

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal Nro.
03442-1-2024

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada
que presenta:

Adeli Anthonella Rios Calla

ASESOR:

Stephanie Alexa Adriazola Burga


Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, ADRIAZOLA BURGA, STEPHANIE ALEXA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 03442-1-2024**", del autor(a) RIOS CALLA, ADELI ANTHONELLA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 31%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 13/07/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 15 de julio del 2025

ADRIAZOLA BURGA, STEPHANIE ALEXA	
DNI: 45008773	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-4655-8512	

RESUMEN

Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 03442-1-2024, el Tribunal Fiscal establece como criterio de observancia obligatoria el requisito de presentar una solicitud de declaración jurada rectificatoria para acceder al derecho de devolución por pago indebido, tomando como base el artículo 88° del Código Tributario, ya que solo podrá determinarse si existe un pago indebido o en exceso cuando se evidencien diferencias entre lo determinado y lo pagado por parte del contribuyente.

Sin embargo, este requisito no se encuentra previsto en la legislación vigente, de modo que su exigencia implicaría vulnerar principios constitucionales y administrativos, así como reducir el procedimiento del derecho de devolución a una verificación meramente formal y sistemática de la existencia de una declaración jurada rectificatoria, sin valorar la información presentada en una solicitud de devolución ni ejercer las facultades de verificación y/o fiscalización que la ley le otorga a la Administración Tributaria.

Con todo, el presente informe tratará de señalar las razones por las cuales el requisito de presenta una declaración jurada rectificatoria no debe ser exigido como condición para acceder al derecho de devolución. Para ello, se recurrirá a al análisis de la normativa vigente, principios constituciones y administrativos, así como doctrina y jurisprudencia nacional, y se evaluará su pertinencia con derecho comparado.

Palabras clave

Solicitud de devolución-Declaración Jurada-Rectificatoria-Pago indebido-Pago en exceso

ABSTRACT

By means of Tax Court Resolution No. 03442-1-2024, the Tax Court established, as a binding interpretative criterion, the requirement to submit a request for a rectifying tax return in order to access the right to a refund for undue payment. This interpretation is based on Article 88 of the Tax Code, which provides that the existence of an undue or excessive payment can only be determined when discrepancies are evidenced between the taxpayer's declared tax liability and the amount actually paid.

However, this requirement is not provided for under current legislation, and its enforcement would imply a violation of constitutional and administrative principles, as well as a reduction of the refund procedure to a merely formal and systematic verification of the existence of a rectifying tax return, without assessing the information submitted in the refund request or exercising the verification and/or audit powers granted by law to the Tax Administration.

Accordingly, this report will aim to set out the reasons why the requirement to submit a rectifying tax return should not be imposed as a condition to access the right to a refund. To that end, it will draw upon an analysis of the applicable legislation, constitutional and administrative principles, as well as national legal doctrine and case law, and will assess its relevance in light of comparative law.

Keywords

Refund request – Tax return – Amended – Undue payment – Excess payment

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Justificación de la elección de la resolución	5
1.2 Presentación del caso y del análisis	6
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	7
2.1 Antecedentes	7
2.2 Hechos relevantes del caso	7
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	10
3.1 Problema principal	11
3.2 Problemas secundarios	11
3.3 Problemas complementarios	11
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	12
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	12
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	14
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	15
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	46
BIBLIOGRAFÍA	48
ANEXOS	51

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 03442-1-2024
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	Sentencia de Casación N.º 03158-2022, Resoluciones del Tribunal Fiscal Nro. 10130-7-2016, 10128-7-2016, entre otras que se mencionaran a lo largo del informe.
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Contribuyente
DEMANDADO/DENUNCIADO	Administración Tributaria
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Instancia administrativa
TERCEROS	-
OTROS	-

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

Se ha elegido este caso porque aborda un problema relevante del Derecho Tributario y Administrativo vinculado a los límites de la actuación de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal. En particular, se analiza si el Tribunal Fiscal, mediante un acuerdo de Sala Plena, puede establecer un requisito formal no previsto expresamente en la ley como condición para acceder al derecho de devolución por pago indebido o en exceso, sin exceder los límites de sus facultades y sin vulnerar el principio de legalidad.

Este caso permite examinar la legalidad del criterio de observancia obligatoria aprobado por el Tribunal Fiscal, así como el uso de las facultades de verificación y/o fiscalizaciones previstas por el artículo 39° del CT, lo cual permite cuestionar si la exigencia de dicha rectificatoria afecta el derecho de devolución por pagos indebidos o en exceso de los contribuyentes, que tiene como fundamento al principio de equidad. Además, se ven afectados los derechos a la defensa y a ofrecer y producir pruebas (en adelante derechos) y principios reconocidos en diferentes instrumentos legales de índole nacional e internacional, como la Constitución y la Ley 27444-Ley de Procedimiento Administrativo (en adelante LPAG), estos son los siguientes principios: legalidad, reserva de ley, debido procedimiento, verdad material y simplicidad (en adelante principios).

Por ello, el caso resulta adecuado para un informe jurídico centrado en el análisis de la técnica normativa, las facultades de la Administración Tributaria (en adelante AT) y del Tribunal Fiscal (en adelante TF), la legalidad de los actos administrativos y la aplicación de principios procedimentales, constitucionales y tributarios, puesto que analizar estos aspectos permitirá determinar si la exigencia de una declaración jurada rectificatoria como requisito para acceder al derecho de devolución responde a una interpretación normativa válida o si, por el contrario, constituye un exceso en las facultades del TF y un obstáculo al ejercicio del derecho de devolución. Además, permitirá evaluar el impacto de dicho requisito en los principios procedimentales mencionados, considerando

que la Declaración J (en adelante DJ) rectificatoria no está prevista expresamente en la normativa vigente. De esta manera, el presente informe busca establecer si el criterio adoptado por el TF se ajusta a derecho o si vulnera los derechos del contribuyente al imponer un requisito formalista no contemplado por ley.

1.2 Presentación del caso y del análisis

El presente caso gira en torno a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03442-1-2024, en la cual se confirma el rechazo de una solicitud de devolución del Impuesto a la Renta por considerar que el contribuyente no presentó una declaración jurada rectificatoria. A partir de este caso y otros previos, el Tribunal Fiscal —a través de un acuerdo de Sala Plena— establece como condición necesaria para acceder al derecho de devolución, un requisito formal no previsto expresamente en la legislación vigente.

Así, este caso plantea como problema principal determinar si el Tribunal Fiscal puede, mediante jurisprudencia de observancia obligatoria, establecer un requisito formal adicional a los contemplados por la ley, sin exceder sus facultades y sin vulnerar el principio de legalidad, reserva de ley, debido procedimiento, verdad material y simplicidad. Para responder a esta pregunta, se plantean problemas secundarios, entre los que se encuentran: (i) si la facultades del Tribunal incluyen el incluir un requisito para el acceso a un derecho, (ii) si la determinación de la existencia de un pago indebido o en exceso puede ser verificado o fiscalizado por la Administración aun sin DJ rectificatoria, (ii) si la declaración jurada tiene efectos declarativos o constitutivos, y (iii) si el derecho de devolución debe supeditarse a la presentación de dicha declaración jurada. Asimismo, se examinan problemas complementarios vinculados a los principios y derechos mencionados previamente y a la validez de las exigencias formales frente a los derechos sustanciales del contribuyente.

La postura que se adopta es que la exigencia de una DJ rectificatoria no tiene sustento legal, y que su imposición por parte del Tribunal Fiscal constituye un exceso en el ejercicio de sus facultades y una afectación diferentes principios y

derechos. Asimismo, se sostiene que la Administración Tributaria tiene facultades expresas para verificar o fiscalizar el contenido de una solicitud de devolución sin necesidad de condicionar dicho análisis a la presentación de una rectificatoria.

Para respaldar esta postura, los principales instrumentos normativos utilizados en el análisis comprenderán a los artículos 38°, 39°, 43°, 45°, 61°, 88°, 92°, 101°, 126°, 154° y 162° del Código Tributario (en adelante CT); el artículo 1267° del Código Civil; las Normas III y IV del Título Preliminar del Código Tributario; así como diversos principios de la (LPAG). En ese sentido, se emplearán precedentes del propio Tribunal Fiscal y un análisis doctrinario a cerca de la naturaleza de la determinación tributaria y de las facultades administrativas de la AT y del TF. Finalmente, se incluye un estudio comparado con los ordenamientos y jurisprudencia de Colombia, México y España, que permite identificar la necesidad de regulación expresa en casos donde se pretendan imponer exigencias formales adicionales.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1 Antecedentes

El caso se origina a partir de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada y pagado por la contribuyente en marzo de 2015. Mas, años después, la recurrente detectó un error en dicha declaración: había incluido como no deducibles los derechos antidumping pagados, lo cual generó una base imponible mayor y, en consecuencia, un pago en exceso del impuesto a la renta. El 30 de diciembre de 2019, días antes de que prescribiera el plazo legal de cuatro años, solicitó la devolución ante la SUNAT. No obstante, es denegada por no haberse presentado una declaración jurada rectificatoria previamente, lo cual es confirmado por el TF, que, además, crea el siguiente criterio de observancia obligatoria: no procede la devolución si lo pagado coincide con lo declarado, salvo que exista rectificatoria.

2.2 Hechos relevantes del caso

El 30 de marzo de 2015, la recurrente presentó su declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2014 mediante el PDT 692, determinando y cancelando la deuda tributaria autoliquidada. Sin embargo, el 30 de diciembre de 2019, a través del Formulario 4949, la recurrente solicitó la devolución por pago indebido y/o en exceso del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio, alegando que había incluido erróneamente los derechos antidumping en la base imponible, lo que ocasionó un mayor pago del tributo. Esta solicitud fue presentada días antes del vencimiento del plazo de prescripción de cuatro años establecido en el artículo 43° del Código Tributario.

El 21 de febrero de 2020, la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de SUNAT emitió la Resolución de Intendencia N.º 012-180-XXXXXXX/SUNAT, declarando improcedente la solicitud de devolución. La Administración Tributaria fundamentó su decisión en la inexistencia de una declaración jurada rectificatoria y en que el pago efectuado coincidía con el monto declarado originalmente por la recurrente.

Frente a ello, el 15 de junio de 2020, la recurrente interpuso un recurso de reclamación, argumentando que el pago fue realizado en exceso debido a un error de hecho y que la devolución debía proceder aun sin la presentación de una DJ rectificatoria. En su recurso, citó jurisprudencia previa del Tribunal Fiscal que reconocía la procedencia de la devolución sin necesidad de rectificar la declaración.

El 30 de septiembre de 2020, la SUNAT declaró infundado el recurso de reclamación, reiterando que, al no haberse presentado una DJ rectificatoria, no era posible considerar la existencia de un pago indebido o en exceso.

Posteriormente, el 13 de septiembre de 2023, la Corte Suprema emitió la Casación N.º 79-2023-LIMA, en la que se pronunció sobre la naturaleza de los derechos antidumping, señalando que estos no constituyen una multa y, por tanto, son deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta.

Finalmente, el 9 de abril de 2024, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N.º 03442-1-2024, confirmando el pronunciamiento de la SUNAT. En dicha resolución, el Tribunal Fiscal estableció que, en ausencia de una DJ rectificatoria, no podía reconocerse la existencia de un pago indebido, criterio que fue declarado de observancia obligatoria a través del Acuerdo de Reunión de Sala Plena N.º 2024-02. En dicho acuerdo, se precisó que, para verificar la existencia de un pago indebido o en exceso, debía relacionarse la determinación declarada por el contribuyente con los pagos efectuados, de forma que, si ambos coincidían, no existía pago indebido, salvo que se presentara una DJ rectificatoria conforme al artículo 88º del Código Tributario.

Argumentos del contribuyente

El contribuyente alega que cometió un error, durante una importación, al adicionar de manera indebida los costos por derechos antidumping, por lo que el Impuesto a la Renta fue mayor, ya que no se dedujeron estos costos de la base imponible. En esa línea, solicitó que se le aplique el artículo 1267º del Código Tributario para que se le restituya lo pagado erróneamente.

Además, agrega que al no existir una disposición legal que señale expresamente la obligación de presentación una DJ rectificatoria antes de solicitar la devolución de un pago en exceso y/o indebido.

Finalmente, menciona que los derechos antidumping carecen de naturaleza de multa, ya que, según el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el pago de los mismos se ha calificado como una medida para eliminar los efectos que puede causar este margen de dumping dentro de la competencia. Por ende, no es aplicable al caso el el Decreto Suprema N° 006-2020-PC, ya que el Decreto Supremo N° 136-2020-PCM la calificación de multa de estos derechos.

Argumentos de la Administración Tributaria

La administración menciona que la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, cancelando la deuda determinada por ella misma, se presume que la declaración es correcta, por lo que, si advirtió un

error, debió presentar una DJ rectificatoria para corregirlo. En consecuencia, al no haberse presentado la misma, no queda acreditado que exista un pago indebido y/o en exceso.

En esa línea, en las Resoluciones N° 08267-2-2019 y N° 10974-2-2019 se ha señalado que, si la DJ presentada por los contribuyentes o la Administración coincide con los pagos realizados, no será posible que la existencia de un pago indebido o en exceso.

