



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2017-03

**TEMA : DETERMINAR SI A PARTIR DE LA VIGENCIA DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF PROCEDE MODIFICAR MEDIANTE DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA LA OPCIÓN REFERIDA AL DESTINO DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIGNADO EN LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL, LUEGO DE LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE DICHOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO.**

**FECHA :** 24 de febrero de 2017  
**HORA :** 4:00 p.m.  
**LUGAR :** Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

**ASISTENTES :**

Sergio Ezeta C.	Luis Ramírez M.	Victor Castañeda A.
Pedro Velásquez L.R.	Raúl Queuña D.	Jorge Sarmiento D.
Lorena Amico D.	Rosa Barrantes T.	Carmen Terry R.
Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.	Doris Muñoz G.
Roxana Ruiz A.	Cristina Huertas L.	Gary Falconí S.
Rossana Izaguirre Ll.	Caridad Guarniz C.	Zoraida Olano S.

**NO ASISTENTES :**

Licette Zúñiga D.	Vacaciones a la fecha de la votación.
Juana Pinto de A.	Vacaciones a la fecha de la votación.
Mariella Casalino M.	Vacaciones a la fecha de la votación.
Ada Flores T.	Licencia a la fecha de la votación.
Jesús Fuentes B.	Vacaciones a la fecha de la votación.
Gabriela Márquez P.	Vacaciones a la fecha de la votación.
José Martel S.	Vacaciones a la fecha de la votación.
Patricia Meléndez K.	Vacaciones a la fecha de la suscripción.
Lily Villanueva A.	Vacaciones a la fecha de la votación.

**I. ANTECEDENTES:**

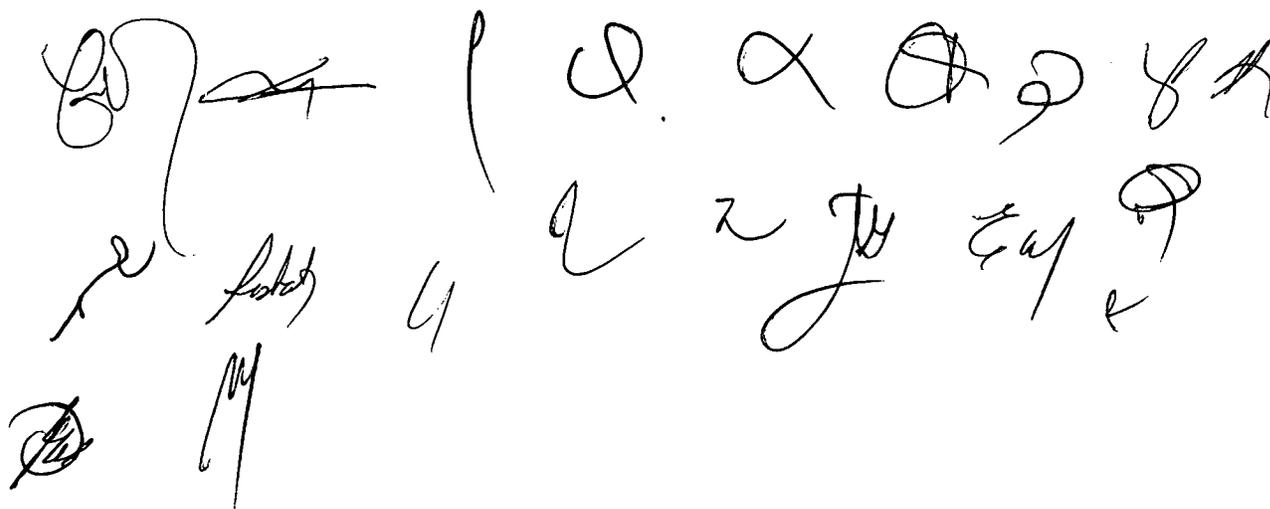
- Memorando N° 0238-2017-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

01

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el reporte del "Sistema de Votación vía Web" que se adjunta a continuación, así como su fundamento, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***"Procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta consignado en la declaración jurada anual. En tal sentido, si se eligió la opción de compensación contra los pagos a cuenta del referido impuesto, puede modificarse ésta para pedir la devolución del saldo no compensado. Asimismo, si se eligió la opción de devolución, puede modificarse ésta para que el saldo que no ha sido materia de devolución sea compensado contra los pagos a cuenta. Ello procederá en la medida que la declaración jurada rectificatoria surta efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario".***



## Reporte de Elecciones de Sala Plena

DETERMINAR SI A PARTIR DE LA VIGENCIA DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF PROCEDE MODIFICAR MEDIANTE DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA LA OPCIÓN REFERIDA AL DESTINO DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIGNADO EN LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL, LUEGO DE LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE DICHS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO.

