuar las retenciones de acuerdo al tipo de renta que se generen donde en el presente caso nos enfocaremos en las rentas de quinta categoría.

Por otro lado, Cabanellas (2006, p.345) define el pago de la siguiente forma:

“Cumplimiento de una obligación; abono de una deuda; entrega de una cantidad de dinero debida”.

Bajo esa interpretación, es el cumplimiento de una deuda la cual se establece entre una relación jurídica predeterminada.

En ese sentido, enfocándonos en los pagos en exceso, Baldeón (2009) define dicho término señalando lo siguiente:

“Es el pago que, correspondiéndole realizar al deudor, lo hace por monto o suma mayor o superior al que estaba obligado, constituyéndose de esa manera un ingreso excesivo para el acreedor tributario”. (p. 112)

Partiendo de esa premisa, podemos interpretar que el pago en exceso es la acción mediante la cual el deudor tributario cancela la obligación generando un excedente para el acreedor tributario (Sunat).

Por consiguiente, para determinar si estamos ante un pago en exceso, tenemos que partir de la determinación de la obligación tributaria, la cual se encuentra regulada en el artículo 59 del Código Tributario de 2013:

Deudor tributario: Determina la obligación tributaria, su base imponible y la cantidad del tributo.

Administración Tributaria: Verifica la obligación tributaria, determina al deudor tributario, y establece la base imponible y el tributo sujeto.

A consecuencia de ello, la determinación de la obligación tributaria tiene como objetivo contrastar si se cumple el hecho generador de la obligación tributaria, su importe correspondiente, entre otros.

Dicha acción también se plasma en una facultad de la Administración Tributaria.

Asimismo, conforme con el artículo 60 del Código Tributario de 2013, se establece que la determinación de la obligación tributaria se encuentra relacionada con la declaración que efectúe el contribuyente, la cual empieza:

Por acto o declaración del deudor tributario.

Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Al respecto, es importante tomar en cuenta qué es la declaración tributaria, dicha definición se encuentra plasmada en el numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario de 2013 que señala lo siguiente:

“La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria (...)”.

Bajo esta cita literal de la norma, la declaración tributaria calificaría como un acto meramente formal donde los contribuyentes informan a la Administración Tributaria diversos hechos que tienen relevancia en sus obligaciones tributarias cuya periodicidad dependerá de cada tributo, así como sus dispositivos legales.

Igualmente, dicha declaración configura una presunción que no admite prueba en contrario.

A partir de las declaraciones tributarias, se puede señalar la siguiente clasificación para una mejor comprensión:

- **Declaración Jurada Determinativa:** Se determina una obligación tributaria como, por ejemplo: la declaración jurada anual, mensual, la declaración del pdt plame, entre otras.
- **Declaración Jurada Informativa:** Se suministra información a la Administración Tributaria, como, por ejemplo: la declaración de beneficiario final, la declaración anual de operaciones con terceros (DAOT), entre otras.

Así pues, el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario de 2013, establece una clasificación frente al momento en que se pueden modificar las declaraciones juradas originales:

- **Declaración sustitutoria:** Cuando se modifica la declaración original **antes** del vencimiento de plazo de presentación.
- **Declaración rectificatoria:** Cuando se modifica la declaración original **después** del vencimiento de plazo de presentación.

Bajo la aplicación de este artículo, existe la posibilidad de que el contribuyente rectifique la declaración jurada presentada luego del vencimiento del plazo para hacerlo cuyo límite será el plazo de prescripción para la determinación del tributo (4 años) en virtud de lo dispuesto con el artículo 43 del Código Tributario.²

Ahora bien, sobre los efectos de la declaración rectificatoria, se puede resaltar lo siguiente:

Oportunidad de efecto	Descripción
-----------------------	-------------

² Conforme con el artículo 44 del Código Tributario de 2013, señala que: “el plazo se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva, o desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario que no sean de periodicidad anual”.

Mismo día con su presentación	En la medida que la nueva determinación de la obligación sea mayor o igual a la original.
45 días hábiles siguientes de su presentación	En la medida que la nueva determinación de la obligación sea menor a la original, surtirá efectos luego de 45 días hábiles donde la Administración Tributaria tendrá la chance de pronunciarse sobre la veracidad y exactitud de la información presentada en la rectificatoria. Luego de este plazo, tendrá la potestad de realizar la verificación o fiscalización correspondiente.
Luego de 90 días hábiles	En virtud de lo estipulado en el Decreto Legislativo N° 1535 y su reglamento regulado en el Decreto Supremo N° 320-2023-EF, si la calificación de perfil de cumplimiento de los contribuyentes esté en los niveles más bajos (d y e).

