



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DE LA INVERSIÓN PARA EL DESARROLLO RURAL Y LA SEGURIDAD ALIMENTARIA"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2013-36

TEMA : DETERMINAR SI EL ARTÍCULO 6° DEL DECRETO SUPREMO N° 36-94-EF EXCEDE LO PREVISTO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 783 EN CUANTO AL EFECTO CANCELATORIO DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL PAGADOS EN COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS EFECTUADAS CON FINANCIACIÓN PROVENIENTE DE DONACIONES DEL EXTERIOR Y DE LA COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL NO REEMBOLSABLE OTORGADAS POR GOBIERNOS E INSTITUCIONES EXTRANJERAS U ORGANISMOS DE COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL A FAVOR DEL GOBIERNO PERUANO, ENTIDADES ESTATALES (EXCEPTO EMPRESAS) O INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO PREVIAMENTE AUTORIZADAS Y ACORDADAS CON EL GOBIERNO PERUANO.

FECHA : 19 de diciembre de 2013
HORA :: 12:15 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D. Marina Zelaya V. Miguel De Pomar S. Jesús Fuentes B. Pedro Velásquez L. Doris Muñoz G. Gary Falconí S. Jorge Sarmiento D. Juana Pinto de A. Zoraida Olano S.	Sergio Ezeta C. Víctor Castañeda A. Ada Flores T. Gabriela Márquez P. Elizabeth Winstanley P. Lorena Amico D. Renée Espinoza B. Carlos Moreano V. Rosa Barrantes T.	Luis Ramírez M. Mariella Casalino M. Caridad Guarníz C. Carmen Terry R. José Martel S. Rossana Izaguirre Ll. Lily Villanueva A. Luis Cayo Q. Roxana Ruiz A.
-------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

NO ASISTENTES : Marco Huamán S. (Licencia en la fecha de votación)
Patricia Meléndez K. (Vacaciones en la fecha de votación)
Raúl Queuña D. (Vacaciones en la fecha de la suscripción)
Cristina Huertas L. (Vacaciones en la fecha de la suscripción)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

Pág. 1 de 11

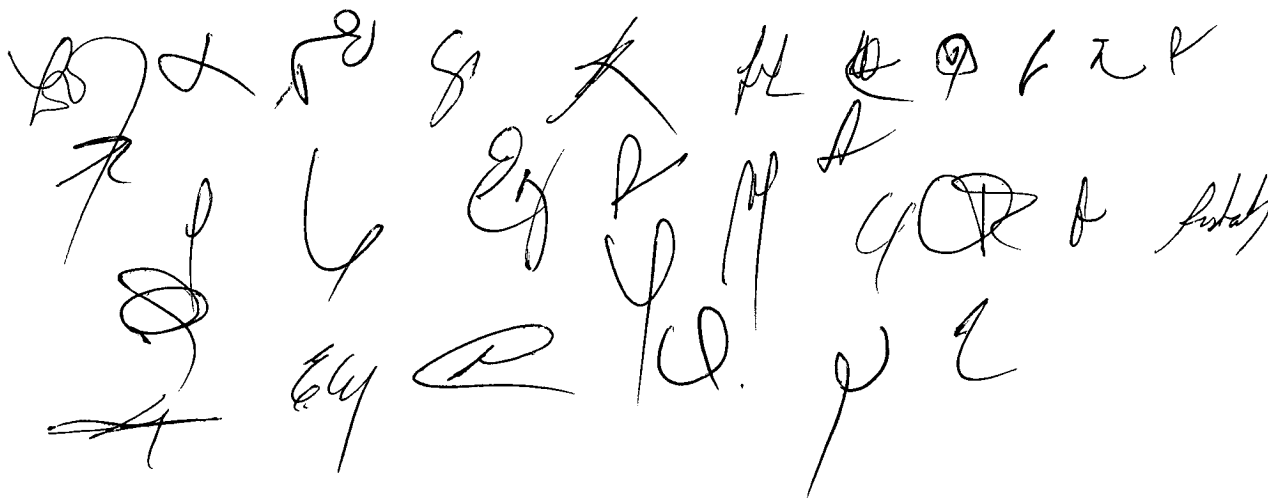
II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicado en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

El efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo período mensual aun cuando hagan referencia a un distinto “Plan de Operaciones” (PO).

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano”.



TEMA:

DETERMINAR SI EL ARTICULO 6° DEL DECRETO SUPREMO N° 36-94-EF EXCEDE LO PREVISTO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 783 EN CUANTO AL EFECTO CANCELATORIO DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL PAGADOS EN COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS EFECTUADAS CON FINANCIACIÓN PROVENIENTE DE DONACIONES DEL EXTERIOR Y DE LA COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL NO REEMBOLSABLE OTORGADAS POR GOBIERNOS E INSTITUCIONES EXTRANJERAS U ORGANISMOS DE COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL A FAVOR DEL GOBIERNO PERUANO, ENTIDADES ESTATALES (EXCEPTO EMPRESAS) O INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO PREVIAMENTE AUTORIZADAS Y ACORDADAS CON EL GOBIERNO PERUANO.

PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PROPUESTA 3
El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.	El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Fundamento: Ver propuesta 2 del Informe.	El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF y debe entenderse que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a las que hace referencia son las que se realicen en el mismo período mensual, lo cual no impide que en un mes posterior se solicite la devolución de parte de los impuestos no solicitada en ese período.
Fundamento: Ver propuesta 1 del Informe.	PROPUESTA 2.1 El efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo "Plan de Operaciones" (PO), de manera que una solicitud referida a un mismo período no tiene efecto cancelatorio respecto de otra que se presente posteriormente pero que se refiera a un distinto plan de operaciones o proyecto. Fundamento: Ver propuesta 2.1 del Informe.	PROPUESTA 2.2 El efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo período mensual aun cuando hagan referencia a un distinto "Plan de Operaciones" (PO). Fundamento: Ver propuesta 2.2 del Informe.
Fundamento: Ver propuesta 3 del informe.		
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga		X
Dr. Ezeta		X
Dr. Ramírez		X
Dra. Zelaya	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarníz		X
Dr. Fuentes	X	
Dra. Márquez		X
Dra. Terry		X
Dr. Velásquez		X
Dr. Huamán	LICENCIA	LICENCIA
Dr. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz		X
Dra. Meléndez	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Amico		X
Dra. Huertas		X
Dr. Falconí	X	
Dra. Izaguirre		X
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dr. Moreano		X(*)
Dr. Cayo		X(*)
Dra. Pinto	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz		X(*)
TOTAL	11	9
		2 + 3(*) = 5

(*) VOTO SINGULAR

Mediante el Decreto Legislativo N° 783, se aprobó la norma sobre devolución de impuestos que gravan las adquisiciones efectuadas con donaciones del exterior e importaciones de misiones diplomáticas.

El artículo 1° del citado decreto legislativo dispone que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que se pague en las compras de bienes y servicios, efectuadas con financiación provenientes de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional en favor del gobierno peruano, entidades estatales excepto empresas, o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el gobierno peruano, podrá ser objeto de devolución, la cual se hará efectiva mediante el sistema de notas de créditos negociables.

Asimismo, el artículo 2° de la anotada norma prevé que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, establecerá la calificación especial para las entidades beneficiarias susceptibles de acogerse a lo prescrito en el citado artículo 1°, así como para los representantes legales. Asimismo, agrega que el Ministerio de Relaciones Exteriores le proporcionará a la SUNAT la relación de las instituciones registradas que efectúen donaciones y proporcionen cooperación internacional, así como cualquier otro tipo de información que resulte necesaria a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Por otro lado, el artículo 3° del referido decreto legislativo señala que por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá el monto a partir del cual procederá la devolución de los mencionados impuestos así como los requisitos que deberán cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT señalada en el citado artículo 2°, la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo prescrito en el aludido decreto legislativo. Al respecto, el último párrafo del artículo 4° de dicha norma señala que el reglamento a que se refiere el artículo 3°, también establecerá los requisitos y demás condiciones aplicables a la devolución de los aludidos impuestos indicada en dicho artículo¹.

Es así que mediante Decreto Supremo N° 036-94-EF se reglamentó la aplicación de la devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones y cooperación técnica internacional no reembolsable.

Según el artículo 3° del citado decreto supremo, son sujetos a los que le es aplicable lo establecido por el citado artículo 1° del referido decreto legislativo, los considerados en los incisos c), e), f) y g) del artículo 2° del reglamento², siempre que: a) Financien o ejecuten programas, proyectos o actividades autorizadas por el

¹ El citado artículo 4° del Decreto Legislativo N° 783 establece que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, que sea abonado por Misiones Diplomáticas y Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, por concepto de servicios telefónicos, télex y telegráficos, así como por suministro de energía eléctrica y agua potable, que conste en las facturas respectivas, podrán ser objeto de devolución. Asimismo, serán objeto de devolución, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal abonado y facturado por la adquisición de pasajes internacionales adquiridos por las Misiones Diplomáticas, Establecimientos Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, para sus funcionarios en el desempeño de su cargo. La devolución a que se hace referencia en este artículo se hará mediante el sistema de Notas de Crédito Negociables.

² Según el artículo 2° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 105-2004-EF, se entiende por:

- c) Gobiernos Extranjeros: Los gobiernos reconocidos de cada país, representados oficialmente por sus Ministerios de Relaciones Exteriores o equivalentes en su territorio y por sus Misiones Diplomáticas, (incluyendo Embajadas) Jefes de Misión, Agentes Diplomáticos, Oficinas Consulares y Cónsules y las Agencias Oficiales de Cooperación, en el Perú, y que estén igualmente acreditadas en el país.
- e) Organismos de Cooperación Técnica Internacional: Aquellos que forman parte del Sistema de Naciones Unidas y los que por iniciativa de algunos Estados miembros de Naciones Unidas se han constituido con alcance regional o subregional, con representantes residentes y funcionarios acreditados en el país, así como a las Agencias de Cooperación Técnica Internacional que están acreditadas ante el Gobierno Peruano. Sólo obtendrán los beneficios de este Reglamento aquellos en los que el Perú es parte o beneficiario.

Gobierno. b) Utilicen fondos provenientes de cooperación técnica internacional no reembolsable o donaciones del exterior y, c) Cuenten con planes de operaciones registrados aprobados donde figuren las adquisiciones a efectuarse durante el período con recursos que proporciona la fuente cooperante; y en el caso de emergencia declarada, las donaciones del exterior deberán probarse con el documento oficial de aprobación o aceptación del Gobierno Peruano

En cuanto a los requisitos a cumplir, el artículo 4° del citado reglamento dispone que los sujetos del beneficio mencionados en el párrafo anterior deberán obtener una constancia del Ministerio de Relaciones Exteriores o de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional (SECTI)³ del Ministerio de la Presidencia, según corresponda, la que deberá ser remitida a la SUNAT para efecto de la calificación a que se refiere el artículo 2° del citado decreto legislativo. Asimismo las entidades que emitan las mencionadas constancias deberán remitir en forma simultánea, copia de las mismas al Ministerio de Economía y Finanzas. El citado artículo prevé que en dicha constancia se acreditará lo siguiente: a) Nombre del sujeto del beneficio, b) Acuerdo, Convenio o Registro del que fluye su derecho a solicitar la devolución, c) Programa o proyecto o actividad derivada de donaciones del exterior o de cooperación técnica internacional no reembolsable, que se encuentran financiando o ejecutando, d) Relación de bienes y/o servicios contenidos en los planes de operación por los cuales procede la devolución y e) Fecha de vencimiento; la que no podrá exceder la fecha de vigencia fijada para el plan de operaciones.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 6° prevé que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios⁴, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y que las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

Al respecto, debe determinarse si el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783 en cuanto al efecto cancelatorio de las referidas solicitudes de devolución frente al período mensual que comprende toda vez que en éste no se ha previsto dicho efecto, así como los alcances de dicha norma⁵.

f) Gobierno Peruano y Entidades Estatales: a las entidades y dependencias pertenecientes al Gobierno Central, Gobierno Regional y Gobierno Local, las Instituciones Públicas Descentralizadas, los Organismos Descentralizados Autónomos y demás Entidades del Sector Público, excepto empresas, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 27209, Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, o norma que la sustituya.

g) Instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas: Las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), registradas en el Ministerio de Relaciones Exteriores; los Organismos No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU); e instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial y educacional provenientes del exterior (IPREDA), registrados en la SECTI, conforme lo detallado en dicho inciso.

³ Mediante la Primera Disposición Transitoria de la Ley N° 27692 publicada el 12 de abril de 2002, se dispuso que la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, asuma las funciones, el personal necesario, acervo documentario, recursos financieros y bienes de propiedad o asignados al uso de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional de la Presidencia del Consejo de Ministros (SECTI) y de la Oficina de Cooperación Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores (OCI).

⁴ Sobre el particular, la RTF N° 11714-3-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señala que: "El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, según el cual, las solicitudes de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, no excede lo dispuesto por los artículos 1° y 3° del Decreto Legislativo N° 783 y por consiguiente, no debe ser inaplicable al amparo de lo dispuesto por el artículo 102° del Código Tributario". Al respecto, en la citada resolución se interpretó que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF indica que las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal "podrán" ser presentadas en un plazo de seis meses y no que éstas "deberán" ser presentadas en el referido plazo, por lo que no ha sido diseñado como uno de caducidad pues su transcurso no tiene como efecto extinguir el derecho del administrado a pedir dicha devolución sino que ha sido planteado en términos de "posibilidad" para el ejercicio de tal derecho.