Emisión de reporte: 2017-02-16 18:03:26

Electores: 20 Vocales

- Amico de las Casas, Lorena Maria de los Angeles
- Barrantes Takata, Rosa
- Castañeda Altamirano, Víctor Eduardo
- Ezeta Carpio, Sergio Pio Victor
- Falconi Sinche, Gary Roberto
- Guarniz Cabell, Caridad Del Rocio
- Huaman Sialer, Marco Antonio
- Huertas Lizarzaburu, Cristina
- Izaguirre Llampasi, Rossana
- Marquez Pacheco, Gabriela Patricia
- Melendez Kohatsu, Patricia Jaquelin
- Muñoz Garcia, Doris
- Olano Silva, Zoraida Alicia
- Queuña Diaz, Raul Nicolas
- Ramirez Mio, Luis
- Ruiz Abarca, Roxana Zulema
- Sarmiento Diaz, Jorge Orlando
- Terry Ramos, Carmen Ines
- Velasquez Lopez Raygada, Pedro Enrique
- Winstanley Patio, Elizabeth Teresa

Inicio de votación: 2017-02-16 10:30:31

Fin de votación: 2017-02-16 18:02:06

A collection of 20 handwritten signatures, arranged in three rows. The first row contains 7 signatures, the second row contains 7 signatures, and the third row contains 6 signatures. The signatures are in black ink and vary in style, some being very stylized and others more legible.

<p>TEMA:</p>	<p><b>DETERMINAR SI A PARTIR DE LA VIGENCIA DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF PROCEDE MODIFICAR MEDIANTE DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA LA OPCIÓN REFERIDA AL DESTINO DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIGNADO EN LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL, LUEGO DE LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE DICHS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO.</b></p>			
	<p align="center"><b>PROPUESTAS A VOTAR</b></p>			
	<p align="center"><b>PROPUESTA 1</b></p> <p>A partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, en el caso que hubiese optado por la compensación, una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva y que no haya sido compensado con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior. Si se hubiese optado por la devolución, no procede modificar la opción mediante declaración jurada rectificatoria una vez presentada la solicitud de devolución o si se hubiese cancelado algún pago a cuenta del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento operó a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo.</p>	<p align="center"><b>PROPUESTA 2</b></p> <p>Procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta consignado en la declaración jurada anual. En tal sentido, si se eligió la opción de compensación contra los pagos a cuenta del impuesto, puede modificarse ésta para pedir la devolución del saldo no compensado. Asimismo, si se eligió la opción de devolución, puede modificarse ésta para que el saldo que no ha sido materia de devolución sea compensado contra los pagos a cuenta. Ello procederá en la medida que la declaración jurada rectificatoria surta efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario.</p>	<p align="center"><b>PROPUESTA 3</b></p> <p>A partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF y una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor. En tal sentido, si se hubiese elegido la opción de compensación, ésta deberá mantenerse hasta la presentación de la siguiente declaración jurada anual del impuesto, siendo que en el caso de haberse elegido la opción de devolución, y no haberse ejercido ésta, podrá solicitarse en cualquier momento la compensación a pedido de parte, de conformidad con el numeral 3 del artículo 40° del Código Tributario.</p>	<p align="center"><b>OPCIÓN DISCREPANTE A TODAS LAS PROPUESTAS</b></p>

Handwritten signatures and initials, including a circled signature and the number '04'.