Luego de hacer una introducción respecto a los pagos en exceso, así como la herramienta que determina la obligación tributaria, es importante mencionar la Resolución de Observancia Obligatoria N° 03442-1-2024³, la cual señala lo siguiente:

“En el caso de la obligación tributaria determinada por el deudor tributario, a fin de verificar la existencia de un pago indebido o en exceso debe relacionarse dicha determinación declarada con los pagos efectuados por este, de forma que si existe coincidencia, no habrá un pago indebido o en exceso. Por el contrario, podría determinarse la existencia de un pago indebido o en exceso si existiesen diferencias a causa de la presentación de una declaración jurada rectificatoria que surtió efectos, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 88 del Código Tributario”.

Bajo este criterio de observancia obligatoria, se establece que podría determinarse la existencia de un pago en exceso o indebido en la medida que figuren diferencias a raíz de la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos; de lo contrario, si existe coincidencia entre lo declarado y los pagos efectuados, no habría un pago en exceso o indebido.

En ese sentido, un pago cuya naturaleza sea un error involuntario, se realiza la declaración jurada rectificatoria sobre tal obligación, y se contraste una diferencia a favor del contribuyente entre lo determinado y lo efectivamente pagado, **se configuraría un pago en exceso.**

³ Publicado el 18 de abril de 2024.

Asimismo, es importante respetar los plazos establecidos en los artículos 88.2 del artículo 88 del Código Tributario a fin de que se pueda solicitar tanto la compensación, así como la devolución.

3. ¿La Administración Tributaria infringe algunos principios regulados en la Ley N°27444?

3.1. ¿Se estaría vulnerando el principio de impulso de oficio?

Por medio del numeral 1.13 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 de 2019, se establece lo siguiente respecto al mencionado principio:

“(…) Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.”.

Así pues, Morón (2017) señala lo siguiente respecto a este principio:

“A las autoridades corresponde impulsar, dirigir y ordenar cualquier procedimiento administrativo sometido a su competencia hasta esclarecer las cuestiones involucradas, aun cuando se trate de procedimientos iniciados por el administrado o por la propia entidad. Queda excluido el principio procesal dispositivo propio de los procesos judiciales. Ahora bien, el deber de oficialidad no excluye la posibilidad de impulso propio, de colaboración o de gestión de que goza el administrado para promover el trámite.

El fundamento del deber de oficialidad aparece en la necesidad de satisfacer el interés público inherente, de modo directo o indirecto, mediato o inmediato, en todo procedimiento administrativo. De ahí que resulte indispensable no dejar librada a la voluntad de los administrados concurrentes al procedimiento, el impulso según su mayor o menor interés en obtener una resolución certera inmediata, pronta o diferida; y por el contrario, exige a la parte llamada a servir el interés público (Administración), la función de impulsarlo, en todos sus aspectos independientemente del interés que puedan mostrar a los administrados”. (p.86)

A partir de la presente definición, se puede establecer que se le debe exigir a la Administración una acción adecuada para la resolución de cuestiones necesarias a fin de salvaguardar el interés público.

Como se puede evidenciar en el presente caso, la Administración Tributaria antes de pronunciarse sobre el tratamiento idóneo debió verificar la solicitud correspondiente, así como los diversos medios probatorios otorgados por la empresa a fin de determinar si estamos ante un pago en exceso o una retención en

exceso; no obstante, no consta en el expediente alguna acción que valide su decisión sobre la verificación.

Por lo tanto, no se cumple con el principio del impulso de oficio generando consecuencias al contribuyente como: la configuración de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, la notificación de una orden de pago y una resolución de ejecución coactiva, entre otros.

3.2. ¿Se estaría vulnerando el principio de celeridad?

En virtud de lo dispuesto en el numeral 1.13 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 de 2019, se establece lo siguiente respecto al mencionado principio.

“(…) Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento”.

