



Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

EXPEDIENTE N° : 12732-2012
INTERESADO : AGENCIA DE LOS ESTADOS UNIDOS PARA EL DESARROLLO INTERNACIONAL (USAID/PERÚ)
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de julio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por **AGENCIA DE LOS ESTADOS UNIDOS PARA EL DESARROLLO INTERNACIONAL (USAID/PERÚ)**, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° 20503799902, contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0068537/SUNAT emitida el 26 de abril de 2012 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Intendencia N° 0241800150986/SUNAT, 0241800150987/SUNAT y 0241800155951/SUNAT, que declararon improcedentes las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal correspondientes a los períodos enero a junio de 2010; y contra la Resolución de Intendencia N° 0241800155952/SUNAT¹, que autorizó parcialmente la solicitud de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal correspondiente a los períodos julio y agosto de 2010.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no puede negarle el derecho de obtener las devoluciones del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal en base a requisitos meramente formales, y menos aún establecidos mediante una norma reglamentaria; que resulta cuestionable que en instancia de reclamación la Administración insista en sostener la improcedencia de las solicitudes de devolución teniendo como único argumento que las mismas se presentaron fuera de plazo, el mismo que ha sido establecido mediante un reglamento; que conforme al principio de reserva de ley, es la ley o norma con rango de ley la que debe definir los requisitos esenciales de la procedencia de un beneficio tributario, y es ésta la que debe establecer en forma clara y precisa las causales que determinan su improcedencia, término o caducidad; que las normas reglamentarias deben cumplir un carácter meramente complementario sin prever requisitos cuyo incumplimiento determine la denegatoria del beneficio o menos aún su caducidad, puesto que dichos elementos esenciales sólo deben estar indicados por una norma con rango de ley.

Que indica que el principio de reserva de ley en materia tributaria, recogido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, debe entenderse como un principio constitucional por el cual el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos y beneficios tributarios está reservado para ser determinado únicamente por ley, en consecuencia, todos los elementos esenciales que conforman un tributo y un beneficio de carácter fiscal deben ser fijados por una norma con rango de ley, siendo que entre tales elementos esenciales se encuentran los requisitos para la procedencia de un beneficio, cuyo incumplimiento pueda generar la pérdida del mismo; que en tal contexto, no existe norma con rango de ley que establezca que la presentación de las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal fuera de determinado plazo, trajera como consecuencia la pérdida del derecho a la misma. Precisa que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7623-1-2011, con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se resolvió un caso esencialmente similar al materia de autos, en el cual la Administración pretendió entender como preclusivo un plazo previsto por una norma de menor jerarquía que la ley, el cual debía ser cumplido para acceder a la devolución del reintegro tributario, sin embargo, este Tribunal señaló que su inobservancia no podría convertirse en pretexto para señalar que el derecho al reintegro se había perdido, dado que al ser un derecho de carácter legal, una norma de menor jerarquía no podía poner condiciones que lo pudieran

¹ En la Resolución de Intendencia N° 026-014-0068537/SUNAT se incurrió en un error material al no mencionar expresamente en su parte resolutive a la "Resolución de Intendencia N° 0241800155952/SUNAT".





Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

hacer inexistente; y que en esta misma línea, se resolvió otro caso similar mediante la Resolución N° 2543-1-2002.

Que agrega que los plazos de caducidad sólo pueden estar establecidos por normas con rango de ley, tal como señala el artículo 2004° del Código Civil, dada las graves consecuencias derivadas del transcurso de dicho plazo como son la extinción del derecho y la acción, por ende, no puede entenderse que el citado reglamento ha fijado un plazo de caducidad, más aún si el Decreto Legislativo N° 783 no lo ha autorizado a fijar tal plazo; y que la circunstancia que el citado reglamento señale que las solicitudes de devolución son cancelatorias en nada implica que el plazo de seis (6) meses sea de caducidad, puesto que tal precepto tiene por objeto simplemente puntualizar que presentada una solicitud por un período ya no puede presentarse otra por el mismo, pero de ello no puede desprenderse de algún modo que el incumplimiento del plazo referido en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF haga perder el derecho, como indebidamente interpreta la Administración.