Finalmente, determina que los derechos antidumping tienen la naturaleza de multa, de modo que no se aplica la deducción del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Argumentos del Tribunal Fiscal

Por su parte, el Tribunal fiscal ha señalado que, si determinación el contribuyente coincide con los pagos que ha efectuado, no existe un pago indebido o en exceso, criterio que fue usado recurrentemente en Resoluciones como las siguiente: N° 00327-3-2019, 04589-2-2020, 06128-1-2020, 03231-9-2021 y 01015-4-2023.

Así, el Tribunal Fiscal, el 14 de marzo de 2024, realizó el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2024-02 para establecer un criterio que señala que para verificar la existencia de un pago indebido o en exceso y haya sido el deudor tributario quien determinó la obligación tributaria, si se observa que lo declarado coincide con lo pagado, no puede determinarse que exista tal pago indebido o en exceso. Por ende, solo si existen diferencias por una declaración jurada rectificatoria que surtió efectos, según el artículo 88°, puede determinarse si este pago a favor o en exceso, en efecto existe.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

Independiente de lo resuelto en torno a la exigencia de una declaración jurada rectificatoria como requisito previo al acceso del procedimiento de devolución por

pagos indebidos o en exceso, el Tribunal Fiscal pudo aprovechar la oportunidad para analizar con mayor profundidad la pertinencia de esta exigencia, así como su impacto en el ejercicio del derecho de devolución.

En ese contexto, los cuestionamientos planteados en el presente informe son los siguientes:

3.1 Problema principal

- ¿Es jurídicamente válido que el Tribunal Fiscal condicione el derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso a la presentación de una declaración jurada rectificatoria a pesar de que la ley no exige dicho requisito?

3.2 Problemas secundarios

- ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria presentada por el contribuyente, y qué facultades tiene la Administración al respecto, considerando el tratamiento que le otorga el Código Tributario al derecho de devolución?
- ¿Qué principios constitucionales y administrativos son vulnerados con el rechazo de solicitudes de devolución por la exigencia de un requisito no previsto en la normativa tributaria?
- ¿Cómo se regulan los casos de devolución en el derecho comparado y en qué medida se diferencian del enfoque adoptado en el ordenamiento jurídico peruano?

3.3 Problemas complementarios

- ¿El Tribunal Fiscal se encuentra obligado a observar los precedentes vinculantes emitidos por el Poder Judicial, considerando que se vinculan directamente con el fondo del caso materia de resolución?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

Respuesta al problema principal:

- a. ¿Es jurídicamente válido que el Tribunal Fiscal condicione el derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso a la presentación de una declaración jurada rectificatoria a pesar de que la ley no exige dicho requisito?**

No es jurídicamente válido de acuerdo a los límites normativos del Tribunal Fiscal, de la lectura de las Normas III y IV del TP y el artículo 92° del CT, de los que se deduce que solo mediante ley se puede normar procedimientos administrativos en cuanto a derechos, como lo es el derecho a la devolución, como lo señala expresamente el artículo 92° del Código Tributario, que menciona lo siguiente: "Los administrados tienen derecho , entre otros a: (...) b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes", de lo cual resulta importante resaltar que se exigirá de acuerdo a las "normas vigentes", las cuales no incluyen una declaración jurada rectificatoria.

Asimismo, la Administración tiene facultades de verificación y/o fiscalización. , de acuerdo con el artículo 61° del CT, de modo que como la autodeterminación realizada por el contribuyente posee una naturaleza meramente declarativa, la Administración está habilitada de ejercer control sustantivo sobre la información contenida en la declaración sin necesidad de exigir formalidades adicionales como la presentación de una DJ rectificatoria.

Respuesta a los problemas secundarios:

- **¿Cuál es la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria presentada por el contribuyente, y qué facultades tiene la Administración al respecto, considerando el tratamiento que le otorga el Código Tributario al derecho de devolución?**

La jurisprudencia y doctrina peruana, en su mayoría, considera que la obligación tributaria tiene una naturaleza declarativa, ya que el artículo 2° del Libro Primero del CT señala que la obligación nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación y el acto siguiente del particular es la determinación de esta, de modo que no estaría constituyendo la obligación tributaria, por lo que la autodeterminación del contribuyente siempre va a ser susceptible de ser revisable por la Administración, que por sus facultades de verificación y/o fiscalización, puede hacerlo.

- **¿Qué principios constitucionales y administrativos son vulnerados con el rechazo de solicitudes de devolución por la exigencia de un requisito no previsto en la normativa tributaria?**

Los principios de legalidad, reserva de ley, debido procedimiento, verdad material y simplicidad son afectados, ya que este requisito impuesto para ejercer el derecho a la devolución sería considerado una barrera burocrática, ya que hace más costosa la realización de las actividades económicas, debido a que los agentes económicos deberán asumir medidas no previstas legalmente y que no se justifican de manera racional, lo cual puede derivar en que el agente económico opte por no seguir realizando sus actividades económicas por la generación de mayores costos que beneficios.

- **¿Cómo se regulan los casos de devolución en el derecho comparado y en qué medida se diferencian del enfoque adoptado en el ordenamiento jurídico peruano?**

Un análisis comparativo con ordenamientos jurídicos extranjeros y su jurisprudencia, particularmente de Colombia, México y España, a fin de examinar

si en dichos sistemas se exige o regula de manera expresa la presentación de una declaración jurada rectificatoria como requisito para acceder a la devolución, lo cual permitirá, de ser el caso, reforzar la necesidad de que un requisito de esa naturaleza —si es que se pretendiera implementar en el Perú— debería encontrarse debidamente normado y no surgir de interpretaciones administrativas.

Aparte, evidenciará que los procedimientos de devolución deben permitir un análisis de fondo en cada caso, dado que los errores declarativos o de autoliquidación no siempre responden a supuestos homogéneos, lo cual exige atención individualizada y garantista desde el punto de vista del derecho administrativo tributario.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

No me encuentro de acuerdo con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03442-1-2024, ya que se solicita un requisito que no se encuentra regulado en el Código Tributario, que es el de presentar una declaración rectificatoria de manera previa para determinar si cuenta con un pago indebido o en exceso. Este comportamiento limita y condiciona el ejercicio del derecho a la devolución del contribuyente, ya que la Administración Tributaria debería desplegar las facultades que la ley le otorga para revisar la información presentada, solicitar mayores datos, en caso sea necesario, y determinar si el contribuyente cuenta o no con un pago indebido o en exceso, de modo que no se vulnere su derecho a la devolución y los principios de legalidad, reserva de ley, debido procedimiento, verdad material y simplicidad.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

A continuación, antes de que abordar el análisis del problema principal, es necesario desarrollar en análisis de los problemas secundarios, ya que una vez absueltos, permitirán sustentar la postura adoptada frente al problema central del caso:

- **¿Cuál es la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria presentada por el contribuyente, y qué facultades tiene la Administración al respecto, considerando el tratamiento que le otorga el Código Tributario al derecho de devolución?**

Respuesta: Es importante determinar cuál es la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria para señalar si es necesaria la presentación de una declaración jurada rectificatoria para el acceso al derecho de devolución, puesto que al exigirse el mismo, el Tribunal Fiscal consideraría que la determinación tributaria no tiene efectos declarativos, sino más bien constitutivos, lo cual iría en contra de la forma en cómo se ha pronunciado previamente y de lo que opina la doctrina mayoritaria peruana.

En esa línea, la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante RTF o Resolución) N° 07449-2-2022, señala que de acuerdo con la lectura de los artículos 1°, 2°, 59° y 60° del Código tributario la obligación tributaria surge con el hecho imponible, por lo que la determinación de esta no tiene una naturaleza constitutiva, sino más bien una meramente declarativa (p. 2).

Asimismo, la Resolución N° 03230-2-2020, emitida con el carácter de observancia obligatoria, ha señalado que la determinación de una obligación tributaria requiere que previamente se verifique si, efectivamente, se realizó el hecho previsto en la norma, lo cual implica valorar que circunstancias necesarias que permitan concluir que en efecto se llevó a cabo el hecho generador.

Por otro lado, es importante mencionar que ha escrito la doctrina al respecto. En primer lugar, se señala que el acto de “determinación” tiene el carácter de simple

acto declarativo del nacimiento de la obligación tributaria” (Lay, 2016, p. 280-281), pues, concluir lo contrario supone “un golpe de timón o coup de barre más que relevante, en virtud del cual se abandona una posición dogmática que ya se creía consolidada en nuestro país” (Bravo Cucci, 2024).

Así, la idea señalada también es compartida por Ruiz de Castilla, cuando señala que, en materia de impuestos, en cuanto se produce el hecho imponible nace inmediatamente la obligación tributaria, que deviene en un vínculo entre el Estado y el contribuyente, lo cual sigue el CT en su artículo 2°. Con ello, el siguiente acto es la autodeterminación realizada por el particular, la cual posee un efecto declarativo porque la existencia de la obligación tributaria precede al acto de determinación de este vínculo jurídico (2021, p. 211).

En suma, el artículo 59° el CT menciona que la determinación puede ser efectuada por el propio deudor tributario, por la Administración o en forma conjunta. Por ende, incluso si la determinación es realizada por el contribuyente, la Administración puede confirmar si esta autoliquidación es correcta o no.

Al respecto, Ruiz de Castilla señala que la autodeterminación no debe ser considerada como una figura unilateral, sino como una figura bilateral donde existe un juego de roles entre el administrado y la AT. Al primero le corresponde iniciar el procedimiento y el segundo siempre tiene la posibilidad de revisar o fiscalizar la determinación inicial del particular (2021, p. 212).

Siguiendo esa lógica, Giuliani Fonrouge señala que la determinación de la obligación tributaria es un acto o un grupo de actos que realizan la administración y los particulares, individualmente o en conjunto, orientados a determinar en un caso concreto el presupuesto de hecho, la base imponible y la dimensión cuantitativa de la obligación materia de análisis (Giuliani Fonrouge, 1977, p. 453).

En efecto, nos encontramos alineados a este pensamiento, ya que debe existir un trabajo por ambas partes para verificar si el hecho imponible que fue reconocido mediante la determinación de la obligación tributaria ocurrió en la realidad, es decir, la autodeterminación siempre puede ser revisada por parte de la Administración.

Ahora bien, es importante mencionar que si bien la naturaleza jurada de la declaración implica un deber de veracidad y responsabilidad por parte del contribuyente respecto de la información que consigna, no implica que dicho carácter convierte su contenido en inmodificable o intocable ni mucho menos es impedimento para que la Administración puede desplegar sus facultades de verificación y/o fiscalización para reconocer, corregir o validar errores que afectan el derecho a la devolución.

En base a lo señalado, respecto a la posibilidad de que, bajo la normativa vigente, la Administración Tributaria pueda ejercer sus facultades de verificación o fiscalización para evaluar la solicitud de devolución y determina si existen o no montos susceptibles de devolución, cabe destacar que el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria que el deudor tributario presenta está sujeta a fiscalización o verificación por la AT, por lo que la información que se presenta es susceptible de ser modificada si se encuentra alguna inexactitud u omisión.

De forma concordante, la Corte Suprema, mediante Casación N° 03158-2022, en los puntos 3.23 a 3.38, ha mencionado que de la interpretación sistemática de los artículos 60°, 61° y 88° del CT, se concluye que la determinación de la obligación tributaria posee un carácter declarativo, puesto que la obligación tributaria surge a partir de que se haya cumplido con el hecho imponible que la norma señala y que está sujeta a fiscalización o verificación de la Administración Tributaria, que podrá modificar lo declarado cuando observe omisión o inexactitud en la información que se le ha brindado.

Por ende, tal como se ha argumentado previamente, tanto como la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria, y a partir de la lectura de los artículos 59° a 61° y del 88.1°, se concluye que la determinación de la obligación tributaria posee una naturaleza meramente declarativa, ya que habilita a la Administración a ejercer control sustantivo sobre la información presentada en la declaración sin necesidad de exigir formalidades adicionales como la presentación de una DJ rectificatoria.

Por supuesto, es importante remitirnos al inciso c) del artículo 39 del CT, el cual señala lo siguiente:

"Artículo 39.-

*(...) c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la **verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución**, debe proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización. Adicionalmente, si **producto de la verificación o fiscalización antes mencionada**, se encuentran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos puede ser compensada con el pago en exceso, indebido, u otro concepto similar cuya devolución se solicita. (...)" (el resaltado el nuestro)*

Como se observa en este fragmento, en efecto, mediante una solicitud de devolución, la AT, puede desplegar sus facultades de verificación y/o fiscalización, lo cual supone investigar e inspeccionar que se ha cumplido de manera correcta una obligación tributaria, a partir de una solicitud de devolución, por lo que no se reduce a un mero cotejo del sistema informático.

Es más, si bien estas solicitudes deben resolverse en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles, de acuerdo con el artículo 162° del Código Tributario, que puede ser tiempo suficiente para realizar la verificación y/o fiscalización para algunos casos, puede que otros sean más complejos y se necesite mayor tiempo para determinar la existencia de pagos indebidos o en exceso. Sin embargo, como se desarrollará posteriormente, la solicitud de devolución tiene efectos de interrupción o suspensión, por lo que podría fiscalizarse al contribuyente posteriormente e incluso si se llegara a la conclusión de que se trató de devoluciones efectuadas por la AT en exceso o de forma indebida, el contribuyente debe restituir el monto aplicando la tasa de interés moratorio (artículo 43° del CT).