Igualmente, Morón (2017) estableció lo siguiente en virtud al presente principio:

“La celeridad busca imprimir al procedimiento administrativo la máxima dinámica posible, para alcanzar mayor prontitud entre el inicio y su decisión definitiva, dotando de agilidad a toda la secuencia. El deber de aceleramiento del proceso corresponde a todos los partícipes del procedimiento, sean autoridades, particulares, asesores, peritos, etc. En cuanto a la celeridad, debe tenerse presente que no se trata de una pauta meramente programática, sino de una orientación jurídica de ineludible cumplimiento que exigen a la Administración emplear racionalmente el tiempo al ordenar los actos procesales durante toda la vida del procedimiento, por lo que se deben adoptar cuantas acciones procedan para dotar de celeridad al procedimiento”. (p.106)

A partir de la presente definición, se puede interpretar de que se prioriza el aceleramiento y el dinamismo en los procedimientos administrativos, ello con la finalidad de que se adopten las medidas necesarias para resolver el caso.

En el presente caso, se puede evidenciar que se vulnera este principio y el contribuyente resulta perjudicado sobre la decisión de la Administración Tributaria al declarar improcedente la solicitud de compensación, lo que genera la configuración de la **infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario** al no permitir la compensación de la renta de quinta categoría.

4. ¿Se vulnera el derecho al debido procedimiento?

Antes de plantear el análisis sobre este punto, es importante rescatar lo que señala el artículo 1 de la Ley N° 27444 de 2019 sobre qué es un acto administrativo:

“(…) Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de Derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta (…)”.

Asimismo, según el artículo 3 de la Ley N° 27444 de 2019, establece los requisitos de validez de un acto administrativo el cual se plasma en el siguiente cuadro:

Requisito	Sumilla
Competencia	El acto deber ser emitido por el órgano facultado para ello , considerando puntos como la materia, territorio, cuantía, entre otros.
Objeto contenido ^o	Deben estipular el objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos.
Finalidad pública	Su finalidad no puede ser personal de la propia autoridad o favorecer a un tercero. Se debe velar por el interés público.
Motivación	Debe estar debidamente motivado o justificado, considerando el ordenamiento jurídico.
Procedimiento regular	Para su emisión se debe haber cumplido con el procedimiento administrativo previsto para su generación , es decir con los pasos previstos para ello.

A partir de las citas mencionadas, se puede interpretar que:

Un acto administrativo es una declaración de las entidades de la Administración Pública que producen efectos jurídicos, lo cual genera obligaciones o derechos en los sujetos. Tal acto será válido siempre que cumpla con los requisitos estipulados en el artículo 3 de la Ley N° 27444.

Ahora bien, el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú observa al debido proceso como un principio⁴ y derecho de todo sujeto cuyo tratamiento será aplicado en sede jurisdiccional. Sin embargo, el Tribunal Constitucional a través de del Expediente N° 02095-2020-PA/TC⁵, estipula la posibilidad de que el debido proceso sea aplicable en sede administrativa:

“(…) 4. Los criterios de la motivación no solo son aplicables a la motivación en sede judicial, sino que también son extensibles a la motivación en sede administrativa y en el ámbito privado. En efecto, como este Tribunal lo tiene expresado en uniforme y reiterada jurisprudencia, el derecho al debido proceso tiene un ámbito de proyección sobre cualquier tipo de proceso o procedimiento, sea éste judicial, administrativo o entre particulares”.

⁴ Regulado en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N°27444.

⁵ Sentencias recaídas en los expedientes 02050-2002-AA/TC, FJ12; 00090-2004-AA/TC, FJ 31, entre otras.

Al respecto, Morón (2017) establece algunas ideas respecto a un derecho vinculado al debido procedimiento:

“(…) Derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho:

Consiste en el derecho que tienen los administrados a que las decisiones de las autoridades respecto a sus intereses y derechos hagan expresa consideración de los principales argumentos jurídicos y de hecho, así como de las cuestiones propuestas por ellos en tanto hubieren sido pertinentes a la solución del caso. No significa que la Administración quede obligada a considerar en sus decisiones todos los argumentos expuestos o desarrollados por los administrados, sino solo aquellos cuya importancia y congruencia con la causa, tengan relación de causalidad con el asunto y la decisión a emitirse”. (p.82)

También García de Enterría y Ramón Fernández (2001) se pronunciaron respecto a la motivación de un acto:

“(…) motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto (...) la ley obliga a la Administración a motivar sus decisiones, lo que quiere decir, hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales las mismas se apoyan”. (p.560)

Como se puede denotar en las citas mencionadas, existen presupuestos a favor del debido proceso que engloba tanto en sede judicial, así como en sede administrativa. A raíz de ello, se interpreta que dicho principio y/o derecho salvaguarda los derechos inherentes al administrado frente a un procedimiento administrativo (debido procedimiento).

Respecto a la motivación, conforme con las Resoluciones N° 04856-1-2007 y N° 003150-2-2009, entre otras, el Tribunal Fiscal menciona lo siguiente:

“implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido”.