Que la Administración señala que denegó las solicitudes de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal de los períodos enero a julio de 2010, presentadas mediante los Formularios 4949 N° 02588249, 02588250, 01968174 y 01968175, atendiendo a que a la fecha de presentación de las referidas solicitudes había vencido el plazo de seis (6) meses para solicitar tal devolución, previsto en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF.

Que refiere que el 29 de setiembre de 2008 los Gobiernos de Estados Unidos de América y el Perú suscribieron el Convenio de Donación de USAID N° 527-0423, documento en el cual se precisaron los objetivos y condiciones en las que se ejecutaría la ayuda otorgada por el Gobierno de los Estados Unidos de América a favor del Gobierno Peruano, la misma que es canalizada a través de USAID/PERÚ; que el citado Convenio de Donación dispone que la exención general se aplica, entre otros, al Impuesto General a las Ventas, respecto del cual el convenio expresamente señala que serán reembolsados conforme con lo establecido por el Decreto Legislativo N° 783 y su procedimiento; que mediante el Decreto Supremo N° 36-94-EF 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 de la cooperación técnica internacional no reembolsable a que se refiere el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783; que la citada norma reglamentaria establece en su artículo 6° 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 en los comprobantes de pago respectivos, y que las solicitudes son cancelatorias frente al período mensual que comprende; por lo tanto, la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal pagado en las adquisiciones de bienes y servicios con fondos provenientes de donaciones del exterior o de la cooperación técnica internacional, destinados a financiar los programas de ayuda brindados a través de USAID/PERÚ, se regula por el Decreto Legislativo N° 783 y sus normas reglamentarias, entre ellas el Decreto Supremo N° 36-94-EF.

Que sostiene que la improcedencia de las solicitudes de devolución vinculadas a los períodos enero a julio de 2010 se sustenta en el vencimiento del plazo de seis (6) meses previsto en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, dado que se trata de un plazo de caducidad cuya inobservancia trae como consecuencia la pérdida del beneficio por parte de la entidad solicitante; que la finalidad de la caducidad es que los derechos no permanezcan inciertos, operando por sí misma y obligando de alguna forma al juzgador a declararla de oficio, siendo que en esta figura el derecho no se extingue tanto por la inactividad del sujeto, sino por el simple transcurso del tiempo establecido por ley, lo que significa que el titular pierde las prerrogativas pues el derecho nació originariamente con una limitación temporal; que teniendo en cuenta la naturaleza de "beneficio" de la devolución de impuestos, la norma establece el referido plazo como una potestad al señalar que el impuesto podrá ser objeto de devolución, por lo que resulta razonable que el legislador al regular el mismo lo limite para no otorgar un derecho que permanezca incierto; y que al interpretar el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF en el sentido que después de los seis (6) meses aún pueda solicitarse la devolución, vaciaría de contenido el mismo, dejando sin sentido la expedición de una norma y el establecimiento de un requisito, el cual no tendría razón de ser, si es que se





Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

permite a todos los contribuyentes excederse del plazo señalado. Adicionalmente, el artículo 6° en mención señala que las solicitudes de devolución son cancelatorias frente al período mensual que comprende, con lo que se refuerza el argumento relacionado a que la norma impide el ejercicio del derecho en determinadas circunstancias, aún cuando pudiera acreditarse que el Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal efectivamente se pagó y que cumple con los requisitos establecidos en la norma.

Que al respecto, cabe señalar que el 29 de setiembre de 2008 se suscribió el Convenio de Donación N° 527-0423 (folios 454 a 495), entre los Estados Unidos de América, actuando a través de la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID) y la República del Perú (donatario), habiéndose señalado en el artículo 1° que el propósito del convenio es precisar el entendimiento de las partes con relación a los objetivos funcionales y áreas programáticas descritos en el artículo 2°, convenio que se encuentra dentro de los términos del Convenio General entre los Estados Unidos de América y el Perú sobre Cooperación Técnica de 25 de enero de 1951.