⁵ En cuanto al efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal pagados en compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional a favor del gobierno peruano, entidades

Sobre el particular, de conformidad con el artículo 51° de la Constitución, que recoge al principio de jerarquía normativa, ésta prevalece sobre toda norma legal, la ley lo hace sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente. Asimismo, según el artículo 118° de la carta constitucional, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

En relación con los reglamentos, el Tribunal Constitucional ha señalado que los de ejecución o *secundum legem* están llamados a complementar y desarrollar a la ley que los justifica ya que es frecuente que ésta se limite a demarcar las reglas, principios y conceptos básicos, dejando a la Administración la facultad de delimitar los alcances del marco previsto por la ley. Sin embargo, tal como establece la Constitución, no debe dejar de considerarse que en ningún caso el reglamento puede transgredir ni desnaturalizar a la ley⁶.

Como se aprecia, una característica esencial de la norma reglamentaria consiste en ser subordinada y de colaboración, por lo que no puede contradecir ni exceder a la ley que desarrolla⁷.

En el supuesto analizado, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783 delegó al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de los siguientes aspectos: i) El monto a partir del cual procede la devolución, ii) Los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT, iii) La relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y iv) Las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo establecido por el citado decreto legislativo.

Es así que mediante el Decreto Supremo N° 36-94-EF⁸ se reglamentó la aplicación del beneficio tributario de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones y cooperación técnica internacional no reembolsable.

En tal sentido, si bien se advierte que la citada ley no previó que el reglamento debía disponer que las solicitudes de devolución presentadas en un periodo mensual tienen efecto cancelatorio, corresponde analizar si tal disposición reglamentaria excedería lo señalado en el Decreto Legislativo N° 783.

Al respecto, entre otros, el primer párrafo del artículo 6° del referido reglamento dispuso que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y que las solicitudes son cancelatorias frente al periodo mensual que comprende.

La naturaleza jurídica y económica de este tipo de devolución se sustenta fundamentalmente en que de acuerdo con el sistema de imposición del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no se debería afectar con este impuesto la transferencia de bienes y servicios que posteriormente son prestados gratuitamente por instituciones públicas o por aquellas que los hacen por cuenta del Estado, toda vez que estas instituciones no negocian a través del mercado al no tener precio para ser trasladado y por no encontrarse predispuestos a generar valor añadido, sustituyendo al Estado en la generación de bienestar social.

estatales (excepto empresas) o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el gobierno peruano.

⁶ Al respecto, en la Sentencia de 4 de julio de 2003, recaída en el Expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC, publicada el 31 de agosto de 2003 en el diario oficial "El Peruano", el Tribunal Constitucional explica que el reglamento es la norma que: "subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinadas de la Administración, o incluso, a normar dentro de los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley".

⁷ Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 62.

⁸ Publicado el 10 de abril de 1994.

Así, la finalidad del Decreto Legislativo N° 783 es evitar la incidencia del mencionado tributo, en virtud al objetivo social que se persigue con dichas donaciones, financiadas por la cooperación internacional, conllevando a la plena neutralidad de este impuesto⁹.

Ello es así porque las entidades receptoras de donaciones señaladas por la ley, por su propia naturaleza, no desarrollan actividad empresarial y tampoco llegan a ser habituales, por lo que toda transferencia gratuita que realicen por los bienes adquiridos así como los servicios prestados no deberían tener carga de los impuestos materia de beneficio; señalar lo contrario implicaría la desventaja de no poder utilizar el impuesto de las compras que realizan para el desempeño de sus actividades, lo cual constituye una de las razones de la devolución prevista por ley¹⁰.

Así, lo dispuesto por Decreto Supremo N° 36-94-EF no debe ser interpretado de forma restrictiva respecto de la citada devolución, sino más bien se debe partir de una interpretación teleológica¹¹ de los alcances de la Ley, como a continuación se explica.

En efecto, del artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF se aprecia que la misma señala que "las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende", es decir, anulan la posibilidad de presentar una nueva solicitud por el mismo período mensual¹².

No obstante, si bien se establece que las solicitudes deben presentarse por período mensual, no se ha limitado el derecho de los contribuyentes de solicitar la devolución del impuesto respecto de operaciones no comprendidas en su solicitud primigenia, en un período mensual posterior¹³.

En ese contexto, la anotada devolución es un efecto natural del sistema de imposición del Impuesto General a las Ventas, pues debe entenderse que en el supuesto de que no se haya solicitado la devolución en un período mensual de parte del impuesto, se podrá hacer lo propio en un período (mes) posterior, sin perjuicio de las fiscalizaciones que se puedan iniciar.

Por consiguiente, se concluye que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF y debe entenderse que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a las que hace referencia son las que se realicen en el mismo período mensual, lo cual no impide que en un mes posterior se solicite la devolución de parte de los impuestos no solicitada en ese período.

⁹ Al respecto, CORDOVA ARCE señala lo siguiente: "Otro aspecto a destacar del impuesto al valor agregado es su neutralidad. Ello supone que este tributo, a pesar de aplicarse a lo largo de la cadena de producción y comercialización de forma plurifásica, tiene efectos recaudatorios equivalentes a un impuesto monofásico a nivel de consumidor final". Véase: CORDOVA ARCE, Alex, "Aspectos técnicos del Impuesto general a las Ventas: Necesidad de preservarlos". En: Temas de Derecho Tributario y derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller, Lima: Palestra Editores, 2006, pág. 1049.

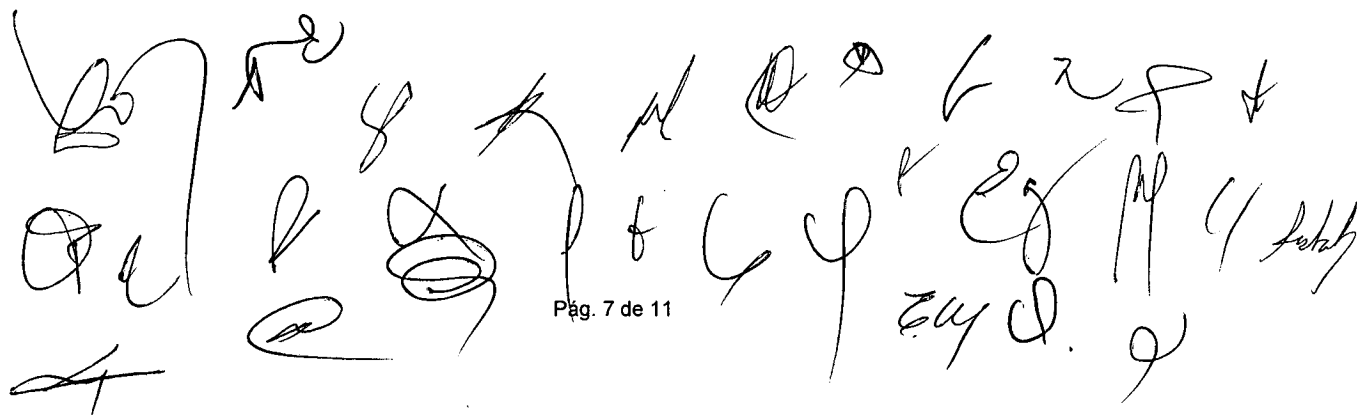
¹⁰ Al respecto, véase: Revista Actualidad Empresarial, Segunda Quincena, N° 155, Instituto Pacífico, 2008, Lima, p. 1-20.

¹¹ Tal como señala RUBIO CORREA, "Según el criterio teleológico, el intérprete asume que la interpretación debe ser realizada de manera tal que, en la medida de lo posible se obtenga una finalidad predeterminada de la aplicación de la norma jurídica. Este criterio supone, naturalmente, que el propio intérprete ha establecido previamente los objetivos a lograr mediante el Derecho, o que en todo caso dicha predeterminación ha sido realizada por una persona o autoridad que se la impone". Véase: RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú: Lima, Octava Edición, 2000, pág. 261.

¹² De acuerdo al Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo CABANELLAS, "Cancelación" significa "Anulación de un instrumento público, de una inscripción del Registro, de una obligación", mientras que "Cancelar" significa "Anular, quitándole la autoridad, algún documento público, un asiento de un registro oficial, una obligación, una nota con fuerza jurídica" o "Abolir, derogar". Al respecto, véase: CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental. Heliasta, undécima edición, 1993, Pág. 46.

¹³ Así por ejemplo, si un contribuyente solicitó la devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal en enero de 2013, podrá solicitar la devolución por las operaciones que no hubiera incluido en su solicitud mencionada en cualquier período mensual posterior a partir de febrero de 2013.

Pág. 7 de 11



Debe precisarse que no cabe interpretar que la devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, puede ser solicitada por cada "Plan de Operaciones" (PO), dado que el Decreto Legislativo N° 783 no contempla dicha posibilidad y, por el contrario, atendiendo a la naturaleza de la liquidación de los impuestos materia de beneficio (IGV e IPM) el reglamento señala que dicha devolución debe realizarse mensualmente, esto es, presentando una solicitud por período, lo que posibilita además una administración razonable de dicha devolución.

Asimismo, tampoco cabe sostener que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, impida que respecto de las adquisiciones que se efectuaron en un período dado –y que no fueron objeto de devolución en la solicitud relativa al mismo período–, puedan ser incluidos en una solicitud de devolución en un período posterior, dado que señalar lo contrario implicaría limitar los alcances del beneficio que prevé el Decreto Legislativo N° 783.

TEMA:

DETERMINAR SI EL ARTICULO 6° DEL DECRETO SUPREMO N° 36-94-EF EXCEDE LO PREVISTO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 783 EN CUANTO AL EFECTO CANCELATORIO DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL PAGADOS EN COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS EFECTUADAS CON FINANCIACIÓN PROVENIENTE DE DONACIONES DEL EXTERIOR Y DE LA COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL NO REEMBOLSABLE OTORGADAS POR GOBIERNOS E INSTITUCIONES EXTRANJERAS U ORGANISMOS DE COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL A FAVOR DEL GOBIERNO PERUANO, ENTIDADES ESTATALES (EXCEPTO EMPRESAS) O INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO PREVIAMENTE AUTORIZADAS Y ACORDADAS CON EL GOBIERNO PERUANO.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO

PROPUESTA 1

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.

PROPUESTA 2

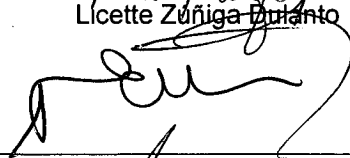
El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.

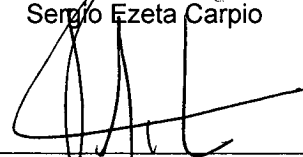
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Ramírez	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarníz	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Terry	X	
Dr. Velásquez	X	
Dr. Huamán	LICENCIA	LICENCIA
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Meléndez	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Amico	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Falconí	X	
Dra. Izaguirre	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dr. Moreano	X	
Dr. Cayo	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz	X	
TOTAL	30	

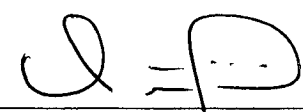
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

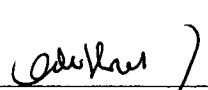
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.

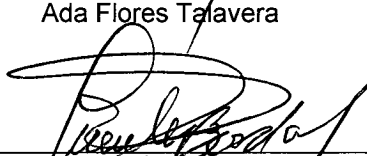


Licette Zuñiga Pulido

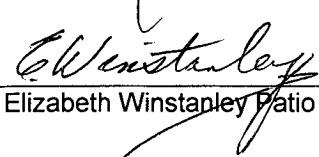
Sergio Ezeta Carpio

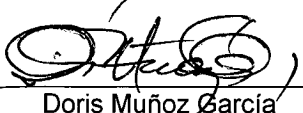
Víctor Castañeda Altamirano

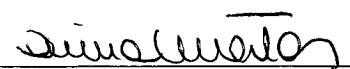
Raúl Queuña Díaz
Fecha 26/12/13


Ada Flores Talavera

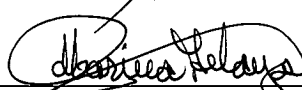
Jesús Fuentes Borda


Carmen Terry Ramos

Elizabeth Winstanley Patio

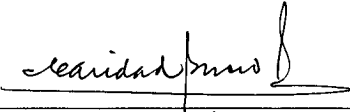
Doris Muñoz García


Cristina Huertas Lizarzaburu
Fecha 27/12/2013

Luis Ramírez Mio

Marina Zelaya Vidal


Mariella Casalino Mannarelli

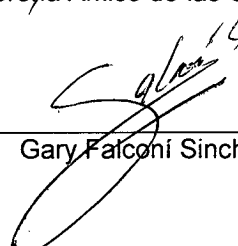
Miguel de Pomar Shiota

Caridad Guarníz Cabell

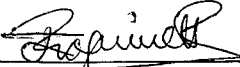
Gabriela Márquez Pacheco

Pedro Velásquez López Raygada

José Martel Sánchez

Lorena Amico de las Casas

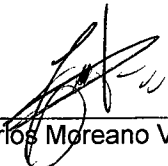
Gary Falconí Sinche



Rossana Izaguirre Llampasi



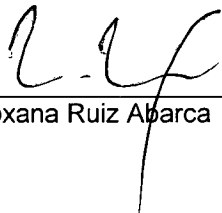
Lily Villanueva Aznarán



Carlos Moreano Valdivia



Juana Pinto de Aliaga



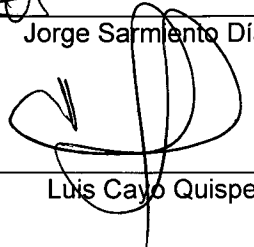
Roxana Ruiz Abarca



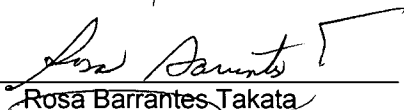
Renée Espinoza Bassino



Jorge Sarmiento Díaz



Luis Cayo Quispe



Rosa Barrantes Takata



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2013-36

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI EL ARTÍCULO 6° DEL DECRETO SUPREMO N° 36-94-EF EXCEDE LO PREVISTO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 783 EN CUANTO AL EFECTO CANCELATORIO DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL PAGADOS EN COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS EFECTUADAS CON FINANCIACIÓN PROVENIENTE DE DONACIONES DEL EXTERIOR Y DE LA COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL NO REEMBOLSABLE OTORGADAS POR GOBIERNOS E INSTITUCIONES EXTRANJERAS U ORGANISMOS DE COOPERACIÓN TÉCNICA INTERNACIONAL A FAVOR DEL GOBIERNO PERUANO, ENTIDADES ESTATALES (EXCEPTO EMPRESAS) O INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO PREVIAMENTE AUTORIZADAS Y ACORDADAS CON EL GOBIERNO PERUANO.