Por otro lado, mediante las Casaciones N° 074-2023 LIMA, 39409-2022 LIMA ESTE, 6956-2020 LIMA y otros, la Corte Suprema se ha pronunciado sobre la importancia sobre la debida motivación:

“El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Ello debe

provenir del ordenamiento jurídico vigente aplicable al caso y de los hechos debidamente acreditados”.

De igual forma, en las Casaciones N° 52682 – 2022 AREQUIPA y 8702-2021 DEL SANTA y otros, la Corte Suprema se ha pronunciado cuando se incurre en la motivación indebida:

“Se incurre en motivación insuficiente cuando el pronunciamiento no contiene el mínimo de las razones y fundamentos de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente justificada, apreciándose una ausencia de argumentos a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo; constituyendo una causal insalvable de nulidad al lesionar evidentemente el contenido esencial de la garantía constitucional de la debida motivación (...)”.

Igualmente, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre el derecho a la debida motivación en su fundamento 5 del Expediente N° 5514-2005-AA/TC:

“(...) derecho de especial relevancia y, a su vez, es una exigencia ineludible para todo tipo de actos administrativos. Consiste en el derecho a la certeza el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. La motivación del acto administrativo es una cuestión clave en el ordenamiento jurídico-administrativo, y es objeto central de control integral por el juez constitucional de la actividad administrativa y la consiguiente supresión de inmunidad en este ámbito. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de Derecho. A ello, se debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas. Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa. En esa medida, el Tribunal Constitucional enfatizó que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley N° 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por si sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo (...)”.

Así:

La motivación debe ser expresa, teniendo una relación concreta y directa con los hechos probados relevantes dentro de un caso, así como la explicación de razones jurídicas y normativas referenciando su postura, no siendo de aplicación los argumentos vacíos de motivación que generen vaguedad, oscuridad, contradicción o insuficiencia frente a su acto de decisión.

En ese sentido, una de las consecuencias de la no motivación debida es la nulidad del acto administrativo en materia tributaria conforme con el artículo 109 del Código Tributario de 2013:

Supuestos que producen nulidad	Oportunidad
<ul style="list-style-type: none"> • Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 	<p>Administración Tributaria: en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado.</p> <p>Deudores tributarios: pueden plantear la nulidad de los actos en un procedimiento contencioso tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Recurso de reclamación - Recurso de apelación
<ul style="list-style-type: none"> • Los actos dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos 	
<ul style="list-style-type: none"> • Los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y, 	

Además, la declaración de nulidad de los actos del fisco puede ser total o parcial. De ser parcial, esta figura no alcanzará las demás partes del acto que resulten independientes a la porción nula, salvo exista una vinculación.

Es relevante denotar que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03417-5-2019, N° 10356-2-2018, N° 03698-5-2019 y N°04277-12-2023 existe un caso similar sobre la aplicación del inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el cual se cuestionaron los argumentos que señaló Sunat, lo que trajo consigo la interposición de un recurso de apelación solicitando la nulidad de la Resolución de Intendencia ante la no motivación por parte del fisco.

De igual forma, el Tribunal Fiscal señaló que debe motivarse la denegatoria vinculada a la improcedencia sobre la solicitud de compensación, y que el fisco analice si dichos saldos constituyen como pagos en exceso. En ese sentido, el Colegiado establece lo siguiente:

“(…) Que sin embargo de la revisión de la resolución apelada, se aprecia que Administración declaró improcedente la solicitud de compensación y señaló como único sustento que no era procedente la solicitud de compensación de acuerdo con el mencionado artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin analizar previamente si existieron efectivamente retenciones en exceso a las que correspondía aplicar el procedimiento del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al procedimiento que se debe seguir en casos de retenciones en exceso.

Que en consecuencia, al no encontrarse debidamente motivada la resolución apelada, corresponde declararla nula, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y toda vez que no obran en autos los elementos suficientes para un pronunciamiento sobre el fondo del asunto por parte de este Colegiado a efectos que emita un nuevo pronunciamiento conforme a ley, y a fin de salvaguardar el derecho de defensa del recurrente, de conformidad con el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, se dispone la reposición del presente procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad”.

En conclusión, la formulación de argumentos realizado por la Administración Tributaria, no fue suficiente. Si bien estipuló el tratamiento de la retención en exceso por rentas de quinta categoría a través de una base legal vigente, no dio mayor énfasis en la fundamentación vulnerando el debido procedimiento produciéndose una causal de nulidad del presente acto.