Que en la subsección a) de la sección B.4 "Impuestos" del artículo B del Anexo 2 "Estipulaciones Standard", que forma parte del Convenio de Donación N° 527-0423, se indica que *"este convenio y la asistencia bajo el mismo están exentos, según se describe a continuación, de acuerdo con las leyes vigentes en el territorio del Donatario, de cualquier impuesto y demás tributos"*. Asimismo, en la subsección c) de la sección B.4 se señala que *"excepto se prevea de otra manera en esta disposición, la exención general en la subsección (a) se aplica a, pero no se limita a, los impuestos siguientes: (...) Exención 3 (devolución). Impuestos gravados sobre la última transacción para la compra de bienes y servicios financiados por USAID bajo los términos de este Convenio, incluyendo los impuestos a las ventas (IGV), los impuestos al valor agregado (IVA), o los impuestos sobre compras o alquileres de propiedades reales o personales, reembolsados conforme con lo establecido por el Decreto Legislativo N° 783 y su procedimiento. El término "última transacción" se refiere a la última transacción por la cual los bienes y servicios fueron comprados para el uso en las actividades financiadas por USAID bajo los términos de este Convenio"* (el subrayado es nuestro).

Que por lo tanto, atendiendo a que el propio Convenio de Donación N° 527-0423 establece que para la devolución del Impuesto General a las Ventas, entre otros, es aplicable el Decreto Legislativo N° 783, corresponde analizar la referida norma y sus disposiciones reglamentarias.

Que el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783 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 devolución de los impuestos a que se refiere el párrafo anterior se hará efectiva mediante el Sistema de Notas de Créditos Negociables.

Que el artículo 3° del citado 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 del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal a que se refiere el artículo 1° 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 referido decreto legislativo.

Que es así que mediante el Decreto Supremo N° 36-94-EF se 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 de la cooperación técnica internacional no reembolsable.

 3



Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

Que el artículo 3° del referido decreto supremo establece que son sujetos del beneficio tributario establecido en el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783, los considerandos en los incisos c), e), f) y g) del artículo 2°², 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.

Que agrega que los planes de operaciones se presentarán de acuerdo a las pautas establecidas en el Manual de Procedimientos de Cooperación Internacional, promulgado mediante Resolución Suprema N°450-84-RE. En el caso de emergencia declarada, las donaciones del exterior deberán probarse con el documento oficial de aprobación o aceptación del Gobierno Peruano. El Ministerio de Relaciones Exteriores o la Secretaría Ejecutiva de Cooperación Técnica Internacional - SECTI según corresponda, remitirá al Ministerio de Economía y Finanzas, la información necesaria para contar con un registro de los sujetos del beneficio tributario así como de las donaciones del exterior y cooperación técnica internacional no reembolsable.

Que el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF indica 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. 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.

Que en el presente caso, mediante las Resoluciones de Intendencia N° 0241800150986/SUNAT, 0241800150987/SUNAT, 0241800155951/SUNAT y 0241800155952/SUNAT (folios 1 a 13), la Administración declaró la improcedencia de las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente mediante los Formularios 4949 N° 02588249, 02588250 y 01968174, por los importes de S/. 930 665,00, S/. 524 975,00 y S/. 1 124 745,00 respectivamente, correspondientes al Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal de los períodos enero a junio de 2010, y parcialmente improcedente la solicitud de devolución presentada mediante el Formulario 4949 N° 01968175, en el extremo del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal del periodo julio de 2010 por el importe de S/. 711 127,00³, en razón a que las solicitudes se presentaron fuera del plazo establecido en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF.