Antes bien, se debe recordar que es el tema gira en torno a un derecho de devolución reconocido expresamente el artículo 92° del Código Tributario. Además, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del mismo cuerpo

normativo, el artículo 1267° del Código Civil establece que, si por error de hecho o de derecho, una persona ha entregado dinero o bienes, tiene la posibilidad de exigir que se le sea restituido.

En suma, al tratarse de un derecho, es lógico que el CT otorgue un tratamiento especial a la solicitud de devolución, como se observa en los artículos 45° y 46° del Código Tributario, ya que, por un lado, el artículo 45° señala que el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria es interrumpido a través de la presentación de una solicitud de devolución, es decir, la Administración puede ejercer esta facultad por los siguientes años, no viéndose perjudicada; es más, también puede ejercer una compensación de verlo conveniente.

Por otro lado, el artículo 46° señala que las facultades para determinar y aplicar sanciones pueden seguir siendo ejercidas por la Administración durante el procedimiento de la solicitud de devolución, ya que el plazo de prescripción se suspende en ese lapso.

De lo señalado, se confirma una vez más la naturaleza declarativa de la que se viene discutiendo y que una solicitud de devolución tiene efectos de interrupción o suspensión del plazo de prescripción, lo cual no sucede el tratamiento que se le brinda a una declaración jurada rectificatoria, ya que no se encuentra dentro de los supuestos de interrupción o suspensión de prescripción. Es más, de acuerdo con el artículo 88°, su presentación debe realizarse dentro de plazo de prescripción, antes de lo señalado en el artículo 75° del CT o de manera previa a la culminación del proceso de verificación o fiscalización.

Al respecto, la RTF N° 8743-7-2008 señala que si bien el artículo 17° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, menciona que la verificación que realiza la Administración Tributario por una solicitud de devolución se realizará sin impedimento de posteriormente realizar una fiscalización, no significa que la Administración no pueda fiscalizar antes, después o de manera paralela al trámite de esta solicitud por saldo a favor, en línea a lo señalado en el artículo 62° del Código Tributario (SUNAT-I.A.T., 2024, p.568).

De lo expuesto, se concluye que incluso si al principio la Administración solo realiza una verificación de la solicitud de devolución, no es impedimento a que realice una fiscalización posteriormente. En suma, la presentación esta solicitud, al tener efectos de interrupción o suspensión del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria.

En la Resolución analizada, la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 fue presentada y pagada por la contribuyente en marzo de 2015, por lo que, en aplicación de los artículos 43° Y 44° del CT, el plazo de prescripción para presentar la DJ rectificatoria y la solicitud de devolución es de 4 años, por lo que empieza a contabilizarse desde el 1 de enero del siguiente año a la fecha en que se efectuó este pago, es decir, 2016 y concluiría el 01 de enero de 2020.

Con lo mencionado, resulta comprensible que el contribuyente haya optado por presentar la solicitud de devolución, aun cuando aún se encontraba dentro del plazo para presentar tanto dicha solicitud como la declaración jurada rectificatoria. Ello se debe a que, al tratarse de una rectificación que reducía el monto originalmente declarado a pagar, debía esperar 45 días para que surtiera efectos.

Además, dado que la presentación de la declaración rectificatoria no genera efectos suspensivos ni interrumpe el cómputo del plazo, incluso si esta era aceptada o transcurrido dicho período, la rectificación habría producido efectos automáticamente. En tal escenario, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución ya habría prescrito.

Es más, la presentación de este tipo de solicitud permite que Administración Tributaria disponga de más tiempo para realizar una fiscalización, fuera del plazo de 45 días establecido para resolver dicha solicitud. Es decir, lejos de representar una afectación al interés fiscal, esta figura le otorga a la Administración un margen temporal más amplio para llevar a cabo las acciones que estime pertinentes.

Ahora bien, resulta relevante señalar que existen casos puntuales en los que sí se exige la presentación de la declaración jurada rectificatoria. A continuación,

se expondrán dichos casos y se analizarán las razones que justifican su exigencia, lo que evidenciaría que su solicitud responde a situaciones específicas y excepcionales, y no constituye la regla general.

Por un lado, el Artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 020 2007/SUNAT, respecto de la aplicación de la compensación o solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso realizados por la contribución solidaria para la asistencia previsional, señala lo siguiente:

"Artículo 4.-

(...) 4.3 Para que el Agente de retención pueda aplicar la compensación o solicitar la devolución ante la SUNAT, previamente deberá haber presentado la respectiva declaración rectificatoria a través del PDT Remuneraciones – Formulario Virtual N° 600, del periodo o periodos en los cuales retuvo en exceso o indebidamente" (el subrayado es nuestro).

Al respecto, es importante empezar definiendo a un agente de retención: se trata de un responsable que, sin haber generado directamente la obligación tributaria, debe cumplir con su ejecución. Este agente descuenta una parte del pago que realiza a un tercero y la transfiere al Estado. No obstante, esta obligación nace únicamente cuando efectivamente se realiza el pago. Si no se entrega el monto acordado, no se configura el deber de retener, criterio respaldado en la Resolución N.º 1286-1-1997, pues si en la realidad no opera la circulación de riqueza, no nace este deber de retención (Ruíz de Castilla 2021, p.159).

A partir de lo anterior, podemos concluir que, no es el agente de retención quién genera directamente la obligación tributaria, sino el contribuyente, ya que el dinero retenido no le pertenece ni ha realizado la actividad que lo origina. Ello podría justificar la razón la que, en casos como este, se requiera explícitamente la presentación de una DJ rectificatoria.

Asimismo, en el Anexo 1 de esta Resolución, se observa un formato para solicitar la devolución de este tipo de pagos (Anexo 2), del cual se advierte que, a diferencia del Formato 4949 del Anexo 1, se solicitan menos detalles. En

conjunto, estas razones justificarían la inclusión expresa de este requisito para este caso en particular.

Por otro lado, el Decreto Supremo N.° 157-2024-EF, que incorpora a la LIGV, el capítulo XIII, numeral 7 del artículo 49-A, señala lo siguiente en el Artículo 11-Ñ:

“Artículo 11-Ñ.-

a) Para efecto de la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 7 del artículo 49-A del Decreto, el sujeto no domiciliado que realice pagos indebidos o en exceso del Impuesto que se originen en un error en la determinación de la obligación tributaria consignada en la declaración mensual debe, previamente a compensar o solicitar la devolución, presentar la declaración rectificatoria correspondiente.”

El sujeto no domiciliado puede optar por la compensación o la devolución a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración rectificatoria” (el subrayado es nuestro).

Al respecto, la exposición de motivos de este Decreto Supremo señala que en el supuesto que el pago en exceso se hubiera originado en un error en la determinación de la obligación tributaria consignada en la declaración mensual; que el Sujeto No Domiciliado (en adelante SND) debe presentar la declaración rectificatoria antes de solicitar la devolución o compensación para corregir el error y de esa manera determinar correctamente el impuesto correspondiente a dicho período.

Entonces, si un SND retiene S/ 1 800 por concepto de percepciones en octubre, pero por error consigna como base imponible S/ 100 000 en lugar de S/ 10 000 y paga S/ 18 000 en lugar de S/ 1 800, tras rectificar la declaración puede, en diciembre compensar el pago en exceso en la declaración de diciembre, presentada en enero, o solicitar la devolución del monto desde el primer día de enero.

Por ende, cabe cuestionarnos porque en el caso de los SND se ha optado por señalar de manera literal que presenten una rectificatoria. Así, se observa que el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) precisa que los

contribuyentes no domiciliados únicamente están sujetos al impuesto respecto de las rentas gravadas que provienen de fuente peruana. Por ello, su vínculo con la jurisdicción nacional se restringe exclusivamente a los ingresos obtenidos en el país.

Es más, depende de las circunstancias, hay casos en lo que no son responsables de las retenciones aplicadas, como es el de los proveedores no domiciliados designados como agentes de retención o percepción. Por ende, al tratarse de sujetos no domiciliados, resulta más complejo activar mecanismos de cobranza, verificación y/o fiscalización. , más aún debido a las limitaciones propias del territorio.

Con base en lo expuesto, es posible concluir que el marco normativo ha previsto, en determinadas circunstancias, de manera expresa la obligación de presentar una declaración jurada rectificatoria como paso previo a la solicitud de devolución. No obstante, del análisis efectuado se desprende que dicha exigencia responde a particularidades propias de cada situación, por lo que no puede interpretarse como una condición general que restrinja el ejercicio del derecho a la devolución.

Entonces, se puede señalar que, en efecto, la regulación vigente no ha considerado indispensable supeditar dicho derecho al cumplimiento de un requisito formal, dado que la determinación tributaria tiene un carácter esencialmente declarativo. En consecuencia, la Administración Tributaria cuenta con la facultad de verificar o analizar la información contenida en la declaración jurada impugnada con aquella aportada en la solicitud de devolución, sin limitarse exclusivamente a una comparación cuantitativa.

- **¿Qué principios constitucionales y administrativos son vulnerados con el rechazo de solicitudes de devolución por la exigencia de un requisito no previsto en la normativa tributaria?**

Respuesta: En el campo del derecho tributario, se opera dentro de un marco jurídico con principios y normas fundamentales y dentro de lo que establece la Constitución. En este contexto, el tributo se erige como el eje central (Durán y

Mejía, 2011, p. 235). Así, su contenido se desarrolla entre el Derecho Administrativo, Financiero Público y Constitucional.

En esa línea, el CT contempla la posibilidad de recurrir de manera supletoria a los Principios Generales del Derecho, incluidos los del Derecho Administrativo, en casos en los que no exista una regulación expresa en la norma tributaria. Lo anterior es previsto en la Norma IX del Título Preliminar, la cual autoriza la aplicación de normas no tributarias, siempre que estas no contradigan ni alteren la esencia del régimen fiscal.

Asimismo, esta norma establece que, en ausencia de regulación específica, deben aplicarse primero los principios propios del Derecho Tributario y, en su defecto, los del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Al respecto, en el artículo del Título Preliminar de la LPAG se señala que dicho cuerpo normativo es de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública, y, que en aspectos que no fueron previstos y que no son tratados de manera diferente, a pesar de tener procedimientos especiales regulados por ley, se aplica de manera supletoria lo señalado en la LPAG y las autoridades administrativas deben cumplir con los principios que esta regulación contiene, asimismo, con los deberes y derechos que tienen las partes del procedimiento.

En suma, la Tercera Disposición Complementaria y Final de la LPAG respalda expresamente su aplicación supletoria respecto de otros regímenes procedimentales administrativos, siempre que no entren en contradicción con sus disposiciones.

En complemento, esta naturaleza integradora se refuerza en la Quinta Disposición Complementaria y Final, la cual establece que la LPAG, en tanto norma de orden público, desplaza aquellas disposiciones legales o administrativas de igual o menor jerarquía que resulten incompatibles con su contenido; y, se aplica en aquellos procedimientos cuya especialidad no se justifique por la materia, así como también absorbe normas que regulen lo mismo que alguna de sus disposiciones.

A partir de una lectura de las disposiciones del CT y de la LPAG, podría pensarse que la relación entre ambas se limita a una aplicación supletoria, en la cual la norma tributaria prevalece. Sin embargo, Durán y Mejía advierten que esta interpretación resulta insuficiente, ya que la aplicación de la LPAG en el ámbito tributario exige un análisis más profundo, debido a que los procedimientos tributarios tienen como finalidad garantizar la realización efectiva del tributo como institución constitucional, lo que conlleva un conjunto particular de derechos y deberes que no necesariamente coinciden solo con los planteados en el Derecho Administrativo general (Durán y Mejía, 2011, p. 238).

En ese sentido, los autores subrayan que, si bien el CT debería ofrecer una regulación integral acorde con los fines del Estado Constitucional, en la práctica ello no siempre se cumple. Por ello, resulta necesario acudir a los Principios Generales del Derecho, entre los que se encuentran tanto los constitucionales como los propios del Derecho Administrativo.

En suma, el numeral 2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG establece que los principios que se señalan en la normativa cumplen un rol interpretativo frente a eventuales controversias en la aplicación de las reglas procedimentales. Además, estos principios orientan tanto la elaboración de disposiciones administrativas generales como la cobertura de vacíos normativos dentro del ordenamiento administrativo.

Por su parte, el numeral 2 del artículo 75° del mismo cuerpo normativo refuerza esta idea al señalar que las autoridades tienen el deber de ejercer sus funciones conforme a los principios recogidos en el Título Preliminar, garantizando así su observancia en la conducción de los procedimientos administrativos.

Con todo lo mencionado previamente, se concluye que en efecto son normas de carácter obligatorio que imponen deberes a la administración y derechos para los administrados, estos controlan la liberalidad y discrecionalidad de la Administración en las normas ya existentes, en la integración jurídica para resolver lo que no está regulado y para desarrollar normas administrativas complementarias (Morón Urbina, 2019, p. 74). Por ende, a continuación, desarrollaremos algunos de los principios previstos en el artículo IV del TP de la

LPAG que fueron afectados al rechazar solicitudes de devolución por un formalismo interpuesto por la Administración; y, se determinará porque debieron aplicarse en la resolución analizada.

Ante todo, como ya se ha mencionado previamente, es importante resaltar que el requisito de presentación de una declaración jurada rectificatoria, para presentar una solicitud de devolución, no está estipulado explícitamente en la normativa tributaria, lo cual es reconocido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 10130-7-2016 y 10128-7-2016.