IV. Análisis y posición fundamentada sobre las resoluciones emitidas

1. Postura fundamentada sobre la Resolución de Intendencia emitida por la Administración Tributaria que resuelve la solicitud de compensación:

No concuerdo con la Administración Tributaria, ya que sí correspondía la aplicación del artículo 40 del Código Tributario en virtud del pago en exceso que se originó en el periodo de Julio 2014.

Se puede denotar en la controversia que si bien se cumple en una parte con lo estipulado en el inciso a) del artículo 42 debido a que el trabajador en cuestión cesó el vínculo laboral antes del cierre del ejercicio del 2014, estamos ante un pago en exceso lo cual se materializa en un error involuntario al momento de cumplir con las obligaciones formales.

Por lo tanto, considero que la naturaleza de esta operación es un error involuntario, por lo que la aplicación sería en torno al artículo 40 del Código Tributario sobre la compensación a solicitud de parte.

2. Postura fundamentada sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02567- 1-2018:

Coincido parcialmente con lo resuelto por el Colegiado, en el sentido en que si no tiene los elementos suficientes para poder aplicar el tratamiento correcto de una operación (si fue un pago en exceso o una retención en exceso) porque los documentos no otorgan mayor fehaciencia a la hora de tomar una decisión, lo deleguen dentro de una futura resolución de cumplimiento que estará a cargo de la Administración Tributaria realizando una nueva verificación tanto de los mencionados conceptos, así como de la declaración rectificatoria que realizó el contribuyente.

Ahora bien, en el presente conflicto, considero que la aplicación idónea es la compensación de un pago en exceso regulado en el artículo 40 del Código Tributario mas no de una retención en exceso por rentas de quinta categoría regulado en el inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ello en virtud del error involuntario a la hora de hacer el pago en exceso reflejado en el PDT 0601 del periodo julio 2014 materializado en el documento “R08 - Trabajador - Datos de la boleta de pago del mes julio 2017 de colaborador en cuestión”.

En conclusión, al existir un excedente en el cumplimiento de esta obligación detallada en una posterior declaración rectificatoria, podría ser un caso de pago en exceso haciendo alusión a la Resolución de Observancia Obligatoria N° 03442-1-2024 detallada anteriormente.

3. Postura fundamentada sobre la Resolución de Intendencia de Cumplimiento emitida por la Administración Tributaria según lo ordenado por el Tribunal Fiscal:

Conforme con el artículo 156 del Código Tributario se establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal deben ser cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, es decir, deben cumplir lo estipulado por el Colegiado.

Respecto a la Resolución de Intendencia N° 0210230015073 de Cumplimiento indicado por la Resolución N° 02567-1-2018, considero correcto lo resuelto por la Administración Tributaria debido a que se hizo el análisis de documentos en materia tributaria que llevaron a la conclusión de que estamos bajo la figura de un pago en exceso mas no de una retención en exceso de rentas de quinta categoría, lo que generó la aplicación de la compensación señalada, así como la revocación de la orden de pago emitida el 09 de enero de 2018.

V. Conclusiones

- El artículo 40 del Código Tributario aplica para los pagos indebidos o en exceso; mientras que el artículo 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aplica para las retenciones en exceso de rentas de quinta categoría.

- En la presente controversia, se interpretó que la naturaleza del error involuntario por parte del contribuyente es en virtud a un pago en exceso debido a que él pagó una cantidad mayor a la que le correspondía cuya documentación se encuentra lo cuales puede verificar en la revisión de la boleta de pago denominada “R08: Trabajador – Datos de Boleta de Pago del periodo de Julio 2014”, así como de la declaración jurada rectificatoria realizada por la empresa, entre otros.
- La Administración Tributaria en un inicio declara improcedente la solicitud de la compensación el contribuyente sin haber verificado si estamos ante una retención en exceso por rentas de quinta categoría o un pago en exceso.
- Ante tal suceso, el Tribunal Fiscal, deja sin efecto la primera Resolución de Intendencia, y ordena al fisco verificar si estamos ante una retención en exceso, así como la declaración jurada rectificatoria por el periodo julio 2014.
- Sunat en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal, reconoce que estamos ante un pago en exceso y aplica el artículo 40 del Código Tributario, por lo tanto, declara procedente en parte la compensación solicitada por la empresa.
- Al verificar que estamos ante un pago en exceso, debió emitirse una Resolución de Cumplimiento conforme con el artículo 156 del Código Tributario acatando lo señalado por el Tribunal Fiscal.
- Si la Sunat en un inicio hubiera verificado que estaríamos ante un pago en exceso, se habría reducido tiempo en favor de la empresa. A consecuencia de no constatar la naturaleza del procedimiento, se dilatará éste afectando a la par los principios de celeridad y el impulso de oficio.
- La Resolución de Intendencia que declara improcedente la solicitud de compensación por parte de la empresa vulnera el derecho al debido procedimiento toda vez que el fisco menciona la norma aplicable; sin embargo, no se puede evidenciar en el expediente una debida motivación por parte del fisco sobre su postura ni un análisis de la configuración de una retención en exceso por rentas de quinta categoría, generándose la vulneración del debido procedimiento.