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783¹ señala que podrá ser objeto de devolución el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que se pague en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgada por Gobiernos e Instituciones Extranjeras u Organismos de Cooperación Técnica Internacional, en favor del Gobierno Peruano, entidades estatales (excepto empresas) o instituciones sin fines de lucro, previamente autorizadas y acordadas con el Gobierno Peruano.

Asimismo, el artículo 2° de la citada norma dispone que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, establecerá la calificación especial para las entidades beneficiarias susceptibles de acogerse a lo prescrito en el referido artículo 1°, así como para sus representantes legales. Asimismo, agrega que el Ministerio de Relaciones Exteriores le proporcionará a la SUNAT la relación de las instituciones registradas que efectúen donaciones y proporcionen cooperación internacional, así como cualquier otro tipo de información que resulte necesaria a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior.

En cuanto a la reglamentación de lo dispuesto por el anotado artículo 1°, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783, prevé que por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá el monto a partir del cual procede la mencionada devolución así como los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiarias para la citada calificación de la SUNAT, la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo prescrito en el citado decreto legislativo. Es así que mediante el Decreto Supremo N° 36-94-EF² se reglamentó la aplicación del beneficio tributario de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación no reembolsable de donaciones y cooperación técnica internacional. Al respecto, entre otros, el primer párrafo del artículo 6° del referido reglamento dispuso que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

¹ Publicado el 31 de diciembre de 1993.

² Publicado el 10 de abril de 1994.



Al respecto, la Administración Tributaria ha interpretado que dicho efecto cancelatorio implica que solo se puede presentar una solicitud de devolución por período, sin considerar que las solicitudes puedan corresponder al mismo período pero a diferentes "Planes de Operaciones" (PO) o proyectos o encontrarse sustentadas en diferentes comprobantes de pago de un mismo plan o proyecto.

Sobre el particular, pueden existir distintas interpretaciones sobre la citada norma reglamentaria, planteándose la necesidad de determinar si ésta excede lo dispuesto por la ley. En efecto, por un lado se puede afirmar que el citado decreto legislativo no ha previsto el efecto cancelatorio de las solicitudes regulado por el reglamento por lo que éste excedería lo dispuesto por la ley, al no permitir que se presenten respecto del mismo período solicitudes que se sustentan en diferentes "Planes de Operaciones" (PO) o proyectos o en distintos comprobantes de pago relativos a un mismo plan o proyecto.

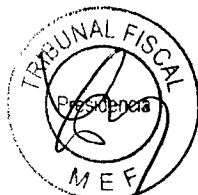
Por otro lado, se podría interpretar que si bien el reglamento no excede a la ley, el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución podría ser interpretado de dos maneras distintas, siendo éstas, la que mantiene la Administración Tributaria y otra según la cual, el efecto cancelatorio está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo "Plan de Operaciones" (PO), de manera que una solicitud referida a un mismo período no tiene efecto cancelatorio respecto de otra que se presente posteriormente pero que se refiera a un distinto plan de operaciones o proyecto.

Adicionalmente, podría interpretarse que el reglamento no excede el decreto legislativo porque el Impuesto General a las Ventas no pretende gravar las adquisiciones para las operaciones gratuitas ni tampoco estas últimas, siendo la devolución del impuesto un efecto natural de este sistema de imposición. De esta manera, el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a las que hace referencia son las que se realicen en el mismo período mensual, lo cual no impide que en un mes posterior se solicite la devolución de parte de los impuestos no solicitada en ese período.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según el cual al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía; en dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido por el artículo 154°. El artículo 154° del aludido código, que establece 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°, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán 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. A lo cual se agrega que en este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos pueden revisarse en el Anexo I.



III. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

FUNDAMENTO

Mediante el Decreto Legislativo N° 783, se aprobó la norma sobre devolución de impuestos que gravan las adquisiciones efectuadas con donaciones del exterior e importaciones de misiones diplomáticas.

El artículo 1° del citado decreto legislativo dispone que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que se pague en las compras de bienes y servicios, efectuadas con financiación provenientes de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional en favor del gobierno peruano, entidades estatales excepto empresas, o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el gobierno peruano, podrá ser objeto de devolución, la cual se hará efectiva mediante el sistema de notas de créditos negociables.

Asimismo, el artículo 2° de la anotada norma prevé que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, establecerá la calificación especial para las entidades beneficiarias susceptibles de acogerse a lo prescrito en el citado artículo 1°, así como para los sus representantes legales. Asimismo, agrega que el Ministerio de Relaciones Exteriores le proporcionará a la SUNAT la relación de las instituciones registradas que efectúen donaciones y proporcionen cooperación internacional, así como cualquier otro tipo de información que resulte necesaria a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Por otro lado, el artículo 3° del referido decreto legislativo señala que por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá el monto a partir del cual procederá la devolución de los mencionados impuestos así como los requisitos que deberán cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT señalada en el citado artículo 2°, la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo prescrito en el aludido decreto legislativo. Al respecto, el último párrafo del artículo 4° de dicha norma señala que el reglamento a que se refiere el artículo 3°, también establecerá los requisitos y demás condiciones aplicables a la devolución de los aludidos impuestos indicada en dicho artículo³.

³ El citado artículo 4° del Decreto Legislativo N° 783 establece que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, que sea abonado por Misiones Diplomáticas y Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, por concepto de servicios telefónicos, télex y telegráficos, así como por suministro de energía eléctrica y agua potable, que conste en las facturas respectivas, podrán ser objeto de devolución. Asimismo, serán objeto de devolución, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal abonado y facturado por la adquisición de pasajes internacionales adquiridos por las Misiones Diplomáticas, Establecimientos



Es así que mediante Decreto Supremo N° 036-94-EF se reglamentó la aplicación de la devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones y cooperación técnica internacional no reembolsable.

Según el artículo 3° del citado decreto supremo, son sujetos del beneficio tributario establecido por el citado artículo 1° del referido decreto legislativo, los considerados en los incisos c), e), f) y g) del artículo 2° del reglamento⁴, siempre que: a) Financien o ejecuten programas, proyectos o actividades autorizadas por el Gobierno; b) Utilicen fondos provenientes de cooperación técnica internacional no reembolsable o donaciones del exterior; y, c) Cuenten con planes de operaciones registrados aprobados donde figuren las adquisiciones a efectuarse durante el período con recursos que proporciona la fuente cooperante; y en el caso de emergencia declarada, las donaciones del exterior deberán probarse con el documento oficial de aprobación o aceptación del Gobierno Peruano.

En cuanto a los requisitos a cumplir, el artículo 4° del citado reglamento dispone que los sujetos del beneficio deberán obtener una constancia del Ministerio de Relaciones Exteriores o de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional (SECTI)⁵ del Ministerio de la Presidencia, según corresponda, la que deberá ser remitida a la SUNAT para efecto de la calificación a que se refiere el artículo 2° del citado decreto legislativo. Asimismo las entidades que emitan las mencionadas constancias deberán remitir en forma simultánea, copia de las mismas al Ministerio de Economía y Finanzas. El citado artículo prevé que en dicha constancia se acreditará lo siguiente: a) Nombre del sujeto del beneficio, b) Acuerdo, Convenio o Registro del que fluye su derecho a solicitar la devolución, c) Programa o proyecto o actividad derivada de donaciones del exterior o de cooperación técnica internacional no reembolsable, que se encuentran financiando o ejecutando, d) Relación de bienes y/o servicios contenidos en los planes de operación por los

Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, para sus funcionarios en el desempeño de su cargo. La devolución a que se hace referencia en este artículo se hará mediante el sistema de Notas de Crédito Negociables.

⁴ Según el artículo 2° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 105-2004-EF, se entiende por:

- c) Gobiernos Extranjeros: Los gobiernos reconocidos de cada país, representados oficialmente por sus Ministerios de Relaciones Exteriores o equivalentes en su territorio y por sus Misiones Diplomáticas, (incluyendo Embajadas) Jefes de Misión, Agentes Diplomáticos, Oficinas Consulares y Cónsules y las Agencias Oficiales de Cooperación, en el Perú, y que estén igualmente acreditadas en el país.
- e) Organismos de Cooperación Técnica Internacional: Aquellos que forman parte del Sistema de Naciones Unidas y los que por iniciativa de algunos Estados miembros de Naciones Unidas se han constituido con alcance regional o subregional, con representantes residentes y funcionarios acreditados en el país, así como a las Agencias de Cooperación Técnica Internacional que están acreditadas ante el Gobierno Peruano. Sólo obtendrán los beneficios de este Reglamento aquellos en los que el Perú es parte o beneficiario.
- f) Gobierno Peruano y Entidades Estatales: a las entidades y dependencias pertenecientes al Gobierno Central, Gobierno Regional y Gobierno Local, las Instituciones Públicas Descentralizadas, los Organismos Descentralizados Autónomos y demás Entidades del Sector Público, excepto empresas, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 27209, Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, o norma que la sustituya.
- g) Instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas: Las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), registradas en el Ministerio de Relaciones Exteriores; los Organismos No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU); e instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial y educacional provenientes del exterior (IPREDA), registrados en la SECTI, conforme lo detallado en dicho inciso.

⁵ Mediante la Primera Disposición Transitoria de la Ley N° 27692 publicada el 12 de abril de 2002, se dispuso que la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, asuma las funciones, el personal necesario, acervo documentario, recursos financieros y bienes de propiedad o asignados al uso de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional de la Presidencia del Consejo de Ministros (SECTI) y de la Oficina de Cooperación Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores (OCI).



cuales procede la devolución y e) Fecha de vencimiento; la que no podrá exceder la fecha de vigencia fijada para el plan de operaciones⁶.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 6° prevé que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios⁷, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y que las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

Al respecto, debe determinarse si el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783 en cuanto al efecto cancelatorio de las referidas solicitudes de devolución frente al período mensual que comprende toda vez que en éste no se ha previsto dicho efecto.

Sobre el particular, de conformidad con el artículo 51° de la Constitución, que recoge al principio de jerarquía normativa, ésta prevalece sobre toda norma legal, la ley lo hace sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente. Asimismo, según el artículo 118° de la carta constitucional, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

En relación con los reglamentos, el Tribunal Constitucional ha señalado que los de ejecución o *secundum legem* están llamados a complementar y desarrollar a la ley que los justifica ya que es frecuente que ésta se limite a demarcar las reglas, principios y conceptos básicos, dejando a la Administración la facultad de delimitar los alcances del marco previsto por la ley. Sin embargo, tal como establece la Constitución, no debe dejar de considerarse que en ningún caso el reglamento puede transgredir ni desnaturalizar a la ley⁸.

⁶ Cabe mencionar que mediante Resolución Directoral Ejecutiva N° 001-2008-APCI-DE, se aprobaron las directivas que regulan el procedimiento para el registro del plan de operaciones (PO) y la emisión de constancias para solicitar ante la SUNAT la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal (Directivas N° 001-2008-APCI-DOC y 002-2008-APCI-DOC).

⁷ Sobre el particular, la RTF N° 11714-3-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señala que: "El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, según el cual, las solicitudes de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, no excede lo dispuesto por los artículos 1° y 3° del Decreto Legislativo N° 783 y por consiguiente, no debe ser inaplicable al amparo de lo dispuesto por el artículo 102° del Código Tributario". Al respecto, en la citada resolución se interpretó que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF indica que las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal "podrán" ser presentadas en un plazo de seis meses y no que éstas "deberán" ser presentadas en el referido plazo, por lo que no ha sido diseñado como uno de caducidad pues su transcurso no tiene como efecto extinguir el derecho del administrado a pedir dicha devolución sino que ha sido planteado en términos de "posibilidad" para el ejercicio de tal derecho.

⁸ Al respecto, en la Sentencia de 4 de julio de 2003, recaída en el Expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC, publicada el 31 de agosto de 2003 en el diario oficial "El Peruano", el Tribunal Constitucional explica que el reglamento es la norma que: "subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o incluso, a normar dentro de los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley".



Como se aprecia, una característica esencial de la norma reglamentaria consiste en ser subordinada y de colaboración, por lo que no puede contradecir ni exceder a la ley que desarrolla⁹.

En el supuesto analizado, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783 delegó al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de los siguientes aspectos: i) el monto a partir del cual procede la devolución, ii) los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT, iii) la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y iv) las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo establecido por el citado decreto legislativo.

De lo expuesto se aprecia que si bien se señala que mediante decreto supremo se establecerán "las demás normas reglamentarias" requeridas para el cumplimiento de lo prescrito por el Decreto Legislativo N° 783, ello no implicaba que el decreto supremo podía establecer una limitación de orden sustantivo que no ha sido prevista por la ley para solicitar la devolución siendo que ello excedería lo dispuesto por ésta dado que dicha limitación es contraria a su finalidad¹⁰.

En efecto, el referido decreto legislativo no dispuso que la presentación de una solicitud de devolución es cancelatoria frente al período mensual que comprende¹¹, siendo que ello desnaturalizaría la finalidad de la norma que busca establecer un mecanismo viable para la devolución del Impuesto General a las Ventas en favor de los Gobiernos Extranjeros, Organismos de Cooperación Técnica Internacional, Gobierno Peruano y Entidades Estatales e Instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas bajo el sustento de no sólo la aplicación del principio de reciprocidad que rige las relaciones entre Estados, sino también contribuir con la ayuda que brindan a favor del Gobierno Peruano, los Gobiernos Extranjeros u Organismos de Cooperación a través de donaciones provenientes de la cooperación técnica internacional, las cuales contribuyen al desarrollo del país y promueven la cooperación entre los pueblos¹²; afirmar lo contrario desnaturaliza el fin de la norma de rango legal y el carácter complementario y de desarrollo que debe predicarse de un reglamento.