En primer lugar, el artículo 74° de la Constitución establece que la creación, modificación, derogación y exoneración de tributos corresponde exclusivamente a la ley o, en caso de delegación, al decreto legislativo, a menos que se trate de aranceles y tasas, que pueden regularse mediante decreto supremo. Asimismo, se señala que el ejercicio de la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad y derechos fundamentales, excluyendo expresamente cualquier carácter confiscatorio en los tributos.

En esa línea, se ha sostenido que el poder tributario del Estado debe ejercerse dentro del marco de los principios constitucionales, los cuales no solo orientan la actuación estatal, sino que también actúan como garantías para los contribuyentes. Entre ellos destacan el principio de legalidad y el de reserva de ley, que si bien suelen confundirse, responden a lógicas distintas.

Por un lado, el principio de legalidad exige que toda actuación del poder público se sujete a normas generales y abstractas, cuyo cumplimiento puede ser revisado por órganos jurisdiccionales independientes. En cambio, la reserva de ley se refiere a un mandato constitucional que exige que determinadas materias sean reguladas exclusivamente por ley (Landa, 2006, pp. 40-41).

A su vez, García Novoa señala que el principio de legalidad implica “un auténtico mandato de juridicidad; esto es, de exigencia de que todas sus actuaciones sean conformes al ordenamiento jurídico, porque esa es la única manera de garantizar la certidumbre del particular” (2006, pp. 30-31).

Siguiendo esa lógica, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Exp. N.º 2689-2004-AA/TC, ha precisado en sus fundamentos 12 y 23 que el principio de legalidad en materia tributaria no se limita a exigir que la potestad tributaria del Estado se ejerza conforme a las leyes, sino que esta debe desarrollarse principalmente de acuerdo con lo dispuesto en la propia Constitución. De este modo, no puede establecerse un tributo sin un mandato de la Constitución.

Por su lado, la reserva de ley implica que toda decisión relacionada con la creación, modificación, derogación o exoneración de tributos debe ser adoptada exclusivamente mediante una ley. Este principio encuentra su justificación en la histórica fórmula *"no taxation without representation"*, que exige que los tributos sean determinados por representantes legítimos de los contribuyentes.

En suma, a lo mencionado previamente, se observa que también fue mencionado por Sotelo Castañeda en su análisis de la RTF N° 980-4-97, que señala las condiciones que debe reunir un cobro a fin ser considerado como un tributo. Al respecto, menciona que la vocal ha cometido errores, ya que se cercenó su contenido, pues considera que el significado del principio de legalidad deriva y parte del enunciado *"nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley"*. Así, una segunda interpretación requiere que el tributo haya sido creado mediante una norma jurídica habilitada expresamente por la Constitución, como es el caso de una ley o una norma con rango legal (1998, p. 297).

En ese contexto, respecto al enunciado mencionado, lo esencial en todo tributo es la existencia de un mandato estatal, que puede entenderse como la imposición de una obligación por decisión unilateral del Estado para exigir una obligación (Valdés Costa 1996, p.71).

Alineado a lo anterior, el principio de legalidad, la LPAG señala que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que les fueron conferidas y en la línea de los fines con que se les atribuyeron (numeral 1. 1 del artículo IV del TP de la LPAG).

Por ende, es necesario revisar las Normas III y IV del TP del CT; por una parte, la Norma III señala que dentro de las fuentes del Derecho Tributario se encuentran, entre otros, la jurisprudencia, las normas de rango legal que, en línea a lo señalado por la Constitución, crean, modifican, suspenden o suprimen tributos, así como también conceden beneficios; por otra parte, la Norma IV señala que solo por Ley o Decreto Legislativo se puede realizar la modificación, creación o supresión de un tributo, así como señalar cuál es el hecho general de una obligación tributaria. Ahora bien, en el inciso c) señala que solo mediante Ley o Decreto se puede "normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario." (el subrayado es nuestro)

Con la lectura de la Norma III, se confirmaría que este requisito creado mediante jurisprudencia de observancia obligatoria, derivado un Acuerdo de Sala Plena, es una fuente de derecho. No obstante, la Norma IV señala que solo mediante ley se puede normar procedimientos administrativos en cuanto a derechos, como lo es el derecho a la devolución, reconocido expresamente en artículo 92° del Código Tributario, que menciona que los administrados tienen derecho a exigir la devolución del monto que fue pagado de manera indebida o en exceso y "de acuerdo con las normas vigentes" (el subrayado es nuestro).

Se ha destacado la última frase porque las normas vigentes no incluyen una declaración jurada rectificatoria y como señala la Norma IV, solo mediante Ley o Decreto Legislativo se podrá normar el procedimiento administrativo en cuanto a derechos. En esa línea, es pertinente mencionar que la Constitución señala que inciso a) del numeral 24) del art 2 de la Constitución, que señala que nadie está obligado a realizar lo que la ley no manda, ni impedido de hacer aquello que la misma no prohíbe, lo cual encaja con el caso materia del informe, ya que no se ha determinado un requisito de admisibilidad para presentar solicitud de devolución de manera explícita mediante ley o decreto legislativo.

Asimismo, en base al artículo 74° de la Constitución, el CT, en su Norma IV del Título Preliminar, ha expuesto los alcances de la reserva tributaria exponiendo que los siguientes elementos constituyen al tributo: (i) situación generadora de

la obligación tributaria, (ii) base para la alícuota y la cuota, (iii) el acreedor tributario, (iv) el deudor tributario y (v) al agente de retención o percepción.

Así, el principio tributario de reserva de ley también está previsto en la Norma IV del TP del CT y en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, constituyendo una garantía y límite respecto del ejercicio de la potestad tributaria del Estado y de los entes administrativos. Mientras el principio de legalidad implica la sujeción de las autoridades estatales a lo que manda la ley, la reserva de ley implica que los elementos importantes del tributo solo podrán regularse por Ley y, de manera excepcional, a través de reglamentos, siempre que la propia Ley u otra norma de este rango legal fije los criterios que correspondan.

Vale agregar que estos principios están vinculados con el principio de seguridad jurídica, que implica la regulación de la gestión, inspección o recaudación en los procedimientos del Derecho Tributario.

Así, la interdicción arbitraria se puede entender de 2 formas: formalmente, implica aplicar la ley respetando su jerarquía normativa y los elementos de la norma; en un sentido material, esta interdicción implica prohibir actuación que afectan el derecho administrativo a prever razonablemente como afecta la aplicación de una norma a un caso concreto (García Novoa, 2006, p. 27).

De ese modo, se advierte que incluso la tarea de integración normativa puede ser arbitraria si da lugar a escenarios impredecibles para el contribuyente respecto de cuál norma va a regir su conducta. (García Novoa, 2006, p. 30). En efecto, respecto al caso materia de análisis, se exige un requisito no previsto en la ley de manera constante por la Administración y el Tribunal, lo cual genera incertidumbre porque no es claro ni previsible cómo ejercer el derecho a la devolución, ya que impide que el contribuyente anticipe con certeza los efectos jurídicos de sus decisiones.

En este apartado, se debe mencionar que si bien el artículo 154° señala que, en caso se presenten resoluciones nuevas con decisiones que se contradigan entre ellas, el presidente del Tribunal es el encargado de invocar a debate en Sala Plena para que se decida qué criterio prevalece, el mismo señala que estas

resoluciones deben interpretar de modo expreso y con carácter general las normas de índole tributario, lo cual no estaría ocurriendo en el presente caso.

Recapitulando, si bien se habla de fallos contradictorios y de un debate para la elección de un criterio, de la revisión de la Sala Plena N° 2024-02 se observa que el fundamento que usaron para interponer el criterio fue mencionar una lista de resoluciones y extractos de estas en los anexos. No obstante, no se desarrollaron argumentos a favor o en contra del criterio ni tampoco se hizo referencia a las resoluciones que fallaron de diferente manera ni el porqué de la elección de un criterio sobre otro.

Adicionalmente, el artículo 101° del CT desarrolla el funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal y en su inciso 7 menciona que tienen la facultad de proponer normas que consideren necesarias para resolver diferencias en la normativa tributaria al Ministerio de Economía y Finanzas. Por ende, era posible que el TF, al considerar necesario un requisito para acceder a un derecho, se lo proponga al MEF.

Por lo señalado, de una interpretación sistemática de las normas mencionadas, con la adición de un requisito, para el ejercicio del derecho de devolución, se verían afectados los principios de legalidad y reserva de ley, ya que las autoridades administrativas no actuaron con respeto a la Constitución, la ley y al derecho ni dentro de sus facultades o de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas, puesto que pretendieron normar un el procedimiento para ejercer el derecho de devolución condicionándolo a la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

En segundo lugar, la LPAG menciona que de acuerdo con el principio del debido procedimiento los administrados cuentan con todos los derechos y garantías que este implica, incluyendo el de presentar argumentos, proponer y actuar pruebas y recibir una decisión al respecto (numeral 1. 2 del artículo IV del TP de la LPAG).

Al respecto, es necesario desarrollar cada uno de ellos, por un lado, el derecho del administrado a exponer argumentos implica brindarle la oportunidad de presentar los argumentos de su solicitud o defensa antes de que se emita

cualquier acto que pueda afectar sus derechos o intereses, garantizando de esa manera que no se dicten decisiones que no hayan permitido que se defienda (Duran Rojo y Mejía Acosta, 2011, p. 244).

En complemento, el derecho a ofrecer y actuar pruebas implica la posibilidad de aportar medios probatorios y exigir a la AT que valore o actúe las pruebas que se ofrecieron en el plazo oportuno. Con ello, el derecho a recibir una decisión debidamente motivada y sustentada implica que las autoridades resuelvan con argumentos de hecho y de derecho, pronunciándose expresamente sobre cada punto planteado por el administrado (Duran Rojo y Mejía Acosta, 2011, p. 244).

En coherencia con lo expuesto, el Tribunal lo ha desarrollado y aplicado en varias Resoluciones, entre ellas las N° 11979-2-2007 y 02272-7-2015, que mencionan que la AT puede requerir la presentación de documentación pertinente para resolver sus casos con el objetivo de no generar que el recurrente no ejerza su defensa.

Como se puede apreciar, se menciona el derecho a ofrecer y actuar pruebas, situación que no se presentó en el caso analizado, ya que, si bien se presentaron todos los requisitos establecidos en el Texto Único de Procedimientos Administrativos (en adelante TUPA) mediante Formulario 4949, señalado en el Anexo 1, estos medios probatorios no fueron actuados por la Administración, pues solo se limita a señalar que se debió presentar un requisito previo no exigido ni mencionado en la ley, pero no detalla las razones por las que no ejerció sus facultades de verificación y/o fiscalización. en resguardo del derecho de devolución. Incluso en las Resoluciones mencionadas en el Informe de Sala Plena, se puede observar que no se analiza lo mencionado por los contribuyentes, todo se resume a el requisito de una rectificatoria.

En tercer lugar, el principio de verdad material dispone que la autoridad administrativa compruebe de manera completa los hechos que sustentan sus decisiones, adoptando las medidas probatorias permitidas por ley, incluso si no han sido solicitadas por los administrados o estos hayan renunciado a ellas (numeral 1. 11 del artículo IV del TP de la LPAG).

Al respecto, surge la pregunta ¿La administración debe asumir como cierto y verdadero todo lo que el administrado afirma, argumenta o acredita documentalmente? Como se señaló previamente, la determinación de obligación tributaria tiene una naturaleza declarativa, de modo que la Administración no puede asumir como cierto todo lo derivado de un procedimiento administrativo.

Sin embargo, tampoco se busca fomentar una cultura de desconfianza, sino más bien delimitar de manera precisa la separación entre el interés privado y el interés público (Jiménez Murillo, 2011, p. 200). Como se lee, en el procedimiento administrativo prevalece la verdad material por encima de la verdad formal, más allá de determinar quién tiene la razón o no, por lo que resulta importante que, en aquellos procedimientos con un elevado grado de actuación probatoria, no se pase por alto los medios probatorios presentados.

En ese sentido, es fundamental el rol activo de las autoridades administrativas al momento de resolver los casos, siendo clave el principio de impulso de oficio para alcanzar la “verdad”. Así, este principio establece que las autoridades tienen la obligación de conducir e impulsar el procedimiento por iniciativa propia, ya que pueden realizar los actos pertinentes para esclarecer y resolver las cuestiones a su cargo (numeral 1. 3 del artículo IV del TP de la LPAG). Así, la AT debe promover e impulsar de oficio el procedimiento de fiscalización, ordenando la práctica de todos los actos que resultes necesarios y convenientes para esclarecer los asuntos pertinentes (Bardales, 2013, p. 41)

Con ello, se entiende que esta la autoridad debe solicitar la información necesaria para garantizar que el procedimiento administrativo avance hasta que la devolución solicitada sea resuelta de manera correcta y oportuna en base a sus facultades de verificación y/o fiscalización. .

Ahora bien, en procedimientos especiales, pueden presentarse circunstancias en las que el funcionario responsable no esté en las condiciones de resolver el caso directamente, requiriéndose informes u opiniones especializadas. En cualquier caso, la inacción administrativa es inaceptable, dado que está en juego no solo el interés del administrado, sino también el interés público y el deber de intervención de la administración. Incluso en casos no regulados expresamente,

es posible aplicar principios generales del procedimiento administrativo para encauzarlos adecuadamente (Jiménez Murillo, 2011, p.193).