VI. Bibliografías

6.1. Fuentes Bibliográficas

1. Alva, M., Effio, F., Valdiviezo, J., & Flores, J. (2023). ***Temas divergentes: análisis tributario contable: influencers, youtubers, negocios unipersonales, criptomonedas, casas de cambio.*** Instituto Pacífico.
2. Baldeón, N., Roque, C., & Garayar, E. (2009). ***Código Tributario comentado.*** Gaceta Jurídica.

3. Basallo Ramos, C. (2012). **Código Tributario para contadores: Análisis, base legal y doctrinaria, jurisprudencias, casos prácticos, flujogramas.** Gaceta Jurídica.
4. Cabanellas de Torres, G. (2006). **Diccionario Jurídico Elemental.** Heliasta.
5. García de Enterría, E. & Ramón Fernández, T. (2001). **Curso de Derecho Administrativo.** Ediciones. S.L.
6. García Novoa, C. (2000). **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.** Ediciones Jurídicas y Sociales.
7. Morón Urbina, J. C. (2017). **Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444.** Gaceta Jurídica.
8. Rosendo Huamaní, C. (2019). **Código tributario comentado.** Jurista Editores.

6.2. Fuentes hemerográficas

1. Becerril, J. (2023). **Libro Homenaje a Felipe Eduardo Iannacone Silva -Temas de Derecho Tributario.** Fondo Editorial Universidad de San Martín de Porres. 1^o edición, 435-464.
2. Véliz, H. (2024). **RTF N° 03442-1-2024: Devolución de pagos indebidos o en exceso ¿Es imprescindible presentar declaración rectificatoria?.** Revista Contadores & Empresas, 465, 36-40.
3. Véliz, H. (2023). **Nulidad y anulabilidad de las actuaciones de la Sunat en los procedimientos, como invocarla y sus efectos practico.** Revista Contadores & Empresas, 454, 15-18.

VII. Jurisprudencia y normas legales consignadas en la elaboración de informe jurídico

1. Constitución Política del Perú de 1993
2. Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por la Ley N° 27444.
3. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2021). Casación N°8702-2021-DEL SANTA
4. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2022). Casación N°39409-2022-LIMA
5. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2022). Casación N°52682-2022-AREQUIPA
6. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2023). Casación N°074-2023 LIMA

7. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N°122-94-EF y normas modificatorias.
8. Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N°133-2013-EF y normas modificatorias.
9. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N°179-2004-EF y normas modificatorias.
10. Tribunal Constitucional (2004). Exp. N° 00090-2004-AA/TC
11. Tribunal Constitucional (2005). Exp. N° 05514-2005-AA/TC
12. Tribunal Constitucional (2020). Exp. N° 02095-2020-PA/TC
13. Tribunal Fiscal (2007). Resolución N°04856-1-2007.
14. Tribunal Fiscal (2009). Resolución N°03150-2-2009.
15. Tribunal Fiscal (2018). Resolución N°10099-8-2018.
16. Tribunal Fiscal (2018). Resolución N°10356-2-2018.
17. Tribunal Fiscal (2019). Resolución N°03417-5-2019.
18. Tribunal Fiscal (2019). Resolución N°03698-5-2019.
19. Tribunal Fiscal (2019). Resolución N°12126-1-2019.
20. Tribunal Fiscal (2020). Resolución N°00402-10-2020.
21. Tribunal Fiscal (2020). Resolución N°00481-11-2020.
22. Tribunal Fiscal (2020). Resolución N°02952-4-2020.
23. Tribunal Fiscal (2020). Resolución N°03926-10-2020.
24. Tribunal Fiscal (2023). Resolución N°04277-12-2023.
25. Tribunal Fiscal (2024). Resolución de Observancia Obligatoria N°03442-1-2024.