Que de lo señalado se tiene que la Administración considera que la recurrente perdió el derecho a la devolución de los referidos tributos y períodos, al haber presentado las solicitudes fuera del plazo establecido en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF; en tanto que la recurrente sostiene que la Administración ha efectuado una interpretación errónea de la norma reglamentaria en referencia, toda vez que el referido plazo no tiene la naturaleza de un plazo de caducidad, además una norma de menor jerarquía no podría poner condiciones que pudieran hacer inexistente el referido derecho, por consiguiente, mantiene expedito su derecho a la devolución respectiva.

Que en consecuencia, la controversia se centra en establecer si procede que la Administración declare la improcedencia de la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, a

² En el artículo 2° del Decreto Supremo N° 036-94-EF se consideran en los incisos c), e), f) y g) a los Gobiernos Extranjeros, los Organismos de Cooperación Técnica Internacional, el Gobierno Peruano y Entidades Estatales y las Instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas, conforme a la definición recogida en el mismo artículo.

³ Debe precisarse que la Resolución de Intendencia N° 0241800155952/SUNAT declaró improcedente la solicitud de devolución en el extremo del importe ascendente a S/. 726 002,00, el cual está comprendido por la suma de S/. 711 127,00 correspondiente al período julio de 2010, sustentado en el vencimiento del plazo aludido; y el saldo restante (S/. 14 875,00) fue denegado por el incumplimiento de otros requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 36-94-EF.



Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

que se refiere el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783, correspondientes a los períodos enero a julio de 2010, por no presentar las solicitudes de devolución dentro del plazo de seis (6) meses previsto en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF⁴.

Que sobre el particular se plantearon dos posiciones:

- i) 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, excede lo dispuesto por los artículos 1° y 3° del Decreto Legislativo N° 783 y por consiguiente, debe ser inaplicable al amparo de lo dispuesto por el artículo 102° del Código Tributario.
- ii) 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.

Que en atención a ello mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-23 de 20 de junio de 2013, se ha adoptado el siguiente criterio: *"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"*.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

El artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783⁵ 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.

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 mencionada 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.

⁴ Así fue delimitada la materia controvertida en instancia de reclamación (folio 362) y no ha sido cuestionado por la recurrente en su recurso de apelación. En tal sentido, no se emitirá pronunciamiento respecto al extremo de la denegatoria de la devolución correspondiente al período agosto de 2010, sustentado en motivos distintos al plazo aludido, detallados en el Anexo de la Resolución de Intendencia N° 0241800155952/SUNAT.

⁵ Publicado el 31 de diciembre de 1993.

 5



Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

Es así que mediante el Decreto Supremo N° 36-94-EF⁶ 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. 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.

Sobre el particular, debe determinarse si la norma reglamentaria excede lo dispuesto por los artículos 1° y 3° del Decreto Legislativo N° 783, en cuanto señala que las solicitudes de devolución pueden ser presentadas dentro del plazo de seis (6) meses de efectuada la adquisición de bienes y servicios.

Al respecto, 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.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que los reglamentos 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 ley⁷.

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 desarrolla⁸.

En el presente caso, 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.

En tal sentido, si bien se advierte que la citada ley no previó que el reglamento debía disponer un plazo para presentar las solicitudes de devolución mencionadas, corresponde analizar si el plazo contemplado en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF es uno de caducidad, en cuyo caso, la norma reglamentaria excedería al Decreto Legislativo N° 783.

Al respecto, el artículo 2003° del Código Civil, aplicable supletoriamente, establece que la caducidad extingue el derecho y la acción correspondiente. Asimismo, según el artículo 2005° del citado código, el plazo de caducidad no admite interrupción ni suspensión.

⁶ Publicado el 10 de abril de 1994.

⁷ 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".

⁸ Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 62.



Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

Así, se entiende por caducidad a la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder efectividad o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo⁹, esto es, la caducidad pertenece al campo del dejar de ser. Según MARTÍN CÁCERES, en la caducidad la extinción del derecho se provoca por el transcurso del término fijo señalado por ley y transcurrido dicho término, no puede ya ser ejercitado¹⁰. Por su parte, VIDAL RAMÍREZ indica que los plazos de caducidad funcionan como una guillotina, sin tener en cuenta ninguna consideración, porque son completamente extraños a toda idea de prueba y de presunción; instituyen una realidad, no consagran un cálculo de probabilidades; van directamente al fin sin que nada pueda hacer que se desvíen; son verdaderas medidas de policía jurídica, libres de toda aleación¹¹.

En el presente caso, se advierte que el plazo a que se refiere 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.

En tal sentido, al haberse previsto un plazo en estos términos, no puede considerarse que el reglamento esté condicionando el goce del beneficio previsto por la ley a que la solicitud sea presentada en el referido plazo, no sólo porque ello no ha sido expresamente previsto en ley, sino porque la norma reglamentaria no ha sido prevista en términos de deber, lo que implicaría la existencia de un plazo de caducidad.

Por tanto, de las normas anotadas, cabe destacar que no se limita el derecho de los beneficiarios a presentar las mencionadas solicitudes de devolución en un plazo de caducidad, por lo que el cumplimiento de éste no es un requisito indispensable para gozar del beneficio. En tal sentido, se considera que es aplicable el plazo de prescripción previsto para solicitar devoluciones por el Código Tributario.

En consecuencia, se tiene que el reglamento solo regula un deber de colaboración de los beneficiarios de la norma con la Administración Tributaria al prever un plazo con el fin de que exista un orden en su actividad, sin que ello signifique privar a aquéllos de su derecho de solicitar la devolución dentro del plazo de prescripción.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 87° 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.

En tal sentido, lo establecido por la citada norma reglamentaria se enmarca dentro de estos deberes de colaboración y no implica la regulación de un requisito temporal para solicitar la devolución.

Por consiguiente, se concluye 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

⁹ En este sentido, véase: *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo II, Driskill, 2000, Buenos Aires, pp. 481 y ss.

¹⁰ Al respecto, véase: MARTÍN CÁCERES, Adriana, *La Prescripción del Crédito Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1994, Madrid, pp. 19 y ss.

¹¹ En este sentido, véase: VIDAL RAMÍREZ, Fernando. *La Prescripción y la Caducidad en el Código Civil Peruano con un estudio de su relación jurídica*, Cultural Cuzco S.A. Editores, 1985, Lima, p. 204.



Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

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.

Que de lo expuesto se desprende que la solicitud de devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal a que se refiere el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 783, presentada fuera del plazo establecido en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, no conlleva a la pérdida del derecho a la devolución, tal como lo interpreta la Administración, toda vez que el referido plazo no es de caducidad, siendo aplicable en todo caso, el plazo de prescripción para solicitar devoluciones previsto en el Código Tributario.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, 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.

Que según el Acuerdo que consta en la citada Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-23 de 20 de junio de 2013, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que en el caso materia de autos, mediante los Formularios 4949 N° 02588249, 02588250, 01968174 y 01968175 presentados el 12 de mayo de 2011, la recurrente solicitó la devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal correspondiente a los períodos enero a julio de 2010.

Que toda vez que en el presente caso la Administración declaró improcedente la devolución correspondiente a los tributos y períodos mencionados debido a que la recurrente presentó sus solicitudes fuera del plazo establecido en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 36-94-EF, en mérito al criterio desarrollado precedentemente, corresponde revocar la resolución apelada, debiendo la Administración proceder a la devolución solicitada conforme con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 783 y el Decreto Supremo N° 36-94-EF.

Que estando a la conclusión arribada, carece de sentido emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se verifica de la Constancia del Informe Oral N° 0452-2013-EF/TF que obra en autos.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shirota, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.



Tribunal Fiscal

N° 11714-3-2013

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 026-014-0068537/SUNAT de 26 de abril de 2012, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"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".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

DE POMAR-SHIOTA
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
QD/BV/FC/ra