Por lo tanto, el hecho de que continúe el procedimiento administrativo va a depender de la autoridad administrativa en esencia y no del administrado. Asimismo, Morón Urbina señala que la Administración no puede archivar un expediente sin haberlo concluido de manera expresa o tácita, incluso si los interesados no muestran interés (2019, p. 729).

Además, estos principios han sido evaluados en conjunto en las Resoluciones N° 05871-11-2011, 07607-7-2015 y 0939-1-2006 para revocar resoluciones apeladas y requerir a la Administración que promueva de oficio el procedimiento en materia probatoria y complete las diligencias necesarias para alcanzar la verdad material emitiendo una nueva decisión.

Con lo señalado, se puede observar que la Administración vulneró ambos principios, ya que se limitó a solicitar un requisito sin hacer uso de sus facultades de verificación y/o fiscalización. Para adoptar las medidas necesarias y resolver, es decir, la actividad probatoria llevada a cabo antes de resolver resulta deficiente.

En cuarto lugar, se encuentra el principio de simplicidad, que está estrechamente relacionado con los principios de celeridad y eficacia, que se expresan de la siguiente manera, que son desarrollados en el artículo IV del TP de la LPAG, que serán expuestos en los siguientes párrafos.

Por una parte, la celeridad implica que los sujetos que intervienen en el procedimiento deben actuar de manera tal que el trámite se desarrolle con la mayor agilidad posible, evitando actuaciones procesales que obstaculicen su avance o representen formalismos no necesarios, con el objetivo de obtener una resolución en un plazo razonable. Sin embargo, esto no significa exonerar a las autoridades del deber de respetar el debido procedimiento ni autorizar vulneraciones normativas.

Por otra parte, la eficacia implica que los servidores administrativos deben priorizar el cumplimiento del fin del procedimiento antes que las formalidades

que no incidan en su validez, es decir, que no sean determinantes para la decisión final y que no afecten los derechos de los involucrados ni causen indefensión.

De igual forma, la simplicidad implica que los procedimientos establecidos por la autoridad administrativa deben caracterizarse por su sencillez, eliminando toda complejidad innecesaria. Por ello, los requisitos que se exigen deben ser razonables y proporcionales a los fines que se buscan alcanzar.

En el caso bajo análisis, era importante la aplicación de los principios mencionados para resolver y determinar si procede o no la exigencia de una declaración jurada rectificatoria como requisito para acceder al derecho de devolución.

En cuanto al principio de simplicidad, este busca que el procedimiento sea claro y fácil de comprender, por lo que se relaciona con el concepto de “barrera burocrática”, que hace referencia a que cualquier requisito o demanda que obstaculice o impida el acceso de agente económicos. Un ejemplo frecuente es la exigencia de requisitos o documentos adicionales que no están previstos en las normas o que no figuran en el TUPA de la entidad o que carecen de un respaldo normativo vigente (Morón Urbina, 2019, p. 123-124).

Con lo mencionado, en efecto el requisito de presentar una declaración rectificatoria, introduce una carga procedimental innecesaria que no busca resolver el contenido sustancial del caso, por lo que infringe el principio de simplicidad.

En ese contexto, el Tribunal Fiscal vulneró el principio de eficacia, el cual señala que los actos procedimentales administrativos deben orientarse a proteger el interés general, asegurar los derechos de los administrados y respetar el marco constitucional y legal vigente. Por ello, es un principio pilar para otros principios como son la verdad material o la simplicidad a favor del administrado.

Es más, del principio de eficacia se deriva la regla de economía procesal, que busca evitar los trámites innecesarios, retrocesos en el procedimiento y promover la subsanación de errores (Morón Urbina, 2019, p. 115). De lo

mencionado, es relevante ahondar en el principio de economía procesal, ya que, si bien no se encuentra inmerso en la LPAG, se encuentra implícito en el inciso a) del numeral 3 del artículo 119° del CT y ha sido utilizado en las decisiones del Tribunal Fiscal, que suele emplearse como equivalente del principio de celeridad.

En ese sentido, en la Resolución N° 02243-4-2010, el tribunal revocó las resoluciones apeladas indicando que, aunque lo decidido por la Administración se encuentra conforme a ley debido a la presentación extemporánea de la reclamación contra el valor, al revisar la documentación del expediente se debe considerar el principio de economía procesal, razón por la cual corresponde pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Entonces, el principio de economía procesal tiene como finalidad eliminar las actuaciones superfluas que pretendan prolongar el proceso o procedimiento, haciendo costoso el acceso a la justicia y exigiendo un esfuerzo desproporcionado de los interesados para obtenerla; y, como mencionaba Morón Urbina, “debe tratarse de obtener el mayor resultado posible con el mínimo empleo de actividad procesal” (2019, p. 115).

En esa línea, el artículo V del TP del Código Procesal Civil señala que “el proceso se realiza procurando que su desarrollo ocurra en el menor número de actos procesales”, con lo que se puede concluir que este principio no solo se aplica en el Derecho Procesal Civil, sino en el ámbito tributario, constitucional, laboral, entre otros.

Finalmente, el principio de celeridad tiene como objetivo acortar el lapso entre inicio del procedimiento y la emisión de la decisión final, orientando al funcionario a escoger, entre diversas vías procedimentales (Morón Urbina, 2019, p. 112). Al igual que el principio de eficacia, también está relacionado con el principio de economía procesal, ya que busca evitar actuaciones innecesarias que retrasen el pronunciamiento en un plazo razonable. Esta finalidad coincide con el principio de economía procesal, con el cual se pretende una obtención rápida de un pronunciamiento optimizando recursos económicos, tiempo y trabajo.

Por ende, se determina que los principios mencionados fueron desatendidos, pues el trámite se complejizó de manera injustificada, retardando la resolución de un caso que pudo ser resuelto a partir de la información ya disponible en la solicitud de devolución. Además, la AT no realizó sus actividades respetando la finalidad de los actos administrativos que buscan garantizar los derechos e intereses de los administrados, respetando el marco constitucional y el ordenamiento jurídico en su conjunto (artículo III del TP de la LPAG), más aún si se subordina el cumplimiento de la finalidad del procedimiento al formalismo que obstaculiza el acceso al derecho de devolución.

Más aún, en el caso materia de informe, ya que el contribuyente presentó la solicitud de devolución el 30 de diciembre de 2019, días antes de prescribir el derecho, según el artículo 43° del CT, por lo que incluso presentando la declaración jurada rectificatoria y esperando los 45 días para que surta efectos, ya no podría ejercitar su derecho de devolución.

En ese sentido, un tema vinculado a los principios anteriores es el de barreras burocráticas, ya que se está analizando la actuación administrativa del Tribunal fiscal respecto de la restricción al acceso al derecho de devolución por un requisito formal que debe considerarse como barrera burocrática, de acuerdo con lo que se analizará a continuación.

Antes bien, es importante empezar precisando que se entiende por barreras burocráticas, estas comprenden cualquier requisito, limitación, prohibición, cobro o exigencia impuesta por las entidades administrativas que condicionan, restringen o dificultan el ingreso o permanencia de los agentes económicos en el mercado, o que puedan perjudicar a los administrados en la realización de los trámites en los procedimientos administrativos sometidos a normas y principios de simplificación. Asimismo, estas barreras surgen del ejercicio de la función administrativa y no de funciones de índole legislativo o jurisdiccional (Indecopi, 2017, p.5).

En complemento, el Decreto Legislativo N° 1246, que adopta diversas medidas para simplificar la administrativa, dispone que las entidades no pueden requerir a los administrados la información a la que pueden acceder de forma directa a

través de la interoperabilidad, desarrollada en el artículo 2° del mismo decreto, que refiere a que las entidades de la Administración Pública permitirán el acceso a la información o bases de datos que posean respecto de los administrados y que las otras entidades necesiten para gestionar sus trámites administrativos o acciones de gestión interna.

Así, entre las medidas que están prohibidas de solicitarse están los certificados o constancias que pueden ser verificadas en el respectivo portal institucional o “cualquier otro requisito que acredite o proporcione información que conste en registros de libre acceso a través de internet u otro medio de comunicación pública”, entre otros (Indecopi, 2017, p. 33).

A continuación, en relación con la última medida mencionada, cabe señalar que se vincula con lo señalado en la Resolución N° 0149-2014/CEB-INDECOPI del 12 de mayo de 2014, la cual sostiene que una de las prohibiciones más relevantes para garantizar la simplificación de trámites consiste en restringir el traslado, a los administrados, de los costos de obtención e indagación de documentos que deben ser proporcionados por la propiedad entidad que ya cuenta con esa información. Así, bajo la regla de eliminación de toda complejidad sin relevancia, no resulta admisible exigir documentación o información que la autoridad ya posee.

En el caso objeto de análisis, la solicitud de devolución fue presentada a través del formulario 4949 y cumpliendo con los requisitos señalados en el TUPA, Sección I: Tributos Internos, señalados en el Anexo 1, de modo que la Administración disponía ya de información suficiente para evaluar, en el marco de sus facultades de verificación y/o fiscalización. , si correspondía aprobar o denegar la solicitud de devolución.

Conviene preciar que en cuanto a la metodología de análisis aplicable en procedimientos de eliminación de barreras burocráticas, esta ha sido desarrollada por el Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, se desarrolla en 2 fases a cargo de la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante la CEB), que forma parte del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de

la Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi), responsable de aplicar las normas sobre control posterior y eliminación de las barreras burocráticas que no se alineen a las leyes o que no sean razonables.

En la primera fase, la CEB evalúa la legalidad de las barreras que pasan por una evaluación en la que se comprueba la legalidad del fondo referido a competencias, de forma y la compatibilidad con otras normas; si se encuentra alguna infracción en algún punto, la CEB comunicará que la barrera es ilegal.

En la segunda fase, la CEB examina la razonabilidad de estas barreras para verificar que no sea arbitraria y que es idónea para resolver el problema que se pretende atender y que es proporcional a los fines que se busca alcanzar, es decir, que genere más beneficios que costos y que no existan medidas alternativas menos onerosas e igualmente eficaces (Indecopi 2017, p. 11 y 12).

Al respecto, como se analizó previamente, las facultades del Tribunal fiscal no implican la creación de nuevos requisitos que no se encuentran expresos en la ley y que además limitan el acceso y ejercicio del derecho de devolución, lo que genera grandes costos para el contribuyente sin un solo beneficio. En suma, se sostuvo que la Administración tiene la posibilidad de emplear sus facultades de verificación y/o fiscalización. para determinar si la solicitud procede o no; y, en caso de que considere que es necesario el requisito formal, proponer que este se regule de manera expresa en la legislación tributaria.

Por ende, se da cuenta que el requisito que ha venido solicitando el Tribunal fiscal no resulta legal ni razonable, por lo que calificaría como barrera burocrática, pues incrementa el costo de las actividades económicas al imponer a los agentes económicos obligaciones no estipuladas legalmente y carentes de racionalidad, lo cual puede derivar en que el agente económico opte por no seguir realizando sus actividades económicas por la generación de mayores costos que beneficios (Indecopi, 2017, p.13). En efecto, el contribuyente solicita la devolución por un pago indebido que realizó por error, que solo genera que pague más Impuesto a la Renta, con lo que se estaría desincentivando a que continúe en su negocio y, por otro lado, la Administración incurriría en un enriquecimiento indebido, lo cual se desarrollará a continuación.

En resumen, la Resolución del Tribunal Fiscal 03442-1-2024 estaría vulnerando los principios reconocidos por la LPAG de legalidad, reserva de ley, debido procedimiento, verdad material y simplicidad, puesto que el requisito de presentar una declaración jurada rectificatoria se ha constituido sin arreglo a la ley y fuera de las facultades conferidas a las autoridades administrativas tributarias, ya que tiene que ser regulado expresamente a través de una ley o un decreto legislativo al tratarse de un derecho de devolución.

Además, al no desplegar sus facultades de verificación y/o fiscalización, no actuaron la información presentada mediante el Formulario 4949, vulnerando el principio del debido procedimiento, verdad material y otros relacionados a estos. En adición, al configurarse como barrera burocrática vulnera el principio de simplicidad, entre otros relacionados al mismo.

- **¿Cómo se regulan los casos de devolución en el derecho comparado y en qué medida se diferencian del enfoque adoptado en el ordenamiento jurídico peruano?**

Respuesta: En primer lugar, legislación colombiana, mediante su artículo 589° de su Estatuto Tributario evidencia que cuando un contribuyente busca disminuir el monto a pagar o incrementar el saldo a favor originalmente declarado, la acción adecuada es seguir el procedimiento de corrección contemplado en este artículo; que es la premisa base del requisito según el cual en casos de devolución de pagos en exceso es necesario que a la solicitud se corrija la declaración inicial (Serrano Rojas, 2023, p. 101).

De la información mencionada, es muy importante destacar que este requisito se encuentra de manera expresa en la normativa y que refiere a “pagos en exceso específicamente”, ya que, en la jurisprudencia del país, la diferencia entre pagos en exceso y pagos indebidos es fundamental para resolver los mismos. Para comprender la importancia de dicha diferencia, es necesario remitirnos a la sentencia del 3 de marzo de 2022 del Consejo de Estado, que precisó lo siguiente:

“En consideración con los puntos expuestos previamente, para esta Sala se requiere la corrección de la declaración privada cuando existe un pago en exceso, ya que se requiere de un título que respalde el valor de la devolución. Sin embargo, es necesario aclarar que en materia de pago de lo no debido existen situaciones en las que no se requiere de corrección y en otras es necesaria” (el resaltado es nuestro).