VIII. Anexos

1. Solicitud de compensación.
2. Orden de Pago y Resolución de Multa.
3. Resolución de Intendencia que resuelve la solicitud de compensación.
4. Recurso de Apelación.
5. Resolución del Tribunal Fiscal.
6. Resolución de Intendencia de Cumplimiento.



Tribunal Fiscal

N° 02567-1-2018

Que según su artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT, para la compensación a solicitud de parte, el deudor tributario deberá presentar el Formulario 1648 a través del sistema SUNAT, Operaciones en Línea, consignando su Código de Usuario y Clave SOL, así como los datos que le soliciten en dicho formulario.

Que conforme con el inciso a) del artículo 71° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son agentes de retención las personas que paguen o acrediten, entre otras, rentas consideradas de quinta categoría, señalando en el artículo 75° de la citada ley que las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de la ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, y que a dicho total se le disminuirá el importe de las deducciones previstas por el artículo 46° de la ley; precisando que la retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, prevé el procedimiento aplicable para las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría, el cual preceptúa que: a) Tratándose de retenciones en exceso que resulten de la liquidación correspondiente al mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, se aplicarán las siguientes normas: 1) En el mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, el empleador devolverá al trabajador el exceso retenido; 2) El empleador compensará la devolución efectuada al trabajador con el monto de las retenciones que por el referido mes haya practicado a otros trabajadores. Cuando el empleador no pueda compensar con otras retenciones la devolución efectuada, podrá optar por aplicar la parte no compensada: 2.1 A la retención que por los meses siguientes deba efectuar a otros trabajadores; 2.2 Solicitar su devolución a la SUNAT

Que el inciso b) del citado artículo señala que cuando con posterioridad al cierre del ejercicio se determinen retenciones en exceso por rentas de quinta categoría efectuadas a contribuyentes que no se encuentren obligados a presentar declaración, serán de aplicación las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto.

Que de otro lado, su inciso c) estipula que si como resultado de la aplicación de lo dispuesto en el literal n) o ñ) del artículo 37° de la ley se determinara que parte de la remuneración que ha sido puesta a disposición del trabajador constituye dividendo del propietario de la empresa, titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de personas jurídicas, las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría se sujetarán a las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto.

Que el 8 de noviembre de 2017, mediante Formulario 1648 N° 620451, la recurrente solicitó la compensación del crédito por pago en exceso de retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de julio de 2014 contenido en el Formulario 1662 N° 232716790, por S/34,940.00, contra la deuda por dicho concepto de octubre de 2017, declarada en el Formulario PDT 601 N° 774679160 (fojas 1, 9 y 15).

Que asimismo, se observa que la Administración declaró improcedente la referida solicitud al considerar que no resulta factible compensar el crédito por retenciones en exceso del Impuesto a la Renta de quinta categoría, toda vez que según el artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los créditos por retenciones en exceso deben ser compensados contra las retenciones que por dicho mes el empleador haya practicado a otros trabajadores y de no ser posible dicha compensación, podrán aplicarse contra las retenciones que por los meses siguientes deba efectuar a otros trabajadores; o solicitarse su devolución.

Que en tal sentido corresponde determinar si el artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta resulta aplicable al presente caso.

M R A 2 /

35
Tribunal Fiscal
Sede: Lima - Sala I



Tribunal Fiscal

N° 02567-1-2018

Que de la documentación que obra en autos, se aprecia que el 15 de agosto de 2014, con Formulario PDT 601 N° 762903136 (foja 1/reverso), la recurrente presentó la declaración jurada determinando el importe de S/ 223,993.00 por retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de julio de 2014; no obstante, el 15 de setiembre de 2014 rectificó dicha declaración mediante PDT 601 N° 763172565 (foja 1/reverso), consignando el importe de S/ 189,053.00¹, siendo la diferencia de S/ 34,940.00, el importe materia de compensación.

Que al respecto, en su recurso de apelación la recurrente indicó que la diferencia de S/34,940.00 se debió a un error involuntario y no a retenciones en exceso efectuadas a uno de sus trabajadores, y adjuntó el documento denominado "R08: Trabajador – Datos de Boleta de Pago" de julio de 2014 (foja 17).

Que como puede apreciarse, el artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta alude a las reglas aplicables a las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría, siendo que el fundamento señalado por la Administración hace referencia al supuesto contemplado en el inciso a) del artículo 42° del citado texto normativo, el que es aplicable a las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría que resulten de la liquidación correspondiente al mes en que opere la terminación de un contrato de trabajo o cese del vínculo laboral.