En tal sentido, se considera que la norma legal prevé un beneficio y que la norma reglamentaria contiene una limitación que carece de amparo legal y que recorta el derecho que tienen los sujetos beneficiarios de solicitar la devolución de los referidos impuestos que fueron pagados en la compra de bienes y servicios efectuada con financiación no reembolsable proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional, otorgada por Gobiernos e Instituciones Extranjeras u Organismos de Cooperación Técnica Internacional.

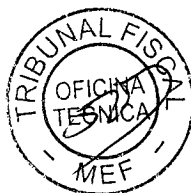
Como se advierte, limitar de esa manera el beneficio previsto por ley no contribuye con su finalidad, esto es, se trata de una norma reglamentaria que no la desarrolla sino que la limita ahí donde aquélla no lo ha hecho. En efecto, debe hacerse una diferencia entre requisitos y limitaciones siendo que los primeros deben cumplirse para acceder al beneficio y tienen por

⁹ Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 62.

¹⁰ Al respecto, debe considerarse también que las entidades perceptoras de donaciones señaladas por la ley, por su propia naturaleza, no generan actividad empresarial, por lo que no están afectas al Impuesto General a las Ventas. En tal sentido, aquellas tendrían la desventaja de no poder utilizar el crédito fiscal de las compras que realizan para el desempeño de sus actividades, lo cual constituye una de las razones de la devolución prevista por ley. En este sentido, véase: *Revista Actualidad Empresarial*, Segunda Quincena, N° 155, *Instituto Pacífico*, 2008, Lima, p. I-20.

¹¹ Así, los contribuyentes podrían presentar solicitudes de devolución referidas a un mismo período pero a diferentes "Planes de Operaciones" (PO) o proyectos o en distintos comprobantes de pago relativos a un mismo plan o proyecto.

¹² Al respecto, véase la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 964, que prorrogó la vigencia del Decreto Legislativo N° 783.



finalidad controlar la acreditación de la existencia de los proyectos, programas y/o actividades así como su fuente de financiamiento mientras que la regulación de la limitación a la que se ha hecho referencia por la vía del reglamento no ha sido prevista por ley.

Cabe precisar que lo expuesto no afecta la facultad de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar el cumplimiento de los requisitos y condiciones para el goce del beneficio tributario por parte de los sujetos beneficiarios y, por consiguiente, aquélla puede exigir todos los documentos e información que sean necesarios que acrediten dicho cumplimiento, no afectándose en absoluto la labor de fiscalización de la Administración sino que, por el contrario, es conforme con la finalidad de la ley.

Por lo expuesto, se concluye que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

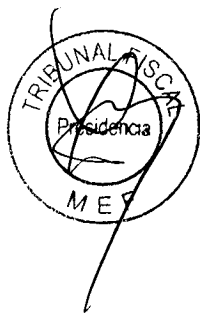
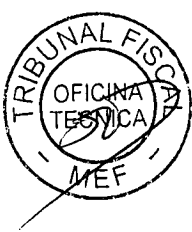
El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

FUNDAMENTO

Mediante el Decreto Legislativo N° 783, se aprobó la norma sobre devolución de impuestos que gravan las adquisiciones efectuadas con donaciones del exterior e importaciones de misiones diplomáticas.

El artículo 1° del citado decreto legislativo dispone que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que se pague en las compras de bienes y servicios, efectuadas con financiación provenientes de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional en favor del gobierno peruano, entidades estatales excepto empresas, o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el gobierno peruano, podrá ser objeto de devolución, la cual se hará efectiva mediante el sistema de notas de créditos negociables.

Asimismo, el artículo 2° de la anotada norma prevé que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, establecerá la calificación especial para las entidades beneficiarias susceptibles de acogerse a lo prescrito en el citado artículo 1°, así como para los sus representantes legales. Asimismo, agrega que el Ministerio de Relaciones Exteriores le proporcionará a la SUNAT la relación de las instituciones registradas que efectúen donaciones y proporcionen cooperación internacional, así como cualquier otro tipo de información que resulte necesaria a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior.



Por otro lado, el artículo 3° del referido decreto legislativo señala que por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá el monto a partir del cual procederá la devolución de los mencionados impuestos así como los requisitos que deberán cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT señalada en el citado artículo 2°, la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo prescrito en el aludido decreto legislativo. Al respecto, el último párrafo del artículo 4° de dicha norma señala que el reglamento a que se refiere el artículo 3°, también establecerá los requisitos y demás condiciones aplicables a la devolución de los aludidos impuestos indicada en dicho artículo¹³.

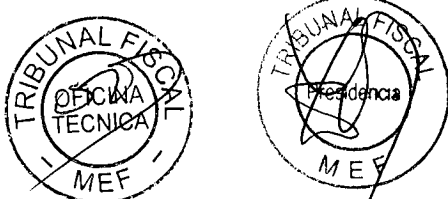
Es así que mediante Decreto Supremo N° 036-94-EF se reglamentó la aplicación de la devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones y cooperación técnica internacional no reembolsable.

Según el artículo 3° del citado decreto supremo, son sujetos del beneficio tributario establecido por el citado artículo 1° del referido decreto legislativo, los considerados en los incisos c), e), f) y g) del artículo 2° del reglamento¹⁴, siempre que: a) Financien o ejecuten programas, proyectos o actividades autorizadas por el Gobierno. b) Utilicen fondos provenientes de cooperación técnica internacional no reembolsable o donaciones del exterior y, c) Cuenten con planes de operaciones registrados aprobados donde figuren las adquisiciones a efectuarse durante el período con recursos que proporciona la fuente cooperante; y en el caso de emergencia declarada, las donaciones del exterior deberán probarse con el documento oficial de aprobación o aceptación del Gobierno Peruano.

¹³ El citado artículo 4° del Decreto Legislativo N° 783 establece que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, que sea abonado por Misiones Diplomáticas y Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, por concepto de servicios telefónicos, télex y telegráficos, así como por suministro de energía eléctrica y agua potable, que conste en las facturas respectivas, podrán ser objeto de devolución. Asimismo, serán objeto de devolución, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal abonado y facturado por la adquisición de pasajes internacionales adquiridos por las Misiones Diplomáticas, Establecimientos Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, para sus funcionarios en el desempeño de su cargo. La devolución a que se hace referencia en este artículo se hará mediante el sistema de Notas de Crédito Negociables.

¹⁴ Según el artículo 2° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 105-2004-EF, se entiende por:

- c) Gobiernos Extranjeros: Los gobiernos reconocidos de cada país, representados oficialmente por sus Ministerios de Relaciones Exteriores o equivalentes en su territorio y por sus Misiones Diplomáticas, (incluyendo Embajadas) Jefes de Misión, Agentes Diplomáticos, Oficinas Consulares y Cónsules y las Agencias Oficiales de Cooperación, en el Perú, y que estén igualmente acreditadas en el país.
- e) Organismos de Cooperación Técnica Internacional: Aquellos que forman parte del Sistema de Naciones Unidas y los que por iniciativa de algunos Estados miembros de Naciones Unidas se han constituido con alcance regional o subregional, con representantes residentes y funcionarios acreditados en el país, así como a las Agencias de Cooperación Técnica Internacional que están acreditadas ante el Gobierno Peruano. Sólo obtendrán los beneficios de este Reglamento aquellos en los que el Perú es parte o beneficiario.
- f) Gobierno Peruano y Entidades Estatales: a las entidades y dependencias pertenecientes al Gobierno Central, Gobierno Regional y Gobierno Local, las Instituciones Públicas Descentralizadas, los Organismos Descentralizados Autónomos y demás Entidades del Sector Público, excepto empresas, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 27209, Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, o norma que la sustituya.
- g) Instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas: Las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), registradas en el Ministerio de Relaciones Exteriores; los Organismos No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU); e instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial y educacional provenientes del exterior (IPREDA), registrados en la SECTI, conforme lo detallado en dicho inciso.



En cuanto a los requisitos a cumplir, el artículo 4° del citado reglamento dispone que los sujetos del beneficio deberán obtener una constancia del Ministerio de Relaciones Exteriores o de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional (SECTI)¹⁵ del Ministerio de la Presidencia, según corresponda, la que deberá ser remitida a la SUNAT para efecto de la calificación a que se refiere el artículo 2° del citado decreto legislativo. Asimismo las entidades que emitan las mencionadas constancias deberán remitir en forma simultánea, copia de las mismas al Ministerio de Economía y Finanzas. El citado artículo prevé que en dicha constancia se acreditará lo siguiente: a) Nombre del sujeto del beneficio, b) Acuerdo, Convenio o Registro del que fluye su derecho a solicitar la devolución, c) Programa o proyecto o actividad derivada de donaciones del exterior o de cooperación técnica internacional no reembolsable, que se encuentran financiando o ejecutando, d) Relación de bienes y/o servicios contenidos en los planes de operación por los cuales procede la devolución y e) Fecha de vencimiento; la que no podrá exceder la fecha de vigencia fijada para el plan de operaciones.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 6° prevé que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios¹⁶, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y que las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

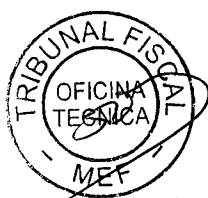
Al respecto, debe determinarse si el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783 en cuanto al efecto cancelatorio de las referidas solicitudes de devolución frente al período mensual que comprende toda vez que en éste no se ha previsto dicho efecto, así como los alcances de dicha norma¹⁷.

Sobre el particular, de conformidad con el artículo 51° de la Constitución, que recoge al principio de jerarquía normativa, ésta prevalece sobre toda norma legal, la ley lo hace sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente. Asimismo, según el artículo 118° de la carta constitucional, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

¹⁵ Mediante la Primera Disposición Transitoria de la Ley N° 27692 publicada el 12 de abril de 2002, se dispuso que la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, asuma las funciones, el personal necesario, acervo documentario, recursos financieros y bienes de propiedad o asignados al uso de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional de la Presidencia del Consejo de Ministros (SECTI) y de la Oficina de Cooperación Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores (OCI).

¹⁶ Sobre el particular, la RTF N° 11714-3-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señala que: “El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, según el cual, las solicitudes de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, no excede lo dispuesto por los artículos 1° y 3° del Decreto Legislativo N° 783 y por consiguiente, no debe ser inaplicado al amparo de lo dispuesto por el artículo 102° del Código Tributario”. Al respecto, en la citada resolución se interpretó que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF indica que las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal “podrán” ser presentadas en un plazo de seis meses y no que éstas “deberán” ser presentadas en el referido plazo, por lo que no ha sido diseñado como uno de caducidad pues su transcurso no tiene como efecto extinguir el derecho del administrado a pedir dicha devolución sino que ha sido planteado en términos de “posibilidad” para el ejercicio de tal derecho.

¹⁷ En cuanto al efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal pagados en compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional a favor del gobierno peruano, entidades estatales (excepto empresas) o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el gobierno peruano.



En relación con los reglamentos, el Tribunal Constitucional ha señalado que los de ejecución o *secundum legem* están llamados a complementar y desarrollar a la ley que los justifica ya que es frecuente que ésta se limite a demarcar las reglas, principios y conceptos básicos, dejando a la Administración la facultad de delimitar los alcances del marco previsto por la ley. Sin embargo, tal como establece la Constitución, no debe dejar de considerarse que en ningún caso el reglamento puede transgredir ni desnaturalizar a la ley¹⁸.

Como se aprecia, una característica esencial de la norma reglamentaria consiste en ser subordinada y de colaboración, por lo que no puede contradecir ni exceder a la ley que desarrolla¹⁹.

En el supuesto analizado, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783 delegó al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de los siguientes aspectos: i) el monto a partir del cual procede la devolución, ii) los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT, iii) la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y iv) las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo establecido por el citado decreto legislativo.

Es así que mediante el Decreto Supremo N° 36-94-EF²⁰ se reglamentó la aplicación del beneficio tributario de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones y cooperación técnica internacional no reembolsable.

En tal sentido, si bien se advierte que la citada ley no previó que el reglamento debía disponer que las solicitudes de devolución presentadas en un periodo mensual tienen efecto cancelatorio, corresponde analizar si tal disposición reglamentaria excedería lo señalado en el Decreto Legislativo N° 783.

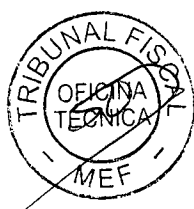
Al respecto, entre otros, el primer párrafo del artículo 6° del referido reglamento dispuso que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y que las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

El sustento de dicha disposición se encuentra en que el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783 señaló que el reglamento debía establecer los requisitos y demás condiciones aplicables a la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

¹⁸ Al respecto, en la Sentencia de 4 de julio de 2003, recaída en el Expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC, publicada el 31 de agosto de 2003 en el diario oficial "El Peruano", el Tribunal Constitucional explica que el reglamento es la norma que: "subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o incluso, a normar dentro de los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley".

¹⁹ Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 62.

²⁰ Publicado el 10 de abril de 1994.



Por consiguiente, se observa que el reglamento ordena el procedimiento que debe seguirse a efecto de solicitar la devolución, lo cual no implica una vulneración de los derechos de los contribuyentes dado que la ley se ha limitado a mencionar el tema de manera general el tema, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido por aquélla.

En efecto, la norma reglamentaria tiene por finalidad ordenar el procedimiento mediante el cual se ejercita el derecho a solicitar la devolución, en el sentido que una vez ejercido respecto a un período mensual, tal derecho queda agotado en relación con el mismo período y los períodos precedentes.