Vocales				
Amico de las Casas	X			
Barrantes Takata	X			
Castañeda Altamirano	X			
Ezeta Carpio		X		
Falconi Sinche		X		
Guarniz Cabell		X		
Huaman Sialer		X		
Huertas Lizarzaburu		X		
Izaguirre Llampasi		X		
Marquez Pacheco				X**
Melendez Kohatsu		X		
Muñoz Garcia		X		
Olano Silva		X		
Queuña Diaz			X	
Ramirez Mio		X		
Ruiz Abarca		X		
Sarmiento Diaz			X	
Terry Ramos				X*
Velasquez Lopez Raygada	X			
Winstanley Patio		X		
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>1(*) / 1(**)</b>

**Voto Discordante**

(\*)

PROPUESTA DESCRIPCIÓN A partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, sea en el caso que hubiese optado por la compensación o por la devolución. FUNDAMENTO Conforme con lo previsto por el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinan con arreglo a los sistemas regulados por dicha norma. Por su parte, el artículo 87° de la citada ley señala que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración. El segundo párrafo de dicha norma agrega que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Asimismo, dispone que los contribuyentes que así lo prefieran, podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT. Por otro lado el artículo 88° de la citada norma, modificada por la Ley N° 28655, señala que los contribuyentes obligados o no a

presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes: a) Las retenciones y las percepciones sufridas con carácter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaración. En los casos de retenciones y percepciones realizadas a sujetos generadores de rentas de tercera categoría, éstos podrán deducirlas del Impuesto incluso cuando correspondan a rentas devengadas en ejercicios gravables anteriores al que corresponda la declaración. b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo. c) Los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. La existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia. d) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna. A su vez, el artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 194-1999-EF y 134-2004-EF, señalaba que los conceptos previstos en el artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen crédito contra el Impuesto y que a fin de aplicar lo dispuesto en el artículo en mención, se observarán las siguientes disposiciones: a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que se señala: 1. El crédito por impuesto a la Renta de fuente extranjera. 2. El crédito por reinversión. 3. Otros créditos sin derecho a devolución. 4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores. Contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría. 5. Los pagos a cuenta del Impuesto. 6. El Impuesto percibido. 7. El Impuesto retenido. Tratándose de retenciones efectuadas sobre rentas devengadas, el impuesto retenido sólo podrá deducirse en el ejercicio en que dichas rentas sean puestas a disposición del contribuyente y siempre que se descuente de las mismas los importes retenidos. 8. Otros créditos con derecho a devolución. Por su parte, el inciso b) de la citada norma señala que los contribuyentes podrán compensar sus pagos a cuenta en forma total o parcial, aplicando los saldos a su favor a que se refiere el inciso c) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las deducciones por percepciones, retenciones y créditos que procedan, según lo previsto por los incisos a) y b) del mismo artículo. Asimismo, el inciso c) dispone que las percepciones, retenciones y créditos contemplados por los incisos a), b) y c) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, sólo se podrán aplicar a los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en el que se produjeron los hechos que los originan. De otro lado, según el artículo 55° del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones: 1. Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría. 2. Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito. 3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo; precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional. 4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo, y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional. 5. Los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso. De acuerdo con la normativa glosada, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que deviniesen en exceso al presentarse la declaración jurada anual del referido impuesto, entre otros, constituyen un crédito contra futuros pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada anual o contra el Impuesto a la Renta anual, solo en caso que el contribuyente consigne en dicha declaración que opta por su compensación contra los pagos a cuenta venideros. En efecto, como se desprende de los artículos 87° y 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 4 del inciso a) del artículo 52° y los numerales 3 y 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al crédito tributario compensable contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se le denomina saldo a favor originado en el ejercicio inmediato anterior y debe ser compensado contra aquellos cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada anual en la que se acreditaron o contra el Impuesto a la Renta insoluto, en tanto no se hubiera optado y solicitado su devolución. En cuanto a la compensación del saldo a favor contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe mencionar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 205-4-2001, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que de conformidad con lo previsto por el segundo párrafo del artículo 87° del