Respecto a lo señalado, la sentencia advierte que, en casos de pago indebido, es necesario corregir la declaración jurada cuando no sea posible determinar directamente el monto a devolver (saldo a favor) a partir de lo declarado, es decir, cuando se requiere analizar pruebas adicionales para definir algún elemento del tributo que permita respaldar jurídicamente la devolución.

Por tanto, si el reconocimiento del pago indebido exige un estudio probatorio, la corrección de la declaración privada resulta imprescindible, ya que esta debe constituir el título que sustente el valor a devolver. Asimismo, se precisa que el plazo para efectuar dicha corrección está regulado por el artículo 589° del Estatuto Tributario, que establecía que, en caso de disminuir el saldo a pagar o incrementar el saldo a favor, la solicitud de corrección debía presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia N.° 26658, 3 de marzo de 2022).

De lo señalado por la Corte, se puede advertir que el requisito de corrección no se aplica a algunos casos de pagos indebidos, ya que en estos no existe una causa legal debido a la ausencia de hecho gravable y de sujeción pasiva. Estos elementos, sin embargo, sí están presentes cuando se reclama la devolución de un pago en exceso, dado que en ese caso la actividad gravada efectivamente se concreta a través de una persona, ya sea natural o jurídica, que asume la condición de sujeto pasivo (Serrano Rojas, 2023, p. 106).

En contraste a Colombia, la legislación peruana y su jurisprudencia no hace diferencia entre pagos indebidos y en exceso, como se observa en el artículo 38° del CT al mencionarlos como los “pagos realizados indebidamente o en exceso”,

con la disyuntiva “o”. Es más, la normativa tributaria tampoco ha definido a cada uno de ellos, sino que solo contempla el tratamiento que deben recibir, lo cual fue reconocido en el Informe N° 051-2001-SUNAT-K00000.

En esa línea, existen dos situaciones que por vía jurisprudencial colombiana que han exceptuado al contribuyente del cumplimiento de este requisito para activar la devolución del pago en exceso y no restringir el ejercicio del derecho a la devolución.

El primer panorama aquel en que el pago en exceso deviene de la liquidación oficial efectuada por la autoridad tributaria mediante facturación como el impuesto de alumbrado público y contribuciones especiales, entre otros. En segundo panorama, una excepción a la regla general se presenta cuando el derecho a solicitar la devolución de un pago en exceso surge a partir de una sentencia que declara la nulidad o inconstitucionalidad de la norma en la que se sustentó la declaración del impuesto por parte del contribuyente (Serrano Rojas, 2023, p. 109).

Como se mencionó anteriormente, el marco normativo peruano no contempla excepciones a la exigencia de presentar una declaración rectificatoria, sino que ha generalizado su exigencia. Sin embargo, al analizar el tratamiento que brinda la normativa colombiana, resulta pertinente reflexionar sobre la complejidad de los pagos en exceso e indebidos, dado que la clasificación en uno u otro supuesto puede influir significativamente en la resolución del caso.

En segundo lugar, la legislación mexicana señala que el derecho a la devolución de impuestos se encuentra previsto en varios cuerpos normativos, como son la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación, los cuales permiten la devolución de cantidades que hayan sido ingresadas al Estado en calidad de impuestos, siempre que se alineen a la normativa fiscal, como señala el artículo 20° de la Ley mencionada.

Por su parte, el artículo 22°, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de la autoridad fiscal de devolver tanto las cantidades

que hayan sido pagadas indebidamente por los contribuyentes como aquellas cuya devolución proceda conforme a las disposiciones legales, sin imponer ningún tipo de restricción al respecto (Guerrero Salinas, 2014, p.88).

En suma, en la Ficha “13/CFF Solicitud de Devolución de cantidades a favor de otras Contribuciones”, se detalla cómo se debe proceder en cada tipo de devolución, así, en la Tabla 13.1., en la casilla 7, se menciona que, en caso de Impuestos al Comercio Exterior, es necesario presentar los pedimentos de Importación y Rectificación, de acuerdo con las Reglas Generales de Comercio Exterior, y con la prueba de origen que corresponda, entre otros requisitos.

Con lo señalado, quedaría claro que la rectificación no es la regla para todos los casos, sino para el caso en específico señalado de manera expresa, otorgando seguridad jurídica al contribuyente.

En tercer lugar, la legislación española, en la modificación de su Ley 58/2003, de fecha 17 de diciembre de 2023, en el tercer punto, se señala que se modifica el apartado 3 y se añade un apartado 4 al artículo 120°, de modo que dispone que en el sistema tributario español, cuando un contribuyente considera que una autoliquidación ha afectado negativamente sus intereses, puede solicitarse su rectificación mediante el procedimiento si así lo dispone la norma específica del tributo.

Seguidamente, en los casos en que la rectificación genere una devolución conforme a la normativa del tributo y transcurran seis meses sin que la Administración ordene el reembolso por causas atribuibles a ella, esta deberá pagar intereses de demora sobre el monto correspondiente, sin necesidad de ser requerido por el contribuyente.

A su vez, si la rectificación conlleva a devolución por pago indebido, la Administración debe abonar intereses de demora conforme el artículo 32.2° de la misma Ley, pero si la modificación solo reduce el importe a pagar sin originar saldo a devolver, se mantiene la obligación con el nuevo importe; y, el punto 4 señala que, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el contribuyente debe rectificar presentando una autoliquidación rectificativa a través del

formulario señalado en el artículo 98.3°, con el fin de modificar, completar o corregir la declaración original.

Como se advierte, se establecen de manera explícita los supuestos que pueden presentarse en la rectificación de una declaración jurada, denominada en este contexto “rectificación de una autoliquidación”. Esto garantiza que el contribuyente tenga certeza sobre el procedimiento aplicable a su caso y las acciones que debe emprender ante dichos eventos.

Asimismo, el punto 4 incluye la expresión “cuando lo establezca la normativa propia”, en referencia a la presentación de la autoliquidación rectificativa, lo que confirma que no podría exigirse un requisito que no esté previsto en la legislación.

Por consiguiente, la legislación peruana, al no señalar expresamente el requisito, entraría en el supuesto de enriquecimiento indebido, ya que, de acuerdo con el artículo 1954° del Código Civil (en adelante CC) “Aquel que se enriquece indebidamente a expensas de otro está obligado a indemnizarlo”.

En la doctrina, Zumaquero Gil señala que todo desplazamiento patrimonial debe sustentarse en una causa jurídica legítima, por lo que el perjudicado puede ejercer una acción para reclamar la restitución del valor del enriquecimiento indebido (2017, p. 4).

En suma, Robles Moreno y Huapaya señala que esta institución se relaciona con la equidad, ya que la norma tributaria debe imponer el tributo de manera justa, entendiendo la justicia como razonabilidad, que no solo debe aplicarse en la creación del tributo, sino también en casos de devolución por pagos indebidos o en exceso, evitando así el enriquecimiento indebido de una parte a costa de otra (2009, p. 56 y 57).

Entonces, si bien el artículo 1954° del CC no ha señalado cuando se verifica el “enriquecimiento” al que hace referencia, de acuerdo con la doctrina, dicho enriquecimiento sucede cuando el enriquecido ha obtenido una ventaja en su

situación patrimonial sin una causa jurídica legítima, lo cual sucede en el caso, ya que el requisito no se estipuló previamente, generando que la solicitud de devolución del contribuyente no sea atendida y por ende el dinero que pagó en exceso o de manera indebida no se le sea devuelto.

Con todo, se observa que en Colombia se diferencia el pago indebido del pago en exceso a efectos de determinar si el requisito de corrección es necesario o no. Además, en México, se regula expresamente en qué caso se tiene que presentar la rectificación; y, en España, se regula de manera más detallada las consecuencias de la rectificación de una autoliquidación, por lo que, sin una causa jurídica justificada, se configuraría un enriquecimiento indebido por parte de la Administración Tributaria.

- a. ¿Es jurídicamente válido que el Tribunal Fiscal condicione el derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso a la presentación de una declaración jurada rectificatoria a pesar de que la ley no exige dicho requisito?**

Respuesta: Una vez resueltas las preguntas secundarias, es posible abordar esta cuestión principal señalando que conforme una lectura sistemática de los artículos 59°, 60°, 61° y 88 del CT, así como de doctrina y jurisprudencia vinculante mayoritaria, se reconoce que la naturaleza de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente es meramente declarativa, lo cual implica que esta determinación no tiene por objeto consolidar definitivamente la obligación, puesto que se encuentra sujeta a verificación y/o fiscalización de por parte de la AT.

En ese sentido, fue importante analizar el tratamiento del Código tributario a la solicitud de devolución, ya que esta cuenta con efectos importantes de interrupción o suspensión sobre el plazo de prescripción. Además, el artículo 39°, inciso c), permite que, a partir de una solicitud de devolución, la AT pueda desplegar sus facultades de verificación y/o fiscalización en el plazo de 45 días hábiles que se le otorga para resolver y notificar el pronunciamiento acerca de a solicitud de devolución, que resulta ser mayor al tiempo que demandaría una

mera verificación sistemática para constatar la existencia o no de una declaración jurada rectificatoria previa.

Cabe destacar que el requisito impuesto mediante Acuerdo de Sala Plena no se encuentra previsto en el artículo 88° del CT, usado como base legal del criterio elegido. Más aún, al tratarse de una limitación al ejercicio de un derecho, como es el de devolución, debe ser exigido de acuerdo con las normas vigentes.

Así, al no estar previsto dicho requisito en el marco normativo aplicable, no podría establecerse por vía jurisprudencial. Si bien la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario reconoce la jurisprudencia como fuente del Derecho, la Norma IV precisa que la regulación de procedimientos judiciales o administrativos vinculados al ejercicio de derechos solo puede efectuarse mediante ley o decreto legislativo. Al no cumplirse dicha condición en el presente caso, se vulneran los principios de legalidad y de reserva de ley.

En suma, se ha señalado que existen pronunciamientos administrativos del mismo tribunal en los que se reconoce que al no existir un requisito de presentación de DJ rectificatoria, correspondía que la Administración determine si se habían realizado pagos indebidos o en exceso. Además, existen regulaciones expresas que han determinado casos en los que se debe presentar este requisito, refuerza la idea de que el legislador consideró necesario establecer esta exigencia, en atención a que, por regla general, la presentación de dicho documento no constituye un requisito.

Adicionalmente, de acuerdo con el TUPA vigente, una solicitud de devolución implica la presentación del Formulario 4949 acompañado de un escrito sustentatorio, de modo que la Administración Tributaria está obligada a evaluar la información en cada caso concreto. Bajo este criterio, su omisión en valorar los medios probatorios ofrecidos por el administrado configura una vulneración al principio de debido procedimiento..

En esa línea, también se vulnera el principio de verdad material, ya que la Administración se limita a la verificación de aspectos meramente formales, sin efectuar un análisis sustantivo del caso. A su vez, se comprometen los principios

de simplicidad administrativa y economía procesal, pues el criterio aplicado convierte un procedimiento técnico y fundado en una mera verificación sistemática y automatizada, sin necesidad de un análisis técnico-jurídico de cada caso por parte de un operador especializado.

En complemento, el análisis de derecho comparado en sistemas como el colombiano, español y mexicano revelan que el requisito de presentación de una rectificatoria como condición ineludible para acceder al derecho de devolución no se aplica a todos los casos, ya que se opta por diferenciar al pago indebido del pago en exceso para exigir este requisito o bien se preocupan por una redacción más detallada en su normativa con el fin de proteger la seguridad jurídica del contribuyente, evitando cargas desproporcionadas o incertidumbre frente a sus derechos.

En consecuencia, conforme al marco legal vigente y a los principios constitucionales y administrativos, el Tribunal Fiscal no puede exigir como requisito obligatorio la presentación de una declaración jurada rectificatoria para acceder al derecho de devolución por pago indebido o en exceso, toda vez que dicha exigencia no se encuentra prevista en norma legal alguna. Además, convierte el procedimiento en una verificación meramente formal, vulnerando los principios de debido procedimiento, verdad material y simplicidad, al imponer una barrera innecesaria e injustificada para el ejercicio del referido derecho.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- La determinación de la obligación tributaria es de naturaleza declarativa, de modo que solicitar una declaración jurada rectificatoria como requisitos para revisar una solicitud de devolución supondría darle efectos constitutivos a tal declaración y el Código Tributario reconoce a la devolución como un derecho y le otorga efectos interruptorios o suspensivos del plazo prescriptorio, lo cual no sucede con una declaración jurada rectificatoria, de modo que se permite que la Administración Tributaria despliegue sus facultades incluso

posteriores a los 45 días de plazo para determinar si la solicitud de devolución procede.