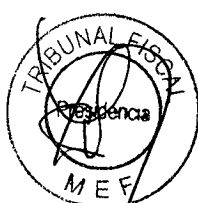
Al respecto, es pertinente resaltar que dicha norma no restringe la posibilidad de que los administrados presenten solicitudes relativas a sus derechos, lo que representa uno de los alcances del derecho de petición previsto en el inciso 20 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional²¹. Siendo que tal derecho constitucional implica una serie de obligaciones para las autoridades entre las que se encuentra el admitir el escrito en el cual la petición se expresa²², debiéndose entender en ese sentido lo estipulado por el primer párrafo del artículo 6º Decreto Supremo N° 36-94-EF.

Se tiene entonces que el reglamento solo regula un deber de colaboración de los beneficiarios de la norma con la Administración Tributaria al prever orden en su actividad, el cual suele coincidir con los periodos por los cuales se declara el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 87º del Código Tributario, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, para lo cual están obligados, por ejemplo, a permitir el control por parte de ésta, a presentar o exhibir declaraciones, libros, registros y otros documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (en la forma, plazos y condiciones que ella requiera), a formular las aclaraciones que le sean solicitadas y a proporcionar la información que la Administración requiera o la que ordenen las normas tributarias sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

²¹ Sobre el particular, el fundamento 3 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 0551-2001-AA/TC, se ha señalado que: "...la Constitución señala que toda persona tiene derecho a formular peticiones por escrito, individual o colectivamente, ante la autoridad competente, la que está obligada a dar una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad. Lo protegido constitucionalmente por el derecho es la facultad de cualquier persona de solicitar o peticionar algo, bien sea iniciando un procedimiento, contradiciendo actos administrativos, pidiendo informaciones, formulando consultas o presentando solicitudes a cualquiera de los órganos de la Administración, sin que en él se incluya el derecho a obtener una respuesta favorable a lo solicitado".

²² Al respecto, en la sentencia emitida en el Expediente N° 0941-2001-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho de petición "...implica un conjunto de obligaciones y mandatos explícitos o implícitos para la autoridad, entre los que se puede identificar los siguientes: 1. Obligaciones que se configuran para el destinatario respecto a la primera cara del derecho analizado: a) facilitar los medios para que el ciudadano pueda ejercitar el derecho de petición sin trabas innecesarias, y b) abstenerse de cualquier acto que pueda significar una sanción al peticionante por el solo hecho de ejercer un derecho. 2. Obligaciones que se configuran para el destinatario respecto de la segunda cara del derecho bajo análisis: a) admisión del escrito en el cual la petición se expresa; b) exteriorizar el hecho de la recepción de la petición; c) dar el curso que corresponda a la petición; d) resolver la petición con la motivación correspondiente, y f) comunicar al peticionante lo que se hubiese resuelto con relación a su pedido".



Por consiguiente, se concluye que la norma mencionada, no excede lo dispuesto por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783, por lo que se procederá a analizar la manera como se debe entender el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia.

3.2.1 SUB PROPUESTA 2.1

DESCRIPCIÓN

El efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo "Plan de Operaciones" (PO), de manera que una solicitud referida a un mismo período no tiene efecto cancelatorio respecto de otra que se presente posteriormente pero que se refiera a un distinto plan de operaciones o proyecto.

FUNDAMENTO

Según el artículo 3° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, que reglamentó la aplicación del beneficio tributario de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones del exterior y cooperación técnica internacional no reembolsable a que se refiere el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783, son sujetos del beneficio tributario establecido en el artículo 1° del citado decreto legislativo, los considerados en los incisos c), e), f) y g) del artículo anterior²³, siempre que: a) Financien o ejecuten programas, proyectos o actividades autorizadas por el Gobierno; b) Utilicen fondos provenientes de cooperación técnica internacional no reembolsable o donaciones del exterior; y, c) Cuenten con planes de operaciones registrados o aprobados donde figuren las adquisiciones a efectuarse durante el período con recursos que proporciona la fuente cooperante; y en el caso de emergencia declarada, las donaciones del exterior deberán probarse con el documento oficial de aprobación o aceptación del Gobierno Peruano.

²³ Según el artículo 2° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 105-2004-EF, se entiende por:

- c) Gobiernos Extranjeros: Los gobiernos reconocidos de cada país, representados oficialmente por sus Ministerios de Relaciones Exteriores o equivalentes en su territorio y por sus Misiones Diplomáticas, (incluyendo Embajadas) Jefes de Misión, Agentes Diplomáticos, Oficinas Consulares y Cónsules y las Agencias Oficiales de Cooperación, en el Perú, y que estén igualmente acreditadas en el país.
- e) Organismos de Cooperación Técnica Internacional: Aquellos que forman parte del Sistema de Naciones Unidas y los que por iniciativa de algunos Estados miembros de Naciones Unidas se han constituido con alcance regional o subregional, con representantes residentes y funcionarios acreditados en el país, así como a las Agencias de Cooperación Técnica Internacional que están acreditadas ante el Gobierno Peruano. Sólo obtendrán los beneficios de este Reglamento aquellos en los que el Perú es parte o beneficiario.
- f) Gobierno Peruano y Entidades Estatales: a las entidades y dependencias pertenecientes al Gobierno Central, Gobierno Regional y Gobierno Local, las Instituciones Públicas Descentralizadas, los Organismos Descentralizados Autónomos y demás Entidades del Sector Público, excepto empresas, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 27209, Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, o norma que la sustituya.
- g) Instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas: Las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), registradas en el Ministerio de Relaciones Exteriores; los Organismos No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU); e instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial y educacional provenientes del exterior (IPREDA), registrados en la SECTI, conforme lo detallado en dicho inciso.



El artículo 4º del mencionado decreto prescribe que los sujetos del beneficio, deberán obtener una Constancia del Ministerio de Relaciones Exteriores o de la SECTI²⁴, según corresponda, la que deberá ser remitida a la SUNAT, para efecto de la calificación a que se refiere el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 783; asimismo las entidades que emitan las mencionadas constancias deberán remitir en forma simultánea, copia de las mismas al Ministerio de Economía y Finanzas; siendo que la aludida constancia acreditará lo siguiente: a) Nombre del sujeto del beneficio, b) Acuerdo, Convenio o Registro del que fluye su derecho a solicitar la devolución, c) Programa o proyecto o actividad derivada de donaciones del exterior o de cooperación técnica internacional no reembolsable, que se encuentran financiando o ejecutando, d) Relación de bienes y/o servicios contenidos en los planes de operación por los cuales procede la devolución y; e) Fecha de vencimiento; la que no podrá exceder la fecha de vigencia fijada para el plan de operaciones.

Por su parte el artículo 6º del anotado decreto establece que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, siempre que se encuentren sustentados con los comprobantes de pago respectivos; y las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

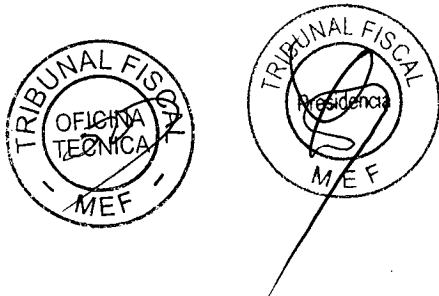
El artículo 7º del citado decreto, modificado por los Decretos Supremos N° 149-2003-EF y 058-2006-EF refiere que los sujetos del beneficio solicitarán ante la Intendencia Regional, la emisión de las notas de crédito negociables, indicando el número y monto de las mismas; y para tal efecto deberán adjuntar los siguientes documentos: a) Copia de la constancia a que se refiere el artículo 4º, debidamente calificada y autenticada por el fedatario de la SUNAT; b) Relación detallada de la totalidad de los comprobantes de pago correspondientes al período por el que se solicita la devolución, indicando el número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) de quienes la emitieron, la serie, el número y la fecha de los mismos, así como el monto de los Impuestos²⁵; y c) Copia de la factura o ticket correspondiente a la SUNAT, entregados con ocasión de la adquisición de bienes y servicios, en los cuales conste en forma discriminada el monto de los Impuestos. Las mencionadas copias deberán emitirse de conformidad a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago²⁶.

De conformidad con el artículo 8º del decreto en mención, modificado por Decreto Supremo N° 058-2006-EF, para efecto de la devolución la SUNAT deberá verificar lo siguiente: a) Que los comprobantes de pago consignen el nombre y RUC del sujeto del beneficio, y en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, no será de aplicación lo relacionado con el número de RUC del sujeto del beneficio; y b) Que los impuestos a devolverse correspondan sólo a los bienes y servicios incluidos en los respectivos planes de operaciones, o necesarios para la emergencia declarada de acuerdo a la información proporcionada en la Constancia a que se refiere el artículo 4º.

²⁴ Mediante la Primera Disposición Transitoria de la Ley N° 27692, se dispuso que la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, asuma las funciones, el personal necesario, acervo documentario, recursos financieros y bienes de propiedad o asignados al uso de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional de la Presidencia del Consejo de Ministros (SECTI) y de la Oficina de Cooperación Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores (OCI).

²⁵ El inciso b) antes glosado agrega que en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados: i) No será de aplicación lo relacionado con el número de RUC del emisor, ni la serie y el número del comprobante de pago; y, ii) En la referida relación, adicionalmente, deberá indicarse los datos del documento que acredite el pago de los Impuestos.

²⁶ El aludido inciso c) añade que en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, bastará con presentar la fotocopia del comprobante de pago respectivo sin que éste tenga que cumplir con los requisitos antes mencionados.



Asimismo, mediante Resolución Directoral Ejecutiva N° 001-2008-APCI-DE, se aprobaron las directivas que regulan el procedimiento para el registro del plan de operaciones (PO) y la emisión de constancias para solicitar ante la SUNAT la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

De acuerdo con lo previsto por la Directiva N° 001-2008-APCI-DOC²⁷, las entidades o instituciones que financian o ejecutan programas, proyectos y/o actividades de desarrollo y de situaciones de emergencia, deberán presentar el correspondiente "Plan de Operaciones" (PO), durante el mes en que se inicia su ejecución. Asimismo, se precisa que los beneficios contemplados por el Decreto Legislativo N° 783, se considerarán a partir del mes de presentación del PO, sin perjuicio de la calificación realizada por APCI.

Por su parte, la Directiva N° 002-2008-APCI-DOC²⁸, señala que su finalidad es procesar de manera eficaz, eficiente, transparente y oportuna la emisión de constancias para solicitar ante la SUNAT el beneficio tributario de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiamiento proveniente de la cooperación internacional no reembolsable establecido por el Decreto Legislativo N° 783. Dicha directiva agrega que las entidades o instituciones cuyo PO se encuentra registrado en la APCI, podrán solicitar la emisión de dicha constancia, siempre que cumplan con lo dispuesto en la mencionada directiva.

Asimismo, si bien el punto 1 del acápite II de la citada Directiva N° 002-2008-APCI-DOC prevé que sólo se puede presentar una solicitud de devolución por período mensual, debe considerarse que el punto 4 del referido acápite señala que la Subdirección de Beneficios emitirá la constancia solicitada, acreditando lo señalado por el punto 4° del Decreto Supremo N° 36-94-EF y entre otros, el nombre del sujeto del beneficio, la institución solicitante, la fuente cooperante, el nombre del proyecto y el período por el que se acogen al beneficio. Así, de una interpretación conjunta de estos dos puntos, se presentará una sola solicitud de devolución por período mensual mientras se trate del mismo proyecto.

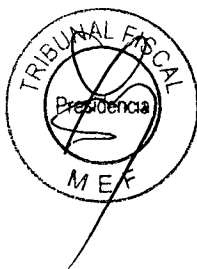
De la revisión de las normas citadas se observa que el otorgamiento del citado beneficio, consistente en la devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones del exterior y cooperación técnica internacional no reembolsable tuvo como sustento no sólo la aplicación del principio de reciprocidad que rige las relaciones entre Estados, sino también contribuir con la ayuda que brindan a favor del Gobierno Peruano, los Gobiernos Extranjeros u Organismos de Cooperación a través de donaciones provenientes de la cooperación técnica internacional, las cuales contribuyen al desarrollo del país y promueven la cooperación entre los pueblos²⁹.

En tal sentido, de un análisis sistemático de las normas que regulan el referido beneficio y en atención a la referida finalidad que éste persigue, se entiende que si bien las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprenden, tal efecto no se aplica a la totalidad de adquisiciones materia de beneficio que se efectúen en un determinado período

²⁷ La citada directiva regula el procedimiento para el registro del plan de operaciones (PO).

²⁸ La mencionada directiva regula la emisión de constancias para solicitar ante SUNAT la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

²⁹ Al respecto, véase la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 964, que prorrogó la vigencia del Decreto Legislativo N° 783.



objeto de devolución de manera general, sino que está circunscrito a la totalidad de adquisiciones que se realicen en cierto período objeto de devolución correspondientes a un determinado Plan de Operaciones de un Programa, Proyecto o Actividad específica.

En efecto, en la medida en que las solicitudes de devolución comprendan adquisiciones efectuadas en un mismo período comprendido en una solicitud de devolución anterior, deberá efectuarse la devolución siempre que se trate de Planes de Operaciones de proyectos distintos y en este caso no se considera que la primera solicitud presentada tenga efecto cancelatorio.

Habiéndose interpretado de manera conjunta las citadas normas y considerado su finalidad, debe agregarse que, como se ha mencionado, la interpretación efectuada concuerda con el principio de legalidad que debe regir la relación entre la norma reglamentaria y la ley.

En efecto, en el presente caso, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783 delegó al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de los siguientes aspectos: i) el monto a partir del cual procede la devolución, ii) los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT, iii) la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y iv) las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo establecido por el citado decreto legislativo.