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page, including a date '2006' and various scribbles.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el saldo del ejercicio anterior solamente puede ser compensado contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual. Asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06069-6-2005 y 00570-1-2006, se ha señalado que conforme con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la forma en que operará la compensación del saldo a favor contra los pagos a cuenta es en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente. En este sentido, se considera que a nivel normativo y jurisprudencial se ha establecido un orden para compensar el saldo a favor generado por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta abonados en exceso. En tal sentido, dada la previsión del numeral 3 del artículo 55° del citado reglamento, según el cual, el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior debe ser compensado hasta agotarse, la compensación del saldo a favor proveniente del ejercicio inmediato anterior se debe efectuar contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente al de presentación de la declaración jurada anual en el cual se acreditó dicho saldo y que no pudieron ser compensados con el saldo a favor del periodo precedente al anterior, así como contra el Impuesto a la Renta anual insoluto, determinándose normativamente la forma en la que operará la referida compensación cuando no se hubiera elegido la opción de devolución, esto es, en forma inmediata. En efecto, de lo dispuesto por las citadas normas, se aprecia que una vez que en la declaración jurada anual se elige la opción de "compensar", resulta obligatorio respetar el orden fijado normativamente, asimismo, no resulta posible modificar tal opción por la de devolución o viceversa. Así por ejemplo, el contribuyente se encuentra impedido de cancelar en efectivo un pago a cuenta que es pasible de ser compensado con el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior para luego compensar los siguientes pagos a cuenta con el saldo a favor proveniente del ejercicio anterior, o de formular solicitud de devolución respecto del referido saldo a favor por el cual optó por la compensación. Ahora bien, transcurrido un nuevo ejercicio y nacida una nueva obligación tributaria vinculada con el Impuesto a la Renta, el saldo a favor proveniente del ejercicio anterior que aún no hubiera sido compensado pasará a ser entonces un saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior, el cual deberá continuar compensándose durante este nuevo ejercicio, inclusive contra el pago a cuenta del mes de enero y continuar su compensación hasta agotarlo, incluso con el saldo por regularizar del Impuesto a la Renta anual. En relación con el saldo proveniente del ejercicio precedente al anterior cabe precisar que la forma en la que opera la compensación no cambia con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio siguiente al que se generó, sino que debe continuar operando hasta su "agotamiento"; lo que no imposibilita ni supedita al contribuyente respecto de la opción que deberá consignar con relación al saldo a favor generado con la presentación de su declaración jurada anual del ejercicio anterior. Es importante resaltar que si bien en los Formularios - Programas de Declaración Telemática a través de los cuales se presentan las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta, una vez que se opta por compensar el saldo a favor con las deudas generadas por los pagos a cuenta o con el Impuesto a la Renta, se consigna en un casillero el saldo a favor del periodo anterior que no hubiese sido compensado contra los respectivos pagos a cuenta, ello no implica que dicho saldo no compensado se convierte en un "nuevo saldo" o en un saldo a favor del periodo en que se incluyó en el referido casillero. Por tanto, si todo o parte del saldo a favor no hubiese sido compensado contra alguna obligación determinada, éste continuará siendo el mismo saldo a favor del periodo precedente al anterior que debe ser compensado hasta agotarse con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sin que el contribuyente tenga la posibilidad de elegir nuevamente que hacer con éste, puesto que la elección ya fue realizada cuando ese saldo se generó. En ese sentido, se entiende que dicho saldo a favor dejará de existir solo si es totalmente agotado al ser compensado contra los pagos a cuenta del impuesto y el Impuesto a la Renta resultante. Como se ha mencionado, conforme con los numerales 3 y 4 del artículo 55° del citado reglamento, el saldo a favor proveniente del ejercicio inmediato anterior debe ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite su devolución y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, siendo que el saldo proveniente del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En tal sentido, según las normas reseñadas, una vez elegida la opción de compensar no es posible alterar esa elección y optar por la devolución de los saldos a favor generados en el ejercicio anterior o precedente al anterior a través de la presentación de una declaración rectificatoria, ya que se ha dispuesto normativamente que esa compensación se debe efectuar hasta agotar el crédito. En este punto cabe precisar que aun cuando el numeral 4 del artículo 55° del anotado reglamento no especifique que el saldo proveniente del ejercicio inmediato anterior debe ser compensado hasta su agotamiento, como sí lo hace el numeral 3 de la misma norma en relación con el proveniente del ejercicio precedente al anterior, se considera que no podría interpretarse que dicha norma otorga un tratamiento diferente según el ejercicio del que provenga el saldo (ejercicio anterior o precedente al anterior), ya que al 1 de enero de cada año el saldo a favor del periodo anterior, se convierte automáticamente en el saldo a favor del periodo precedente al anterior para los pagos a cuenta cuya obligación nacerá desde esa fecha, es decir, desde enero de cada año. Por lo expuesto, una vez ejercida la decisión de compensar el saldo a favor del periodo anterior, no

Handwritten signatures and initials, including a prominent '07' in the center.

resulta posible modificar esta eleccion a traves de la presentacion de una declaracion jurada rectificatoria, por lo que dichos saldos deberan ser necesariamente compensados bajo la forma y condiciones antes descritas. De otro lado, si al presentar la declaracion jurada anual del impuesto se optase por la devolucion del saldo a favor del periodo anterior, tal opcion no podra ser alterada. En tal sentido, se concluye que a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaracion jurada rectificatoria la opcion referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, sea en el caso que hubiese optado por la compensacion o por la devolucion.