Que en tal sentido, para la aplicación del citado artículo era necesario constatar la existencia de retenciones en exceso por rentas de quinta categoría, lo que no puede advertirse fehacientemente de la documentación que obra en autos, por lo que procede revocar la apelada, debiendo la Administración verificar si el importe materia de compensación corresponde a retenciones en exceso que la recurrente habría efectuado a sus trabajadores, conforme a lo establecido en el inciso a) del artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin perjuicio de lo expuesto, la Administración también deberá verificar si la declaración jurada rectificatoria presentada por las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de julio de 2014 surtió efectos, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 88° del Código Tributario.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente.

Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0210230012863/SUNAT de 27 de diciembre de 2017, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

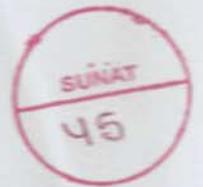
EZETA CARPIO
VOCAL

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

Huerfano Llanos
Secretario Relator
ZD/HLL/OC/rmh.

Folios N° 34
Tribunal Fiscal
Secretaría - Sala I

¹ En los reportes denominados "Consulta de Documentos" y "Listado de Recaudación" se aprecian los pagos efectuados por la recurrente por S/223,993.00 (foja 1/reverso).



SUNAT

**INTENDENCIA LIMA
RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA
N° 0210230015073 / SUNAT**

Miraflores, 03 de Setiembre del 2018



Visto el Formulario Virtual N° 1648 con N° de orden 620451 de fecha 08/11/2017 presentado por el contribuyente [REDACTED], identificado [REDACTED] y domicilio fiscal [REDACTED]

[REDACTED], mediante el cual solicita la compensación a solicitud de parte del Pago en Exceso o Indevido, por RENTA 5TA. CATEG. RETENCIONES del período tributario 2014-07, por un monto de TREINTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y 00/100 SOLES (S/ 34,940.00).

CONSIDERANDO:

Que, conforme a lo regulado en el numeral 3 del artículo 40° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el contribuyente podrá solicitar la compensación a solicitud de parte de la deuda tributaria que tenga pendiente, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones señalados por la Administración;

Que, con la Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT se dictaron las normas para la compensación a solicitud de parte y la compensación de oficio, a efectos que el contribuyente solicite la compensación a pedido de parte de la deuda tributaria;



Que, de acuerdo al artículo 27° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la obligación tributaria se extingue entre otros medios por el proceso de compensación;

Que, de acuerdo al artículo 108° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de los mismos, así como errores materiales;

Que, habiéndose evaluado lo solicitado, existe un Pago en Exceso o Indevido por VEINTE Y NUEVE MIL CIENTO CINCUENTA Y SIETE Y 00/100 SOLES (S/ 29,157.00) y una deuda por RENTA 5TA. CATEG. RETENCIONES (3052) del período tributario 2017-10;

En uso de las facultades conferidas en el Decreto Legislativo N° 501, en el inciso o) del artículo 4° del nuevo Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT; y en ejercicio de la facultad de delegación de firmas señalada en el artículo 81° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, publicado el 20 de marzo de 2017.

SE RESUELVE:

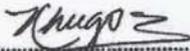
Artículo 1°.- Declarar PROCEDENTE EN PARTE la solicitud de compensación presentada mediante el Formulario Virtual N° 1648 con N° de orden 620451 d e fecha 08/11/2017 presentada por el contribuyente [REDACTED], identificado con N° de [REDACTED] según el anexo adjunto.



Artículo 2°.- REVOCAR la Orden de Pago N° 0210 010407805 emitida el 09/01/2018 y notificada el 11/01/2018, a cargo del contribuyente [REDACTED], identificado con [REDACTED]

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria se reserva la facultad de efectuar la verificación y/o fiscalización respectiva con posterioridad a la presente compensación, sin perjuicio de aplicar las sanciones pertinentes de acuerdo a Ley, en caso de incumplimiento.

Regístrese, notifíquese, comuníquese. (1)


IVONNE SOPHIA CHUGO NUÑEZ
Gerente de Control de la Deuda
INTENDENCIA LIMA

AMR/nan

(1) Contra la presente Resolución podrá interponerse Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación, de acuerdo a lo previsto en los artículos 146°, 162° y 163° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el D. S. N° 133-2013-EF. El presente documento ha sido emitido de acuerdo a lo establecido en el artículo 111° del TUO del Código Tributario y el artículo 4° de la LPAG.