De lo expuesto se advierte que si bien se señala que mediante decreto supremo se establecerán “las demás normas reglamentarias” requeridas para el cumplimiento de lo prescrito por el Decreto Legislativo N° 783, ello no implicaba que el decreto supremo podía establecer una limitación de orden sustantivo que no ha sido prevista por la ley para solicitar la devolución siendo que ello excedería lo dispuesto por ésta dado que dicha limitación es contraria a su finalidad³⁰.

Al respecto, se observa que el referido decreto legislativo no dispuso que la presentación de una solicitud de devolución referida a un proyecto implica la imposibilidad de presentar otras que estén referidas a proyectos distintos, siendo que una interpretación literal sobre este aspecto desnaturalizaría la finalidad de la norma.

En efecto, de acuerdo con el mecanismo dispuesto por las citadas normas para acreditar el cumplimiento de los requisitos y lo previsto en referencia a las acreditaciones que deben ser obtenidas previamente, las solicitudes de devolución deben ser presentadas de manera separada según el proyecto al que correspondan³¹.

³⁰ Al respecto, debe considerarse también que las entidades receptoras de donaciones señaladas por la ley, por su propia naturaleza, no generan actividad empresarial, por lo que no están afectas al Impuesto General a las Ventas. En tal sentido, aquellas tendrían la desventaja de no poder utilizar el crédito fiscal de las compras que realizan para el desempeño de sus actividades, lo cual constituye una de las razones de la devolución prevista por ley. En este sentido, véase: *Revista Actualidad Empresarial*, Segunda Quincena, N° 155, *Instituto Pacífico*, 2008, Lima, p. I-20.

³¹ En efecto, el artículo 3° del Decreto Supremo N° 36-94-EF dispone como requisito para acceder al beneficio contar con planes de operaciones registrados y aprobados en los que figuren las adquisiciones a efectuarse durante el período con recursos que proporciona la fuente cooperante. Asimismo, se prevé que los planes de operaciones se presentarán de acuerdo con las pautas establecidas en el Manual de Procedimientos de Cooperación Internacional, promulgado mediante Resolución Suprema N°450-84- RE. En concordancia con ello, la citada Directiva N° 001-2008-APCI-DOC prevé que de resultar procedente la solicitud de registro de un plan de operaciones, se procederá a registrar o actualizar la siguiente información: a) Institución beneficiaria, b) Fuente cooperante, c) Nombre del programa, proyecto y/o actividad, d) Ámbito de intervención del programa, proyecto y/o actividad, e) Mes de inicio y término del plan de operaciones, f) Monto financiado por la fuente, g) Tipo de moneda, h) Presupuesto detallado, i) Mes a partir del cual se emite la constancia, j) Fecha de registro y k) Iniciales del funcionario responsable del registro. A ello se agrega que una



En tal sentido, interpretar que la presentación de una solicitud de devolución imposibilita al sujeto beneficiado a presentar otra referida a un proyecto distinto desnaturaliza no solo al fin de la norma sino al carácter complementario y de desarrollo que debe predicarse de un reglamento.

Cabe precisar que lo expuesto no afecta la facultad de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar el cumplimiento de los requisitos y condiciones para el goce del beneficio tributario por parte de las entidades beneficiarias, y por consiguiente, aquélla puede exigir todos los documentos e información que sean necesarios que acrediten dicho cumplimiento. En efecto, se considera que la interpretación efectuada, en el sentido que el efecto cancelatorio de la presentación de una solicitud de devolución debe interpretarse en función al plan de operaciones o proyecto, no afecta en absoluto la labor de fiscalización de la Administración sino que por el contrario, es conforme con la finalidad de la ley.

Por tanto, se concluye que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo "Plan de Operaciones" (PO), de manera que una solicitud referida a un mismo período no tiene efecto cancelatorio respecto de otra que se presente posteriormente pero que se refiera a un distinto plan de operaciones o proyecto.

3.2.2 SUB PROPUESTA 2.2

DESCRIPCIÓN

El efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo período mensual, aun cuando hagan referencia a un distinto "Plan de Operaciones" (PO).

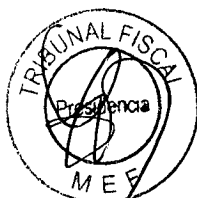
FUNDAMENTO

Sobre el particular, el artículo 7° del citado reglamento, modificado por los Decretos Supremos N° 149-2003-EF y 058-2006-EF, dispone que los sujetos del beneficio solicitarán ante la Intendencia Regional, la emisión de las Notas de Crédito Negociables, indicando el número y monto de las mismas y que para tal efecto deberán adjuntar los siguientes documentos:

- a) Copia de la constancia a que se refiere el artículo 4°, debidamente calificada y autenticada por el fedatario de la SUNAT.

vez registrado el plan de operaciones, la Dirección de Operaciones y Capacitación notificará al solicitante dicho registro y remitirá una copia al Ministerio de Economía y Finanzas.

En este sentido, se aprecia que con el fin de dar cumplimiento a la finalidad de la norma, es esencial que las entidades identifiquen y acrediten la existencia del programa, proyecto o actividad que se lleva a cabo, la fuente de financiamiento, su finalidad, el tiempo que se empleará en éste, entre otros requisitos que son necesarios para un control de los requisitos previstos para identificar las adquisiciones que deban efectuarse y comprobar que éstas guardan relación con los programas, proyectos y/o actividades.



- b) Relación detallada de la totalidad de los comprobantes de pago correspondientes al período por el que se solicita la devolución, indicando el número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) de quienes la emitieron, la serie, el número y la fecha de los mismos, así como el monto de los Impuestos. Se agrega que en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados no será de aplicación lo relacionado con el número de RUC del emisor, ni la serie y el número del comprobante de pago y que en la referida relación, adicionalmente, deberá indicarse los datos del documento que acredite el pago de los Impuestos.
- c) Copia de la factura o ticket correspondiente a la SUNAT, entregados con ocasión de la adquisición de bienes y servicios, en los cuales conste en forma discriminada el monto de los Impuestos, siendo que las mencionadas copias deberán emitirse de conformidad con lo establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Asimismo, en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, bastará con presentar la fotocopia del comprobante de pago respectivo sin que éste tenga que cumplir con los requisitos antes mencionados.

Finalmente, se prevé que la SUNAT podrá requerir que la información contenida en los documentos a que se refieren los incisos a) y b) sea presentada en medio informático, de acuerdo a la forma y condiciones que establezca para tal fin y que en este caso, se podrá exceptuar de la presentación de los documentos a que se refiere el párrafo anterior.

Por otro lado, el artículo 8° del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 058-2006-EF señala que para efecto de la devolución la SUNAT deberá verificar lo siguiente:

- a) Que los comprobantes de pago consignen el nombre y RUC del sujeto del beneficio. Se agrega que en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, no será de aplicación lo relacionado con el número de RUC del sujeto del beneficio.
- b) Que los Impuestos a devolverse corresponden sólo a los bienes y servicios incluidos en los respectivos planes de operaciones, o necesarios para la emergencia declarada de acuerdo a la información proporcionada en la Constancia a que se refiere el artículo 4°.

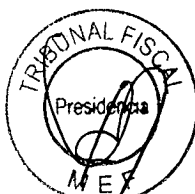
En concordancia con ello, mediante Resolución Directoral Ejecutiva N° 001-2008-APCI-DE, se aprobaron las directivas que regulan el procedimiento para el registro del plan de operaciones (PO) y la emisión de constancias para solicitar ante la SUNAT la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

De acuerdo con lo previsto por la Directiva N° 001-2008-APCI-DOC³², las entidades o instituciones que financian o ejecutan programas, proyectos y/o actividades de desarrollo y de situaciones de emergencia, deberán presentar el correspondiente "Plan de Operaciones" (PO), durante el mes en que se inicia su ejecución. Asimismo, se precisa que los beneficios contemplados por el Decreto Legislativo N° 783, se considerarán a partir del mes de presentación del PO, sin perjuicio de la calificación realizada por APCI.

Por su parte, el punto 1 del acápite II de la Directiva N° 002-2008-APCI-DOC³³, señala que sólo se puede presentar una solicitud de devolución por período mensual y el punto 3 del mismo acápite, referido a la documentación requerida, prevé que el solicitante debe presentar, entre otros, la

³² La citada directiva regula el procedimiento para el registro del plan de operaciones (PO).

³³ La mencionada directiva regula la emisión de constancias para solicitar ante SUNAT la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.



relación detallada de comprobantes de pago correspondientes al período por el que se solicita la devolución. Asimismo, el punto 4 del mismo acápite dispone que se emitirá la constancia solicitada siempre que se acredite, entre otros, el nombre del proyecto y el período por el que se acoge al beneficio. En tal sentido, se interpreta que los sujetos beneficiarios deben solicitar por única vez por cada período la devolución de los impuestos relacionados con todos los proyectos o planes operativos que se estén llevando a cabo.

Al respecto, se considera que este requisito previsto reglamentariamente no desnaturaliza lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783 dado que el artículo 3° del citado decreto legislativo delegó al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación, entre otros aspectos, de los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT.

En ese sentido, la norma reglamentaria ha previsto la presentación de una sola solicitud de devolución por período mensual, la cual deberá estar relacionada con todos los proyectos, programas y/o actividades que lleve a cabo el sujeto beneficiario, es decir el deudor tributario.

Asimismo, cabe indicar que este Tribunal ha señalado que de conformidad con el principio de legalidad, recogido en el artículo 74° de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, sólo por ley se puede señalar al deudor tributario, el que, según el artículo 7° del citado código, es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable³⁴. En tal sentido, en el supuesto que se considere, por ejemplo, que una unidad económica administrativa se encuentra obligada a determinar el Impuesto a la Renta de forma separada a su titular, es decir, como un contribuyente distinto, tal disposición debe estar regulada en una norma con rango legal.

Por ello, los beneficios que otorga la ley, así como las obligaciones formales que exige son aplicables por regla general a la totalidad de los negocios y actividades de un sujeto determinado y, por excepción, podrían darse sobre parte de sus operaciones, siendo que en este último caso se requerirá una norma habilitante, lo cual se encuentra justificado porque de esa manera la Administración Tributaria puede efectuar las labores de verificación o fiscalización que sean necesarias de manera ordenada y oportuna. Lo contrario, esto es, permitir que se presenten tantas solicitudes de devolución como comprobantes de pago o planes operativos que existan, dificultaría dicha labor.

Por consiguiente, se concluye que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo período mensual, aun cuando hagan referencia a un distinto "Plan de Operaciones" (PO).

³⁴ Al respecto, los artículos 8° y 9° del Código Tributario establecen que es Contribuyente aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, mientras que el Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.



3.3 PROPUESTA 3

DESCRIPCIÓN

El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF y debe entenderse que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a las que hace referencia son las que se realicen en el mismo período mensual, lo cual no impide que en un mes posterior se solicite la devolución de parte de los impuestos no solicitada en ese período.

FUNDAMENTO

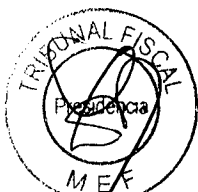
Mediante el Decreto Legislativo N° 783, se aprobó la norma sobre devolución de impuestos que gravan las adquisiciones efectuadas con donaciones del exterior e importaciones de misiones diplomáticas.

El artículo 1° del citado decreto legislativo dispone que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que se pague en las compras de bienes y servicios, efectuadas con financiación provenientes de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional en favor del gobierno peruano, entidades estatales excepto empresas, o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el gobierno peruano, podrá ser objeto de devolución, la cual se hará efectiva mediante el sistema de notas de créditos negociables.

Asimismo, el artículo 2° de la anotada norma prevé que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, establecerá la calificación especial para las entidades beneficiarias susceptibles de acogerse a lo prescrito en el citado artículo 1°, así como para los sus representantes legales. Asimismo, agrega que el Ministerio de Relaciones Exteriores le proporcionará a la SUNAT la relación de las instituciones registradas que efectúen donaciones y proporcionen cooperación internacional, así como cualquier otro tipo de información que resulte necesaria a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Por otro lado, el artículo 3° del referido decreto legislativo señala que por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá el monto a partir del cual procederá la devolución de los mencionados impuestos así como los requisitos que deberán cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT señalada en el citado artículo 2°, la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo prescrito en el aludido decreto legislativo. Al respecto, el último párrafo del artículo 4° de dicha norma señala que el reglamento a que se refiere el artículo 3°, también establecerá los requisitos y demás condiciones aplicables a la devolución de los aludidos impuestos indicada en dicho artículo³⁵.

³⁵ El citado artículo 4° del Decreto Legislativo N° 783 establece que el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, que sea abonado por Misiones Diplomáticas y Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, por concepto de servicios telefónicos, télex y telegráficos, así como por suministro de energía eléctrica y agua potable, que conste en las facturas respectivas, podrán ser objeto de devolución. Asimismo,



Es así que mediante Decreto Supremo N° 036-94-EF se reglamentó la aplicación de la devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones y cooperación técnica internacional no reembolsable.

Según el artículo 3° del citado decreto supremo, son sujetos a los que le es aplicable lo establecido por el citado artículo 1° del referido decreto legislativo, los considerados en los incisos c), e), f) y g) del artículo 2° del reglamento³⁶, siempre que: a) Financien o ejecuten programas, proyectos o actividades autorizadas por el Gobierno. b) Utilicen fondos provenientes de cooperación técnica internacional no reembolsable o donaciones del exterior y, c) Cuenten con planes de operaciones registrados aprobados donde figuren las adquisiciones a efectuarse durante el período con recursos que proporciona la fuente cooperante; y en el caso de emergencia declarada, las donaciones del exterior deberán probarse con el documento oficial de aprobación o aceptación del Gobierno Peruano.