(\*\*)

PROPUESTA DESCRIPCION A partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaracion jurada rectificatoria la opcion referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, sea en el caso que hubiese optado por la compensacion o por la devolucion. FUNDAMENTO Conforme con lo previsto por el articulo 85° del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoria abonaran con caracter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por elCodigo Tributario, cuotas mensuales que se determinan con arreglo a los sistemas regulados por dicha norma. Por su parte, el articulo 87° de la citada ley senala que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los articulos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, segun declaracion jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelara al momento de presentar dicha declaracion. El segundo parrafo de dicha norma agrega que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente segun su declaracion jurada anual, este consignara tal circunstancia en dicha declaracion y la SUNAT previa comprobacion, devolvera el exceso pagado. Asimismo, dispone que los contribuyentes que asi lo prefieran, podran aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentacion de la declaracion jurada, de lo que dejaran constancia expresa en dicha declaracion, sujeta a verificacion por la SUNAT. Por otro lado el articulo 88° de la citada norma, modificada por la Ley N° 28655, senala que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el articulo 79°, deduciran de su impuesto los conceptos siguientes: a) Las retenciones y las percepciones sufridas con caracter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaracion. En los casos de retenciones y percepciones realizadas a sujetos generadores de rentas de tercera categoria, estos podran deducirlas del Impuesto incluso cuando correspondan a rentas devengadas en ejercicios gravables anteriores al que corresponda la declaracion. b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaracion jurada y los creditos contra dicho tributo. c) Los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los creditos autorizados en este articulo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. La existencia y aplicacion de estos ultimos saldos quedan sujetos a verificacion por parte de la mencionada Superintendencia. d) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podra compensarse en otros ejercicios ni dara derecho a devolucion alguna. A su vez, el articulo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 194-1999-EF y 134-2004-EF, senalaba que los conceptos previstos en el articulo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen credito contra el Impuesto y que a fin de aplicar lo dispuesto en el articulo en mencion, se observaran las siguientes disposiciones: a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducira los siguientes creditos, en el orden que se senala: 1. El credito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera. 2. El credito por reinversion. 3. Otros creditos sin derecho a devolucion. 4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores. Contra las rentas de tercera categoria solo se podra compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoria. 5. Los pagos a cuenta del impuesto. 6. El Impuesto percibido. 7. El Impuesto retenido. Tratandose de retenciones efectuadas sobre rentas devengadas, el Impuesto retenido solo podra deducirse en el ejercicio en que dichas rentas sean puestas a disposicion del contribuyente y siempre que se descuente de las mismas los importes retenidos. 8. Otros creditos con derecho a devolucion. Por su parte, el inciso b) de la citada norma senala que los contribuyentes podran compensar sus pagos a cuenta en forma total o parcial, aplicando los saldos a su favor a que se refiere el inciso c) del articulo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, asi como las deducciones por percepciones, retenciones y creditos que procedan, segun lo previsto por los incisos a) y b) del mismo articulo. Asimismo, el inciso c) dispone que las percepciones, retenciones y creditos contemplados por los incisos a), b) y c) del articulo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, solo se podran aplicar a los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en el que se produjeron los hechos que los originan. De otro lado, segun el articulo 55° del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, para aplicar los creditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoria, los contribuyentes observaran las siguientes disposiciones: 1. Solo se podra compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoria. 2. Para la compensacion de creditos se tendra en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se

Handwritten signatures and initials are present at the bottom of the page, including a large signature on the left, several smaller initials in the center, and a signature on the right. A date stamp '08' is visible in the center.

compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito. 3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo; precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional. 4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo, y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional. 5. Los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso. De acuerdo con la normativa glosada, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que deviniesen en exceso al presentarse la declaración jurada anual del referido impuesto, entre otros, constituyen un crédito contra futuros pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada anual o contra el Impuesto a la Renta anual, solo en caso que el contribuyente consigne en dicha declaración que opta por su compensación contra los pagos a cuenta venideros. En efecto, como se desprende de los artículos 87° y 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 4 del inciso a) del artículo 52° y los numerales 3 y 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al crédito tributario compensable contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se le denomina saldo a favor originado en el ejercicio inmediato anterior y debe ser compensado contra aquellos cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada anual en la que se acreditaron o contra el Impuesto a la Renta insoluto, en tanto no se hubiera optado y solicitado su devolución. En cuanto a la compensación del saldo a favor contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe mencionar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 205-4-2001, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que de conformidad con lo previsto por el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el saldo del ejercicio anterior solamente puede ser compensado contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual. Asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06069-6-2005 y 00570-1-2006, se ha señalado que conforme con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la forma en que operará la compensación del saldo a favor contra los pagos a cuenta es en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente. En este sentido, se considera que a nivel normativo y jurisprudencial se ha establecido un orden para compensar el saldo a favor generado por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta abonados en exceso. En tal sentido, dada la previsión del numeral 3 del artículo 55° del citado reglamento, según el cual, el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior debe ser compensado hasta agotarse, la compensación del saldo a favor proveniente del ejercicio inmediato anterior se debe efectuar contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente al de presentación de la declaración jurada anual en el cual se acreditó dicho saldo y que no pudieron ser compensados con el saldo a favor del periodo precedente al anterior, así como contra el Impuesto a la Renta anual insoluto, determinándose normativamente la forma en la que operará la referida compensación cuando no se hubiera elegido la opción de devolución, esto es, en forma inmediata. En efecto, de lo dispuesto por las citadas normas, se aprecia que una vez que en la declaración jurada anual se elige la opción de "compensar", resulta obligatorio respetar el orden fijado normativamente, asimismo, no resulta posible modificar tal opción por la de devolución o viceversa. Así por ejemplo, el contribuyente se encuentra impedido de cancelar en efectivo un pago a cuenta que es pasible de ser compensado con el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior para luego compensar los siguientes pagos a cuenta con el saldo a favor proveniente del ejercicio anterior, o de formular solicitud de devolución respecto del referido saldo a favor por el cual optó por la compensación. Ahora bien, transcurrido un nuevo ejercicio y nacida una nueva obligación tributaria vinculada con el Impuesto a la Renta, el saldo a favor proveniente del ejercicio anterior que aún no hubiera sido compensado pasará a ser entonces un saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior, el cual deberá continuar compensándose durante este nuevo ejercicio, inclusive contra el pago a cuenta del mes de enero y continuar su compensación hasta agotarlo, incluso con el saldo por regularizar del Impuesto a la Renta anual. En relación con el saldo proveniente del ejercicio precedente al anterior cabe precisar que la forma en la que opera la compensación no cambia con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio siguiente al que se generó, sino que debe continuar operando hasta su "agotamiento"; lo que no imposibilita ni supedita al contribuyente respecto de la opción que deberá consignar con relación al saldo a favor generado con la presentación de su declaración jurada anual del ejercicio anterior. Es importante resaltar que si bien en los Formularios - Programas de Declaración Telemática a través de los cuales se presentan las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta, una vez que se opta por compensar el saldo a favor con las deudas generadas por los pagos a cuenta o con el Impuesto a la Renta, se consigna en un casillero el saldo a favor del periodo anterior que no hubiese sido compensado contra los respectivos pagos a cuenta, ello no

A series of handwritten signatures and initials in black ink, including a large signature on the left, several smaller initials in the center, and a signature on the right. A date '09' is written in the center.