- Se afectan los principios de legalidad y reserva de ley, ya que las autoridades administrativas no respetaron la normativa vigente y pretendieron normar un procedimiento para ejercer el derecho de devolución condicionándolo a la presentación de un requisito no regulado. Además, se vulnera el debido procedimiento, ya que se desconocen los medios probatorios presentados, reduciendo el procedimiento a una verificación sistematizada que prescinde del análisis material de los hechos; es decir, la actividad probatoria que se realizó antes de emitir pronunciamiento resulta deficiente. En esa línea, el principio de simplicidad y verdad material se ven afectados, ya que a pesar de contar con información, se negó el ejercicio del derecho por la presentación de un requisito que termina siendo una barrera burocrática que solo dilata el procedimiento.
- En el derecho comparado, países como Colombia, México y España regulan de manera más detallada el procedimiento para ejercer el derecho a la devolución, diferenciando expresamente entre pagos en exceso y pagos indebidos para determinar en qué casos sería exigible la presentación de una declaración jurada rectificatoria. Esta distinción permite reforzar la idea de que la regla general es no exigir dicho requisito, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas. Incluso si pudiera considerarse útil en ciertos contextos, su imposición generalizada no resulta ni necesaria ni proporcional, ya que existen mecanismos alternativos que permiten controlar adecuadamente el procedimiento sin restringir el derecho ni generar más perjuicios que beneficios.
- Con todo, se concluye que el Tribunal Fiscal no emitió un criterio jurídicamente válido al exigir como requisito la presentación de una declaración jurada rectificatoria para acceder al derecho a obtener la devolución de lo pagado, ya que esta exigencia no se encuentra prevista en la normativa vigente y pretende restringir el ejercicio de un derecho reconocido expresamente en el artículo 92° del Código Tributario, sin contar

con el respaldo legal correspondiente, infringiendo así los principios de legalidad y reserva de ley. Además, este criterio desconoce que la Administración cuenta con facultades suficientes para fiscalizar la información presentada por el contribuyente dentro del plazo establecido, sin necesidad de imponer barreras formales que afecten el debido procedimiento que asiste a todos los contribuyentes.

- Por tanto, resulta necesario que los operadores jurídicos adviertan las consecuencias de mantener esta exigencia y se promueva su inaplicación. Así, una posible solución sería incorporar una disposición expresa que precise que el derecho a la devolución no está supeditado a la presentación de una declaración jurada rectificatoria, garantizando con ello la seguridad jurídica y el respeto a los principios de simplicidad y verdad material. De no corregirse este enfoque, se consolidaría una práctica que, lejos de proteger a los sujetos involucrados, puede generar un enriquecimiento indebido en perjuicio de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Bardales Castro, P. (2013). ¿Es posible la admisión de medios probatorios y/o argumentos luego del cierre de los requerimientos? Breves notas con motivo de la aplicación del reglamento del procedimiento de fiscalización tributaria. *THEMIS Revista De Derecho*, (64), 37-49. <[enlace](#)>

Bravo Cucci, J. (2024, 18 de abril). *El error como manifestación de riqueza y la determinación tributaria: ¿constitutiva o declarativa?* Jorge Bravo Cucci. <<https://www.jorgebravocucci.pe/el-error-como-manifestacion-de-riqueza-y-la-determinacion-tributaria-constitutiva-o-declarativa/>>

Durán Rojo, L. A., & Mejía Acosta, M. (2011). *La aplicación conjunta del Código Tributario y la LPAG en los procedimientos tributarios: Particular referencia a la motivación del acto administrativo de naturaleza tributaria*. *Derecho & Sociedad*, (36), 235-246. <[enlace](#)>

SUNAT – Instituto Aduanero y Tributario (I.A.T.). (2024). *Exégesis del Código Tributario: Análisis y comentarios del Código Tributario* (1.ª ed.). Gerencia de Investigación Aplicada y Académica – SUNAT. <<https://repositorio.sunat.gob.pe/bitstreams/6ef0f2cb-225c-44a4-b1dc-31474745f4f5/download>>

Novoa Monreal, E. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, (315), 9–46. <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792678>>

Giuliani Fonrouge, C. (1977). *Derecho financiero* (Vol. 1). Depalma.

Guerrero Salinas, E. (2014). *Fundamentos generales de la devolución del pago de lo indebido* (Tesis de maestría, Universidad Panamericana, Facultad de Derecho, Posgrado en Derecho). México D.F.

Jiménez Murillo, R. (2011). *Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo*. *Derecho PUCP*, (67), 189-206. <<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.009>>

Lay Lozano, J. (2016). *Determinación de la obligación tributaria: el problema de la transversalidad de la determinación de la obligación en las relaciones jurídicas públicas y privadas*. *LEX - Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 14(18). <<http://dx.doi.org/10.21503/lex.v14i18.1244>>

Landa, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. *Gaceta Jurídica*. <<https://edwinfigueroaog.wordpress.com/wp-content/uploads/2018/04/lectura-1-principios-constitucionales-tributarios-landa-arroyo-8p.pdf>>

Morón Urbina, J. C. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General: Nuevo Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444* (Tomo I, 14.ª ed.). Gaceta Jurídica S.A.

Robles Moreno, C. del P., & Huapaya Garriazo, P. J. (2009). *Apuntes sobre la naturaleza de los Pagos Indebidos y los Pagos en Exceso: Una necesaria revisión de su regulación en el Código Tributario*. *Derecho & Sociedad*, (33), 56-66. <[enlace](#)>

Ruíz de Castilla, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano – Vol. I: Principios y fundamentos*. Palestra Editores.

Serrano Rojas, M. P. (2023). *Los pagos en exceso y de lo no debido en materia tributaria que dan derecho a devolución: Una crisis jurisprudencial* (Tesis de maestría, Universidad XYZ). Bogotá D.C.

Sotelo Castañeda, E., & Vargas León, L. (1998). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. *IUS ET VERITAS*, 9(17), 284-305. <<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15812>>

Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario* (2.^a ed.). Temis S.A.

Zumaquero Gil, L. (2017). *El enriquecimiento injustificado en el Derecho Privado Europeo*. *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, (2), 1-53.

ANEXOS

Anexo 1:

TEXTO ÚNICO DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

N°	DENOMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO	REQUISITOS (V) VER NOTA	DERECHOS DE TRAMITACIÓN A PAGAR	CALIFICACIÓN		DEPENDENCIA/ÁREA/UBICACIÓN DE TRAMITE	AUTORIDAD QUE APRUEBA EL TRAMITE	AUTORIDAD QUE RESUELVE EL RECURSO INDEFERENTE	OBSERVACIONES	BASE LEGAL (V) VER NOTA	
				AFORO JURISDICCIONAL AUTOMÁTICA	EVALUACIÓN PREVIA						
				SUJETO A SOLICITUD ADMINISTRATIVA VOLUNTARIA	SUJETO A SOLICITUD ADMINISTRATIVA VOLUNTARIA						
29	DEVOLUCIÓN DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO MEDIANTE NOTAS DE CREDITO NEGOCIABLES O CHEQUE	<p>PRESENTAR:</p> <p>FORMULARIO 0049 "SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN" DEBIDAMENTE FIRMADO POR EL DEUDOR TRIBUTARIO REPRESENTANTE LEGAL ACREDITADO EN EL RUC, POR CADA PERÍODO Y TRIBUTO POR EL QUE SE SOLICITA DEVOLUCIÓN, ESCRITO SISTEMATIZADO EN EL QUE SE DETALLE, LA SIGUIENTE:</p> <p>A) EL TRIBUTO Y EL PERÍODO POR EL QUE SE SOLICITA LA DEVOLUCIÓN, SU CÓDIGO Y NÚMERO DE ORDEN DEL FORMULARIO EN EL CUAL EFECTUÓ EL PAGO, ASÍ COMO LA FECHA DE ESTE.</p> <p>B) EL CÁLCULO DEL PAGO EN EXCESO O INDEBIDO.</p> <p>C) LOS MOTIVOS O CIRCUNSTANCIAS QUE ORIGINARON EL PAGO INDEBIDO O EN EXCESO.</p> <p>EN EL CASO DE DEUDORES TRIBUTARIOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD COMPLETA, EL SISTEMA PODRÁ REALIZARSE CON EL ANÁLISIS DE CUENTAS QUE, A LA FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE PAGO INDEBIDO O EN EXCESO SE ENCUENTRA CONSTATADO COMO SALDO A FAVOR DEL DEUDOR TRIBUTARIO.</p> <p>EN EL CASO DEL RÉGIMEN DE RETENCIONES DEL IGV, EL DEUDOR TRIBUTARIO PODRÁ SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS RETENCIONES NO APLICADAS QUE CONSTEN EN LA DECLARACIÓN DEL IGV, SIEMPRE QUE HUBIERA MANTENIDO UN MONTO NO APLICADO POR DICHO CONCEPTO EN UN PLAZO NO MENOR DE SEIS (6) PERÍODOS CONSECUTIVOS.</p> <p>ADemás:</p> <p>PONDERA A DISPOSICIÓN DE LA SUNAT EN FORMA INMEDIATA, EN SU DOMICILIO FISCAL O LUGAR DESIGNADO POR ESTA, LA DOCUMENTACIÓN Y RACIONES CONTABLES CORRESPONDIENTES</p>	GRATUITO		CUARENTA Y CINCO (45) DÍAS HÁBILES.	(V) VER NOTA.	DIVISIÓN O SECCIÓN DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE.	INTENDENTE DE PRINCIPALES CONTRIBUYENTES NACIONALES: INTENDENTE REGIONAL O JEFE DE OFICINA ZONAL.	<p>RECLAMACIÓN INDEFERENTE</p> <p>PRINCIPALES CONTRIBUYENTES NACIONALES: INTENDENTE REGIONAL O JEFE DE OFICINA ZONAL.</p> <p>APELACIONES</p> <p>TRIBUNAL FISCAL.</p>	<p>PARA EL CASO DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO CORRESPONDIENTES A LA CONTRIBUCIÓN AL FONAVI Y SENCCO, LA SUNAT NO OTORGARÁ NOTAS DE CREDITO NEGOCIABLES NI CHEQUE.</p> <p>RESPECTO A LAS SOLICITUDES REFERIDAS AL SENCCO, LA SUNAT ENVARÁ EL INFORME TÉCNICO Y LA DOCUMENTACIÓN SUSTENTATORIA CORRESPONDIENTE AL SENCCO, EL QUE SE ENCARGARÁ DE LA DEVOLUCIÓN.</p> <p>RESPECTO A LAS SOLICITUDES REFERIDAS A LA CONTRIBUCIÓN AL FONAVI, LA SUNAT REMITIRÁ EL INFORME CORRESPONDIENTE Y LA RESOLUCIÓN RESPECTIVA AL FORDO MI VIVIENDA, EL QUE SE ENCARGARÁ DE LA DEVOLUCIÓN, EN LOS CASOS QUE RESULTE PROCEDENTE, RELATIVA A PERÍODOS ANTERIORES A SETIEMBRE DE 1998.</p> <p>LA SUNAT SÓLO DEVOLVERÁ LOS MONTOS PAGADOS INDEBIDAMENTE O EN EXCESO POR LAS APORTACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO A ESSALUD VII ONP CORRESPONDIENTES A PERÍODOS TRIBUTARIOS A PARTIR DE JULIO DE 1999. LAS DEVOLUCIONES SÓLO SE EFECTUARÁN MEDIANTE CHEQUE, DE ACUERDO AL ART. 17 DEL D.S. 039-2001-EF DEL CONTRIBUYENTE Y/O RESPONSABLE QUE SEA INCORPORADO AL RÉGIMEN DE RUCENOS CONTRIBUYENTES, OBTENDRÁ LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO INDEBIDO O EN EXCESO, SIN LA NECESIDAD DE GARANTÍAS Y EN UN PLAZO MÁXIMO DE 10 DÍAS HÁBILES SI OBIENTEN A LA FECHA EN QUE SE PRESENTE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, NO ESTÁN COMPRENDIDOS EN ESTE BENEFICIO LOS TRIBUTOS VINCULADOS A ESSALUD Y ONP.</p> <p>TRANSCURRIDOS LOS CUARENTA Y CINCO (45) DÍAS HÁBILES SIN QUE SE HUBIERA ESPEDIDO RESOLUCIÓN, EL DEUDOR TRIBUTARIO PODRÁ CONSIDERAR DENEGADA SU SOLICITUD O ESPERAR EL PRONUNCIAMIENTO EXPRESO DE LA SUNAT.</p> <p>PARA LAS DEVOLUCIONES POR TRIBUTOS PAGADOS EN LA IMPORTACIÓN (VER PROCEDIMIENTO 0099 DE LA SECCION B)</p>	<p>ARTS. 30º AL 34º DEL REGLAMENTO DE NOTAS DE CREDITO NEGOCIABLES, APROBADO POR D.S. N° 126-04-EF (PUBLICADO EL 29/09/04).</p> <p>LEY N° 2734 (PUBL. CADA EL 30/07/2000), D.S. N° 039-2001-EF (PUBLICADO EL 13/02/2001).</p> <p>LEY N° 2869 (PUBL. CADA EL 27/08/98), OCTAVA DISPOSICIÓN FINAL DEL REGLAMENTO DE LA LEY N° 2696, APROBADO POR EL D.S. N° 041-99-EF (PUBLICADA EL 29/03/99).</p> <p>ART. 16º Y DÉCIMO PRIMERA DISPOSICIÓN FINAL DEL TÍTULO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR EL D.S. N° 13-99-EF (PUBLICADO EL 19/08/99).</p> <p>ART. 1º DEL D.S. N° 106-2001-EF (PUBLICADO EL 20/08/2002).</p> <p>ART. 1º DE LA R.S. N° 017-2000/SUNAT (PUBLICADA EL 19/04/2002).</p> <p>ART. 2º DE LA R.S. N° 181-2002/SUNAT (PUBLICADA EL 22.12.2002).</p>

(SUNAT, 2003, p. 31)

https://www.transparencia.gob.pe/tupas/pte_detalle_tramite_historico.aspx?id_entidad=83&id_tema=5&id_tramite=2263&id_hist=1&Ver=



El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO

Jueves 18 de abril de 2024

PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXIII / N° 1240

1

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL N° 03442-1-2024

EXPEDIENTE N° : 7367-2020

INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

ASUNTO : Devolución

PROCEDENCIA : Lima

FECHA : Lima, 9 de abril de 2024

VISTA la apelación interpuesta por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX con RUC N° XXXXXXXXXXXX, contra la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXX de 30 de setiembre de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 012-180-XXXXXX/SUNAT de 21 de febrero de 2020, que declaró improcedente la solicitud de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el pago en exceso cuya devolución solicita se acredita con la indebida adición de los costos vinculados a los derechos antidumping pagados durante la importación que debieron haber deducido la base imponible del Impuesto a la Renta y generar un menor impuesto. Agrega que existió un error de hecho al momento de adicionar el costo de los derechos antidumping lo que generó un mayor pago del Impuesto a la Renta que debe ser restituido de conformidad con el artículo 1267 del Código Civil. Así, la diferencia entre el importe efectivamente pagado y el Impuesto a la Renta correctamente determinado por el reconocimiento de los derechos antidumping como parte del costo de adquisición deducible, generan el pago en exceso sujeto a devolución.