En cuanto a los requisitos a cumplir, el artículo 4° del citado reglamento dispone que los sujetos mencionados en el párrafo anterior deberán obtener una constancia del Ministerio de Relaciones Exteriores o de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional (SECTI)³⁷ del Ministerio de la Presidencia, según corresponda, la que deberá ser remitida a la SUNAT para efecto de la calificación a que se refiere el artículo 2° del citado decreto legislativo. Asimismo las entidades que emitan las mencionadas constancias deberán remitir en forma simultánea, copia de las mismas al Ministerio de Economía y Finanzas. El citado artículo prevé que en dicha constancia se acreditará lo siguiente: a) Nombre del sujeto del beneficio, b) Acuerdo, Convenio o Registro del que fluye su derecho a solicitar la devolución, c) Programa o proyecto o actividad derivada de

serán objeto de devolución, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal abonado y facturado por la adquisición de pasajes internacionales adquiridos por las Misiones Diplomáticas, Establecimientos Consulares, Organismos y Organizaciones Internacionales acreditados, para sus funcionarios en el desempeño de su cargo. La devolución a que se hace referencia en este artículo se hará mediante el sistema de Notas de Crédito Negociables.

³⁶ Según el artículo 2° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 105-2004-EF, se entiende por:

- c) Gobiernos Extranjeros: Los gobiernos reconocidos de cada país, representados oficialmente por sus Ministerios de Relaciones Exteriores o equivalentes en su territorio y por sus Misiones Diplomáticas, (incluyendo Embajadas) Jefes de Misión, Agentes Diplomáticos, Oficinas Consulares y Cónsules y las Agencias Oficiales de Cooperación, en el Perú, y que estén igualmente acreditadas en el país.
- e) Organismos de Cooperación Técnica Internacional: Aquellos que forman parte del Sistema de Naciones Unidas y los que por iniciativa de algunos Estados miembros de Naciones Unidas se han constituido con alcance regional o subregional, con representantes residentes y funcionarios acreditados en el país, así como a las Agencias de Cooperación Técnica Internacional que están acreditadas ante el Gobierno Peruano. Sólo obtendrán los beneficios de este Reglamento aquellos en los que el Perú es parte o beneficiario.
- f) Gobierno Peruano y Entidades Estatales: a las entidades y dependencias pertenecientes al Gobierno Central, Gobierno Regional y Gobierno Local, las Instituciones Públicas Descentralizadas, los Organismos Descentralizados Autónomos y demás Entidades del Sector Público, excepto empresas, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 27209, Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, o norma que la sustituya.
- g) Instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas: Las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), registradas en el Ministerio de Relaciones Exteriores; los Organismos No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU); e instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial y educacional provenientes del exterior (IPREDA), registrados en la SECTI, conforme lo detallado en dicho inciso.

³⁷ Mediante la Primera Disposición Transitoria de la Ley N° 27692 publicada el 12 de abril de 2002, se dispuso que la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI, asuma las funciones, el personal necesario, acervo documentario, recursos financieros y bienes de propiedad o asignados al uso de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional de la Presidencia del Consejo de Ministros (SECTI) y de la Oficina de Cooperación Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores (OCI).



donaciones del exterior o de cooperación técnica internacional no reembolsable, que se encuentran financiando o ejecutando, d) Relación de bienes y/o servicios contenidos en los planes de operación por los cuales procede la devolución y e) Fecha de vencimiento; la que no podrá exceder la fecha de vigencia fijada para el plan de operaciones.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 6° prevé que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios³⁸, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y que las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

Al respecto, debe determinarse si el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783 en cuanto al efecto cancelatorio de las referidas solicitudes de devolución frente al período mensual que comprende toda vez que en éste no se ha previsto dicho efecto, así como los alcances de dicha norma³⁹.

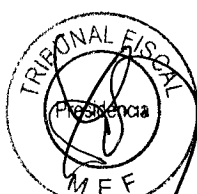
Sobre el particular, de conformidad con el artículo 51° de la Constitución, que recoge al principio de jerarquía normativa, ésta prevalece sobre toda norma legal, la ley lo hace sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente. Asimismo, según el artículo 118° de la carta constitucional, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

En relación con los reglamentos, el Tribunal Constitucional ha señalado que los de ejecución o *secundum legem* están llamados a complementar y desarrollar a la ley que los justifica ya que es frecuente que ésta se limite a demarcar las reglas, principios y conceptos básicos, dejando a la Administración la facultad de delimitar los alcances del marco previsto por la ley. Sin embargo, tal como establece la Constitución, no debe dejar de considerarse que en ningún caso el reglamento puede transgredir ni desnaturalizar a la ley⁴⁰.

³⁸ Sobre el particular, la RTF N° 11714-3-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señala que: "El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, según el cual, las solicitudes de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, no excede lo dispuesto por los artículos 1° y 3° del Decreto Legislativo N° 783 y por consiguiente, no debe ser inaplicable al amparo de lo dispuesto por el artículo 102° del Código Tributario". Al respecto, en la citada resolución se interpretó que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF indica que las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal "podrán" ser presentadas en un plazo de seis meses y no que éstas "deberán" ser presentadas en el referido plazo, por lo que no ha sido diseñado como uno de caducidad pues su transcurso no tiene como efecto extinguir el derecho del administrado a pedir dicha devolución sino que ha sido planteado en términos de "posibilidad" para el ejercicio de tal derecho.

³⁹ En cuanto al efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal pagados en compras de bienes y servicios efectuadas con financiación proveniente de donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional a favor del gobierno peruano, entidades estatales (excepto empresas) o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el gobierno peruano.

⁴⁰ Al respecto, en la Sentencia de 4 de julio de 2003, recaída en el Expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC, publicada el 31 de agosto de 2003 en el diario oficial "El Peruano", el Tribunal Constitucional explica que el reglamento es la norma que: "subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran



Como se aprecia, una característica esencial de la norma reglamentaria consiste en ser subordinada y de colaboración, por lo que no puede contradecir ni exceder a la ley que desarrolla⁴¹.

En el supuesto analizado, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 783 delegó al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de los siguientes aspectos: i) el monto a partir del cual procede la devolución, ii) los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT, iii) la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y iv) las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo establecido por el citado decreto legislativo.

Es así que mediante el Decreto Supremo N° 36-94-EF⁴² se reglamentó la aplicación del beneficio tributario de devolución de impuestos pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiación de donaciones y cooperación técnica internacional no reembolsable.

En tal sentido, si bien se advierte que la citada ley no previó que el reglamento debía disponer que las solicitudes de devolución presentadas en un periodo mensual tienen efecto cancelatorio, corresponde analizar si tal disposición reglamentaria excedería lo señalado en el Decreto Legislativo N° 783.

Al respecto, entre otros, el primer párrafo del artículo 6° del referido reglamento dispuso que las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos y que las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

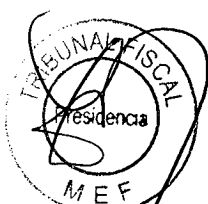
Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el inciso k) del artículo 2° del TUO de la Ley de Impuesto General a las Ventas aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que no está gravada con el mencionado impuesto la importación o transferencia de bienes que se efectúe a título gratuito, a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, excepto empresas; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU) nacionales e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (APCI) del Ministerio de Relaciones Exteriores, siempre que sea aprobada por Resolución Ministerial del Sector correspondiente.

En el caso de la norma antes citada, el donante no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal que corresponda al bien donado, lo cual tiene sustento en el hecho que el Impuesto General a las Ventas es un tributo indirecto que adopta la técnica impositiva del Impuesto al Valor Agregado y sólo tiene efectos recaudatorios a nivel de consumidor final.

destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o incluso, a normar dentro de los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley".

⁴¹ Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 62.

⁴² Publicado el 10 de abril de 1994.



Ello se debe a que la naturaleza jurídica y económica de este tipo de devolución, se sustenta fundamentalmente en que de acuerdo con el sistema de imposición del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no se grava con este impuesto los bienes y servicios que son prestados gratuitamente por instituciones públicas o por aquellas que los hacen por cuenta del Estado, toda vez que estas instituciones no negocian a través del mercado al no tener precio para ser trasladado y por no encontrarse predispuestos a generar valor añadido.

De la misma forma, la finalidad del Decreto Legislativo N° 783 es evitar la imposición del mencionado tributo, en virtud al objetivo social que se persigue con dichas donaciones, financiadas por la cooperación internacional, en atención a la neutralidad que caracteriza este impuesto⁴³.

Ello es así porque las entidades receptoras de donaciones señaladas por la ley, por su propia naturaleza, no generan actividad empresarial, por lo que no están afectas al Impuesto General a las Ventas. En tal sentido, aquellas tendrían la desventaja de no poder utilizar el crédito fiscal de las compras que realizan para el desempeño de sus actividades, lo cual constituye una de las razones de la devolución prevista por ley⁴⁴.

Así, lo dispuesto por Decreto Supremo N° 36-94-EF no debe ser interpretado de forma restrictiva respecto a la citada devolución, sino más bien se debe partir de un criterio de interpretación teleológica⁴⁵ para adoptar una interpretación gramatical de la norma, como a continuación se explica.

En efecto, de una lectura literal⁴⁶ del artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF se aprecia que la misma señala que *"las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende"*, es decir, anulan la posibilidad de presentar una nueva solicitud por el mismo periodo mensual⁴⁷.

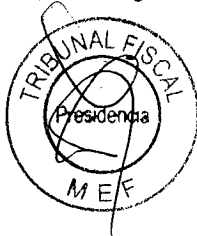
⁴³ Al respecto, CÓRDOVA ARCE señala lo siguiente: *"Otro aspecto a destacar del impuesto al valor agregado es su neutralidad. Ello supone que este tributo, a pesar de aplicarse a lo largo de la cadena de producción y comercialización de forma plurifásica, tiene efectos recaudatorios equivalentes a un impuesto monofásico a nivel de consumidor final"*. Véase: CÓRDOVA ARCE, Alex, *"Aspectos técnicos del Impuesto general a las Ventas: Necesidad de preservarlos"*. En: Temas de Derecho Tributario y derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller, Lima: Palestra Editores, 2006, pág. 1049.

⁴⁴ Al respecto, véase: *Revista Actualidad Empresarial*, Segunda Quincena, N° 155, Instituto Pacífico, 2008, Lima, p. 1-20.

⁴⁵ Tal como señala RUBIO CORREA, *"Según el criterio teleológico, el intérprete asume que la interpretación debe ser realizada de manera tal que, en la medida de lo posible se obtenga una finalidad predeterminada de la aplicación de la norma jurídica. Este criterio supone, naturalmente, que el propio intérprete ha establecido previamente los objetivos a lograr mediante el Derecho, o que en todo caso dicha predeterminación ha sido realizada por una persona o autoridad que se la impone"*. Véase: RUBIO CORREA, Marcial, *El Sistema Jurídico*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú: Lima, Octava Edición, 2000, pág. 261.

⁴⁶ En palabras de RUBIO CORREA, *"Para el método literal, el procedimiento de interpretación consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se haya producido la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico o distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma. Es decir, el método literal trabaja con la gramática y el diccionario"*. Véase: RUBIO CORREA, Marcial, Op. Cit, pág. 264.

⁴⁷ De acuerdo al Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo CABANELLAS, *"Cancelación"* significa *"Anulación de un instrumento público, de una inscripción del Registro, de una obligación"*, mientras que *"Cancelar"* significa *"Anular, quitándole la autoridad, algún documento público, un asiento de un registro oficial, una obligación, una nota con fuerza jurídica"* o *"Abolir, derogar"*. Al respecto, véase: CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*. Heliasta, undécima edición, 1993, Pág. 46.



No obstante, si bien se establece que las solicitudes deben presentarse por periodo mensual, no se ha limitado el derecho de los contribuyentes de solicitar la devolución del impuesto no comprendido en su solicitud primigenia en un periodo mensual posterior⁴⁸.

En ese contexto, la anotada devolución es un efecto natural del sistema de imposición del Impuesto General a las Ventas, pues debe entenderse que en el supuesto de que no se haya solicitado la devolución en un periodo mensual de parte del impuesto, se podrá hacer lo propio en otro mes, sin perjuicio de las fiscalizaciones que se puedan iniciar.

Por consiguiente, se concluye que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al periodo mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicado en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF y debe entenderse que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a las que hace referencia son las que se realicen en el mismo periodo mensual, lo cual no impide que en un mes posterior se solicite la devolución de parte de los impuestos no solicitada en ese periodo.

IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al periodo mensual que comprende, excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que debe ser inaplicado en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

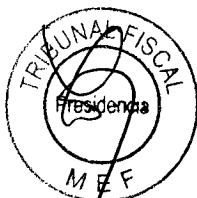
PROPUESTA 2

El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al periodo mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicado en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

SUB PROPUESTA 2.1

El efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo "Plan de Operaciones" (PO), de manera que una solicitud referida a un mismo periodo no tiene efecto cancelatorio respecto de otra que se presente posteriormente pero que se refiera a un distinto plan de operaciones o proyecto.

⁴⁸ Así por ejemplo, si un contribuyente solicitó la devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal en enero de 2013, podrá solicitar la devolución por las operaciones que no hubiera incluido en su solicitud mencionada en cualquier periodo mensual posterior a partir de febrero de 2013.



SUB PROPUESTA 2.2

El efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal al que hace referencia el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, norma que reglamenta al Decreto Legislativo N° 783, está referido a las solicitudes de devolución que se realicen por el mismo período mensual aun cuando hagan referencia a un distinto "Plan de Operaciones" (PO).

PROPUESTA 3

El artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en cuanto dispone que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, no excede lo previsto por el Decreto Legislativo N° 783, por lo que no debe ser inaplicado en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF y debe entenderse que el efecto cancelatorio de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a las que hace referencia son las que se realicen en el mismo período mensual, lo cual no impide que en un mes posterior se solicite la devolución de parte de los impuestos no solicitada en ese periodo.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ DE 1993

Artículo 51°.- SUPREMACÍA DE LA CONSTITUCIÓN

"La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado".

Artículo 118°.- ATRIBUCIONES DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

"Corresponde al Presidente de la República: (...)

8. Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones."

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF

Artículo 102°.- JERARQUÍA DE LAS NORMAS

"Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154°".

Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

"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, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán 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 Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

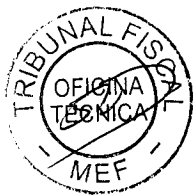
De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".

DECRETO LEGISLATIVO N° 783

"Artículo 1.- El Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que se pague en las compras de bienes y servicios, efectuadas con financiación provenientes de



donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable otorgadas por Gobiernos e Instituciones Extranjeras u Organismos de Cooperación Técnica Internacional en favor del Gobierno Peruano, entidades estatales excepto empresas, o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el Gobierno Peruano, podrá ser objeto de devolución.

La devolución de los impuestos a que se refiere el párrafo anterior se hará efectiva mediante el Sistema de Notas de Créditos Negociables.

Artículo 2.- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, SUNAT, establecerá la calificación especial para las entidades beneficiarias susceptibles de acogerse a lo prescrito en el artículo anterior, así como para los representantes legales de las mismas.

El Ministerio de Relaciones Exteriores le proporcionará a la SUNAT la relación de las instituciones registradas que efectúen donaciones y proporciones cooperación internacional, así como cualquier otro tipo de información que resulte necesaria a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Artículo 3°.- Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá el monto a partir del cual procederá la devolución del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a que se refiere el Artículo 1° del presente dispositivo así como los requisitos que deberán cumplir las entidades beneficiarias para la calificación de la SUNAT señalada en el artículo anterior, la relación de bienes y servicios por los cuales procede la devolución y las demás normas reglamentarias requeridas para el cumplimiento de lo prescrito en el presente Decreto Legislativo.

DECRETO SUPREMO N° 36-94-EF

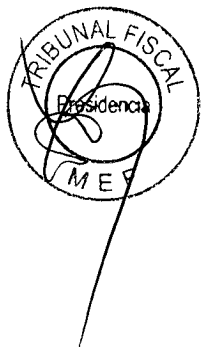
Artículo 6°.- "Las solicitudes de devolución podrán ser presentadas dentro de los seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios, siempre que se encuentren sustentadas con los comprobantes de pago respectivos. Las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende.

El monto mínimo para solicitar la devolución, es el equivalente a 0.25 de una Unidad Impositiva Tributaria.

Para los efectos de la tramitación, el representante legal de la Entidad con derecho a solicitar la devolución puede nombrar un representante cuyo nombre se consignará en el espacio pertinente de la constancia emitida. Este último, deberá presentar copia simple de su documento de identidad y el del representado, autenticados por el fedatario de la SUNAT".

Artículo 7°.- "Los sujetos del beneficio solicitarán ante la Intendencia Regional, la emisión de las Notas de Crédito Negociables, indicando el número y monto de las mismas; para tal efecto deberán adjuntar los siguientes documentos:

- a) Copia de la constancia a que se refiere el Artículo 4, debidamente calificada y autenticada por el fedatario de la SUNAT.



- b) *Relación detallada de la totalidad de los comprobantes de pago correspondientes al período por el que se solicita la devolución, indicando el número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) de quienes la emitieron, la serie, el número y la fecha de los mismos, así como el monto de los Impuestos. En el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados:*
- i) *No será de aplicación lo relacionado con el número de RUC del emisor, ni la serie y el número del comprobante de pago; y,*
 - ii) *En la referida relación, adicionalmente, deberá indicarse los datos del documento que acredite el pago de los Impuestos.*
- c) *Copia de la factura o ticket correspondiente a la SUNAT, entregados con ocasión de la adquisición de bienes y servicios, en los cuales conste en forma discriminada el monto de los Impuestos. Las mencionadas copias deberán emitirse de conformidad a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago. En el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, bastará con presentar la fotocopia del comprobante de pago respectivo sin que éste tenga que cumplir con los requisitos antes mencionados."*

La SUNAT podrá requerir que la información contenida en los documentos a que se refieren los incisos a) y b) sea presentada en medio informático, de acuerdo a la forma y condiciones que establezca para tal fin. En este caso, la SUNAT podrá exceptuar de la presentación de los documentos a que se refiere el párrafo anterior".

Artículo 8°.- "Para efecto de la devolución la SUNAT deberá verificar lo siguiente:

- a) *Que los comprobantes de pago consignen el nombre y RUC del sujeto del beneficio. En el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, no será de aplicación lo relacionado con el número de RUC del sujeto del beneficio."*
- b) *Que los Impuestos a devolverse corresponden sólo a los bienes y servicios incluidos en los respectivos planes de operaciones, o necesarios para la emergencia declarada de acuerdo a la información proporcionada en la Constancia a que se refiere el Artículo 4".*

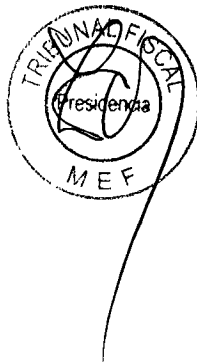
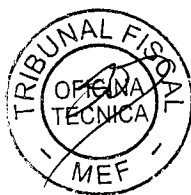
TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO, DECRETRO SUPREMO N° 055-99-EF

"ARTÍCULO 2°.- CONCEPTOS NO GRAVADOS

No están gravados con el impuesto:

(...)

k) La importación o transferencia de bienes que se efectúe a título gratuito, a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, excepto empresas; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU) nacionales e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (ACPI) del Ministerio de Relaciones Exteriores, siempre que sea aprobada por Resolución Ministerial del Sector correspondiente. En este caso, el donante no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal que corresponda al bien donado".



LEY N° 27692

"DISPOSICIONES TRANSITORIAS

PRIMERA.- La APCI asume las funciones, el personal necesario, acervo documentario, recursos financieros y bienes de propiedad o asignados al uso de la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional de la Presidencia del Consejo de Ministros (SECTI) y de la Oficina de Cooperación Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores (OCI), las mismas que serán desactivadas en un plazo no mayor de tres meses contados a partir de la vigencia de la presente Ley.

Hasta que concluya el proceso de transferencia a que se refiere el párrafo anterior, la SECTI y la OCI mantienen el ejercicio de sus funciones.

SEXTA.- Otórguese un plazo máximo de sesenta días, a partir de la vigencia de la presente Ley, al Ministerio de Relaciones Exteriores y a la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional (SECTI) para transferir a la APCI el Registro Nacional de Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX) y el Registro de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD) Nacionales receptoras de Cooperación Técnica Internacional con el Registro de Donaciones respectivamente".

DIRECTIVA N° 001-2008-APCI-DOC, PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO DEL PLAN DE OPERACIONES

"I. DISPOSICIONES GENERALES

1. FINALIDAD

Procesar de manera eficaz, eficiente, transparente y oportuna las solicitudes que se presentan a la Agencia Peruana de Cooperación Internacional - APCI para el Registro del Plan de Operaciones de Programas, Proyectos y Actividades de desarrollo; así como de emergencias declaradas.

2. OBJETIVO

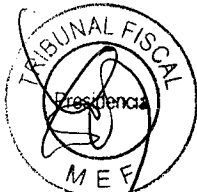
Establecer los criterios de evaluación, requisitos y procedimientos a emplearse en el Registro del Plan de Operaciones y sus modificaciones correspondientes. (...)

II. PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO DEL PLAN DE OPERACIONES (PO)

1. PLAZO Y BENEFICIOS

Las entidades o instituciones que financian o ejecutan programas, proyectos y/o actividades de desarrollo y de situaciones de emergencia, deberán presentar el correspondiente PO, durante el mes en que se inicia su ejecución.

Si el PO sufriera alguna modificación, la entidad o institución responsable deberá, dentro del mes de realizada la misma, actualizar la información registrada en APCI.



Los beneficios contemplados en el Decreto Legislativo N° 783, se considerarán a partir del mes de presentación del PO, sin perjuicio de la calificación realizada por APCI. En caso que la presentación del PO sea posterior al plazo señalado, el beneficio referido contemplará únicamente las adquisiciones realizadas desde el mes de presentación del PO, no existiendo devolución por conceptos realizados anteriores a dicha fecha.

2. DOCUMENTACION REQUERIDA

El solicitante deberá presentar por Mesa de Partes de la APCI la siguiente documentación:

- 2.1 Solicitud de registro del PO o su actualización, conforme al Anexo 1 - PO que forma parte de la presente Directiva.
- 2.2 Plan de Operaciones del programa, proyecto y/o actividad a ejecutarse cuyo contenido será:

Parte I: Datos Generales del PO:

- a. Título del proyecto
- b. Sector
- c. Tema
- d. Beneficiarios
- e. Unidad ejecutora
- f. Fuente cooperante
- g. Localización
- h. Duración
- i. Costo total del Proyecto
- j. Contexto Legal, señalando el Convenio, Acuerdo, Nota u otro documento con que fue aprobado el Proyecto.

Parte II: Marco Lógico del Proyecto, actualizado si corresponde, conforme al Anexo 2 - PO que forma parte de la presente Directiva, que contendrá:

- a. Objetivo de desarrollo (Fin).
- b. Objetivo del proyecto (Propósito).
- c. Componentes o Productos.
- d. Actividades por Componentes. (Tareas)

Parte III: Cronograma de actividades, conforme al Anexo 3 - PO que forma parte de la presente Directiva.

Parte IV: Presupuestos:

- a. Relación de Bienes y Servicios por Componentes / Actividades y Rubros financiados con los recursos de Cooperación técnica Internacional, conforme Anexo 4 - PO que forma parte de la presente Directiva.
- b. Presupuesto por Componente, Actividades y Fuente Cooperante Externa, conforme Anexo 5 - PO que forma parte de la presente Directiva.

(...)

3 PROCEDIMIENTO (...)



3.4 De resultar procedente la solicitud, la Dirección de Operaciones y Capacitación procederá a registrar o actualizar la siguiente información en el Sistema de Registro de Planes Operativos:

- a) Institución beneficiaria.
- b) Fuente cooperante.
- c) Nombre del programa, proyecto y/o actividad.
- d) Ámbito de intervención del programa, proyecto y/o actividad.
- e) Mes de inicio y término del PO.
- f) Monto financiado por la fuente.
- g) Tipo de moneda.
- h) Presupuesto detallado.
- i) Mes a partir del cual se emite la constancia.
- j) Fecha de registro.
- k) Iniciales del funcionario responsable del registro

3.5 Una vez registrado el PO, la Dirección de Operaciones y Capacitación notificará al solicitante el registro del PO correspondiente, remitiendo además, copia de dicho documento al Ministerio de Economía y Finanzas”.

DIRECTIVA N° 002-2008-APCI-DOC, EMISION DE CONSTANCIAS PARA SOLICITAR ANTE SUNAT EL BENEFICIO TRIBUTARIO DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS - IGV E IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL – IPM

“I. DISPOSICIONES GENERALES

1. FINALIDAD

Procesar de manera eficaz, eficiente, transparente y oportuna la emisión de constancias para solicitar ante la SUNAT el beneficio tributario de devolución del Impuesto General a las Ventas - IGV e Impuesto de Promoción Municipal – IPM pagados en las compras de bienes y servicios efectuadas con financiamiento proveniente de la Cooperación Internacional No Reembolsable, establecido en el Decreto Legislativo N° 783.

(...)

II. PROCEDIMIENTO PARA LA EMISION DE CONSTANCIA PARA SOLICITAR ANTE LA SUNAT EL BENEFICIO TRIBUTARIO DE DEVOLUCION DEL IGV E IPM PAGADOS EN LAS COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS EFECTUADAS CON FINANCIAMIENTO DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL NO REEMBOLSABLE:

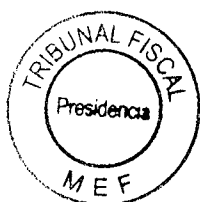
Las entidades o instituciones cuyo PO se encuentra registrado en la APCI, podrán solicitar la emisión de la constancia, siempre que se cumpla con lo dispuesto en la presente Directiva.

1. PLAZO Y MONTO

El plazo para presentar a la APCI, la solicitud de emisión de constancia para requerir ante la SUNAT el beneficio tributario de devolución del IGV e IPM a la APCI, vence a los seis (06) meses de efectuada la adquisición.

El plazo se computa a partir del mes siguiente de efectuada la adquisición.

Sólo se podrá presentar una solicitud de devolución por período mensual.



El monto mínimo para solicitar la devolución es equivalente a 0,25 de una Unidad Impositiva Tributaria - UIT.

(...)

3. DOCUMENTACION REQUERIDA

El solicitante deberá presentar por Mesa de Partes de la APCI la siguiente documentación:

2.1 Solicitud elaborada de acuerdo al Anexo 1 – IGV que forma parte de la presente Directiva.

2.2 Formulario denominado "Régimen de Devolución del IGV e IPM" emitido por la APCI.

2.3 Relación detallada de comprobantes de pago correspondientes al periodo por el que se solicita la devolución, conforme a los formularios contenidos en los Anexos 2 y 3 – IGV que forman parte de la presente Directiva.

(...)

4. PROCEDIMIENTO

(...)

3.3 La Subdirección de Beneficios emitirá la Constancia solicitada, previo ingreso en la Base de Datos, acreditando lo señalado en el artículo 4º del Decreto Supremo N° 036-94-EF y lo siguiente:

- a) Nombre del Sujeto del Beneficio*
- b) Institución solicitante.*
- c) Tipo de beneficiario.*
- d) Fuente cooperante.*
- e) Nombre del Proyecto.*
- f) Período (por el que se van a acoger al beneficio.*
- g) Monto solicitado para devolución.*
- h) Fecha de emisión de la constancia.*
- i) Monto considerado por la APCI a devolver.*
- j) Fecha de vencimiento de la constancia, la que no podrá exceder la fecha de vigencia fijada para el PO.*

Asimismo, el funcionario responsable de procesar la emisión de la constancia indicará sus iniciales".