Que añade que no existe norma legal que establezca la presentación de una rectificatoria como requisito para autorizar la devolución, cita las Resoluciones N° 690-2-2007, 166-1-98, 8940-2-2001 y 18324-9-2011.

Que señala que los derechos antidumping no tienen la naturaleza de una multa por cuanto no existe una conducta sancionable al importador y el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 los califica como medidas especiales para neutralizar el efecto del margen de dumping en importaciones con el objeto de evitar distorsiones en la competencia y, por tanto, no cabe aplicar lo dispuesto en el Decreto

Supremo N° 006-2020-PCM. Añade que el Decreto Supremo N° 136-2020-PCM modificó el Decreto Supremo mencionado suprimiendo la calificación de multa de los derechos antidumping.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 cancelando la deuda determinada por ella misma, siendo que dicha declaración se presume correcta y si la recurrente consignó información incorrecta correspondía que presente una declaración rectificatoria, acción que permitiría efectuar la verificación correspondiente para validar dicha rectificación y que, tomando en cuenta que la recurrente no ha presentado declaración rectificatoria alguna que desvirtúe la información consignada en su declaración jurada, no se acredita la existencia de un pago indebido o en exceso.

Que en su escrito de alegatos indica que conforme se ha establecido en la Resolución N° 08267-2-2019, emitida con el carácter de observancia obligatoria, la existencia de un pago indebido y/o en exceso se determina vinculando la obligación tributaria determinada por los contribuyentes (declaración jurada) o la Administración (resolución de determinación) con los pagos efectuados, si ambos coinciden, no es posible que exista un pago indebido o en exceso y en este sentido se ha pronunciado la Resolución N° 10974-2-2019. Agrega que conforme se ha indicado en las Resoluciones N° 01945-1-2019 y 05993-1-2018, entre otras, los derechos antidumping tienen la naturaleza de multa por lo que no son deducibles de acuerdo al artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni constituyen costo según el artículo 20 de la misma ley.

Que de acuerdo a lo expuesto, la materia en controversia consiste en establecer si la resolución apelada, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 012-180-XXXXXX/SUNAT que, a su vez, declaró improcedente la solicitud de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, fue emitida conforme a ley.

Que según el artículo 162 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las solicitudes no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles siempre que, conforme con las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración.

Que de acuerdo con el artículo 163 del anotado código, las resoluciones que resuelven las solicitudes



no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las que serán reclamables.

Que el inciso b) del artículo 92 del citado código, modificado por Ley N° 30734, dispone que los administrados tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que el artículo 38 del mismo código prevé que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración, 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.

Que el 30 de diciembre de 2020, mediante el Formulario 4949 N° XXXXXXXX (foja 1), la recurrente solicitó la devolución del pago indebido y/o en exceso efectuado por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, ascendente a S/XXXXXXXX.

Que la referida solicitud fue declarada improcedente mediante la Resolución de Intendencia N° 012-180-XXXXXXXX/SUNAT de 21 de febrero de 2020 (fojas 34 y 35), al considerarse que el pago realizado por la recurrente el 30 de marzo de 2015 con PDT 692 N° XXXXXXXXXX (fojas 14 a 17) por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 fue realizado para cancelar la deuda tributaria (saldo a favor del fisco – casilla 139) de dicha declaración por lo que no existe pago indebido y/o en exceso, agregando que no se ha presentado declaración rectificatoria por el referido tributo y período.

Que el 15 de junio de 2020, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia N° 012-180-XXXXXXXX/SUNAT, a través del expediente N° XXXXXXXXXXXX que fue declarado

infundado por la Administración señalando que la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 cancelando la deuda determinada, siendo que dicha declaración se presume correcta y si la recurrente consignó información incorrecta correspondía que presente una declaración rectificatoria acción que permitiría a la Administración proceder con la verificación correspondiente a efectos de validar dicha rectificación y tomando en cuenta que la recurrente no ha presentado declaración rectificatoria alguna que desvirtúe la información consignada en su declaración jurada, no se acredita la existencia de un pago indebido o en exceso.

Que de acuerdo a lo expuesto, se tiene que la Administración deniega la solicitud de devolución presentada bajo el argumento que la recurrente canceló la deuda que ella misma había determinado en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y, por tanto, no existía pago indebido o en exceso que devolver, añadiendo que si la recurrente consideraba que su determinación era incorrecta correspondía que presente una declaración rectificatoria, lo que no hizo. Por su parte, la recurrente sostiene que no existe norma legal que establezca la presentación de una rectificatoria como requisito para autorizar la devolución, citando las Resoluciones N° 690-2-2007, 166-1-98, 8940-2-2001 y 18324-9-2011; añade que el pago en exceso cuya devolución solicita se acredita con la indebida adición de los costos vinculados a los derechos antidumping pagados durante la importación que debieron haber deducido la base imponible del Impuesto a la Renta y generar un menor impuesto, agrega que los derechos antidumping no tienen la naturaleza de una multa por cuanto no existe una conducta sancionable al importador.

Que con relación a los pagos efectuados por el deudor tributario y su relación con la determinación efectuada por

¿DESEAS MANTENER A TU EMPRESA INFORMADA?

Suscríbete

Obtén la
información
oficial del Estado,
 acompañada de
suplementos
especializados




PLAN IMPRESO
+ DIGITAL

Síguenos en:

elperuano.pe

 /diariooficialperuano

 /DiarioElPeruano

 /company/elperuano

 Av. Alfonso Ugarte N° 873 - Lima
 Central Telefónica: (01) 315-0400

 **975 479 164 • Directo: (01) 433 4773**

 suscripciones@editoraperu.com.pe



este, a fin de establecer la existencia de pagos indebidos o en exceso, se han identificado pronunciamientos de este Tribunal, cumpliendo los parámetros establecidos por el artículo 154 del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF, como es el caso de las Resoluciones N° 00327-3-2019, 04589-2-2020, 06128-1-2020, 03231-9-2021 y 01015-4-2023, emitidas por las Salas de Tributos Internos 1, 2, 3, 4 y 9, en el sentido que si existe coincidencia entre la determinación efectuada por el deudor tributario y los pagos efectuados por este, no habrá un pago indebido o en exceso.

Que siendo ello así, este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2024-02 de 14 de marzo de 2024, dispuso que el siguiente criterio es recurrente según lo dispuesto por el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528: *"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"*.

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012, corresponde que la resolución que recoja el criterio aprobado como recurrente sea publicada en el diario oficial "El Peruano" como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102 de dicho código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

Que estando al citado criterio se tiene que, si lo pagado por el deudor tributario coincide con lo determinado por él mismo en la declaración jurada correspondiente, el pago es correcto y no se establece la existencia de pago indebido o en exceso pasible de ser devuelto. Así, en el presente caso, conforme señala la Administración y es aceptado por la recurrente, el pago cuya devolución solicita la recurrente se encuentra imputado a su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada con PDT 692 N° XXXXXXXX del 30 de marzo de 2015, coincidiendo el pago realizado con lo determinado por la recurrente, en consecuencia, en atención al criterio recurrente previamente señalado, se verifica la

inexistencia de pago indebido o en exceso susceptible de ser devuelto, en tal sentido, la denegatoria de la solicitud de devolución sustentada en tal motivo por la Administración se encuentra conforme a ley, por tanto, corresponde confirmar la resolución apelada.

Que en cuanto a las Resoluciones N° 690-2-2007, 166-1-98, 8940-2-2001 y 18324-9-2011, citadas por la recurrente que sustentarían la posición contraria, cabe indicar que las mismas fueron emitidas antes del Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2024-02 de 14 de marzo de 2024, por lo que corresponde estar al contenido de este acuerdo que tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, en tal sentido, tales argumentos no resultan atendibles.

Que visto el sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los argumentos de fondo planteados por la recurrente en el sentido que los derechos antidumping pagados durante la importación debieron haber deducido la base imponible del Impuesto a la Renta y que los derechos antidumping no tienen la naturaleza de una multa.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes (foja 86).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXX de 30 de setiembre de 2020.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"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".

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

ZÚÑIGA DULANTO
Vocal Presidenta

MEJÍA NINACONDOR
Vocal

CHIPOCO SALDÍAS
Vocal

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)

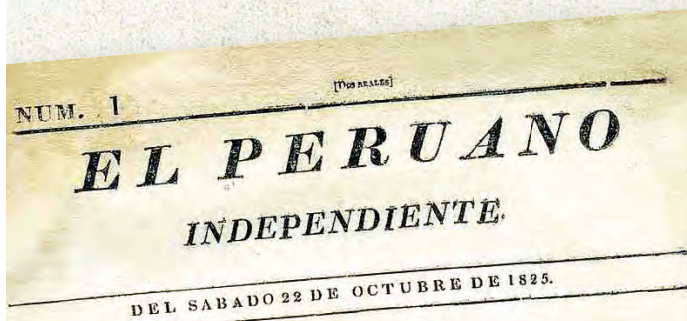
Nota: Documento firmado digitalmente

J-2280336-1

El tachado de los datos de los administrados en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03442-1-2024 se sustenta en lo dispuesto por el artículo 85° del Código Tributario, referente a la reserva tributaria.

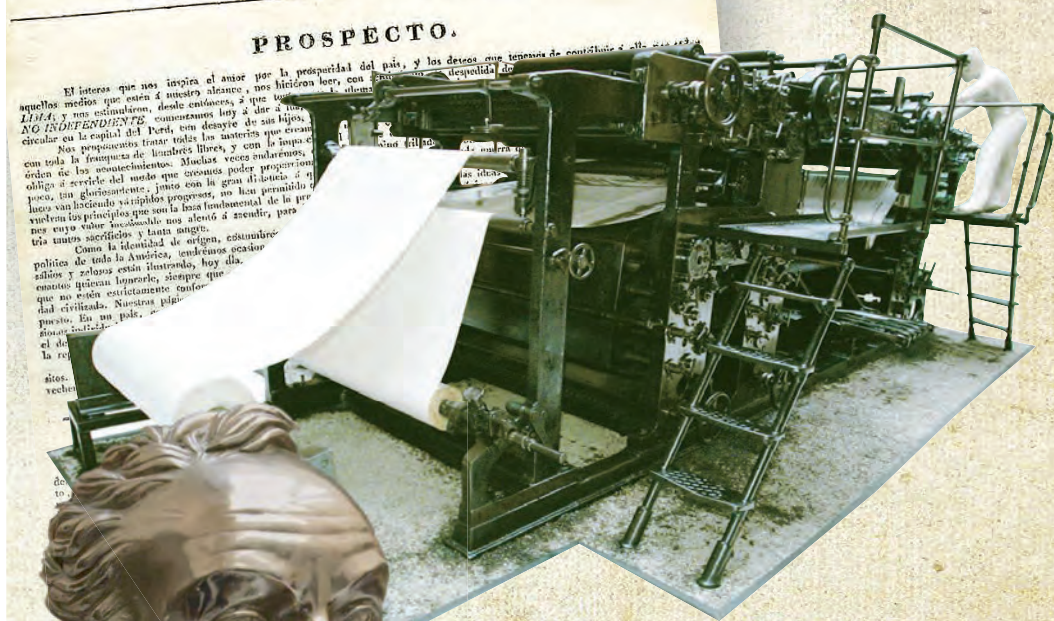


MUSILO & SALA BOLIVAR PERIODISTA
MUSEO gráfico
 DIARIO OFICIAL EL PERUANO



198

años de historia



VISITA PRESENCIAL Y VIRTUAL
 Visitas guiadas presenciales: colegios, institutos
 universidades, público en general, previa cita

Recorrido desde el siguiente enlace

<https://museograficovirtual.editoraperu.com.pe/recorrido>

📍 Jr. Quilca 556 - Lima 1

✉️ museografico@editoraperu.com.pe

☎️ 998 732 529

 **Editora Perú**