implica que dicho saldo no compensado se convierte en un "nuevo saldo" o en un saldo a favor del periodo en que se incluyó en el referido casillero. Por tanto, si todo o parte del saldo a favor no hubiese sido compensado contra alguna obligación determinada, éste continuará siendo el mismo saldo a favor del periodo precedente al anterior que debe ser compensado hasta agotarse con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sin que el contribuyente tenga la posibilidad de elegir nuevamente que hacer con éste, puesto que la elección ya fue realizada cuando ese saldo se generó. En ese sentido, se entiende que dicho saldo a favor dejará de existir solo si es totalmente agotado al ser compensado contra los pagos a cuenta del impuesto y el Impuesto a la Renta resultante. Como se ha mencionado, conforme con los numerales 3 y 4 del artículo 55° del citado reglamento, el saldo a favor proveniente del ejercicio inmediato anterior debe ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite su devolución y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente y aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, siendo que el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir de mes de enero, hasta agotarlo. En tal sentido, según las normas reseñadas, una vez elegida la opción de compensar no es posible alterar esa elección y optar por la devolución de los saldos a favor generados en el ejercicio anterior o precedente al anterior a través de la presentación de una declaración rectificatoria, ya que se ha dispuesto normativamente que esa compensación se debe efectuar hasta agotar el crédito. En este punto cabe precisar que aun cuando el numeral 4 del artículo 55° del anotado reglamento no especifique que el saldo proveniente del ejercicio inmediato anterior debe ser compensado hasta su agotamiento, como si lo hace el numeral 3 de la misma norma en relación con el proveniente del ejercicio precedente al anterior, se considera que no podría interpretarse que dicha norma otorga un tratamiento diferente según el ejercicio del que provenga el saldo (ejercicio anterior o precedente al anterior), ya que al 1 de enero de cada año el saldo a favor del periodo anterior, se convierte automáticamente en el saldo a favor del periodo precedente a anterior para los pagos a cuenta cuya obligación nacerá desde esa fecha, es decir, desde enero de cada año. Por lo expuesto, una vez ejercida la decisión de compensar el saldo a favor del periodo anterior, no resulta posible modificar esta elección a través de la presentación de una declaración jurada rectificatoria, por lo que dichos saldos deberán ser necesariamente compensados bajo la forma y condiciones antes descritas. De otro lado, si al presentar la declaración jurada anual del impuesto se optase por la devolución del saldo a favor del periodo anterior, tal opción no podrá ser alterada. En tal sentido, se concluye que a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, sea en el caso que hubiese optado por la compensación o por la devolución.

**Historial del sistema**

sezeta - 2017-02-16 10:32:31 - 10.0.14.70 ||||| cguarniz - 2017-02-16 10:33:15 - 10.6.1.68 ||||| pmelendez - 2017-02-16 10:35:55 - 10.6.1.55 ||||| lramirez - 2017-02-16 10:36:26 - 10.0.14.128 ||||| rqueuna - 2017-02-16 10:45:07 - 10.0.14.156 ||||| jsarmiento - 2017-02-16 11:11:00 - 10.0.14.72 ||||| ewinstanley - 2017-02-16 11:26:44 - 10.6.1.39 ||||| lamico - 2017-02-16 11:28:25 - 10.0.14.238 ||||| mhuaman - 2017-02-16 11:29:30 - 10.6.1.38 ||||| rbarrantes - 2017-02-16 11:41:56 - 10.6.1.85 ||||| zolano - 2017-02-16 11:42:35 - 10.0.14.17 ||||| rruiz - 2017-02-16 11:46:42 - 10.6.1.84 ||||| gfalconi - 2017-02-16 12:16:43 - 10.0.14.225 ||||| mhuelas - 2017-02-16 13:01:44 - 10.0.14.31 ||||| dmunoz - 2017-02-16 13:50:32 - 10.6.1.53 ||||| pvelasquez - 2017-02-16 14:11:06 - 10.0.14.139 ||||| rizaguirre - 2017-02-16 14:57:19 - 10.0.14.223 ||||| vcastaneda - 2017-02-16 15:14:40 - 10.0.14.26 ||||| cterry - 2017-02-16 15:53:11 - 10.6.1.54 ||||| gmarquez - 2017-02-16 15:54:36 - 10.6.1.24 |||||

<b>TEMA:</b>	<b>DETERMINAR SI A PARTIR DE LA VIGENCIA DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF PROCEDE MODIFICAR MEDIANTE DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA LA OPCIÓN REFERIDA AL DESTINO DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIGNADO EN LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL, LUEGO DE LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE DICHOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO.</b>	
	<b>PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO</b>	
	<b>PROPUESTA 1</b>	<b>PROPUESTA 2</b>
	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.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
<b>Vocales</b>		
Amico de las Casas	X	
Barrantes Takata	X	
Castañeda Altamirano	X	
Ezeta Carpio	X	
Falconi Sinche	X	
Guarniz Cabell	X	
Huaman Sialer	X	
Huertas Lizarzaburu	X	
Izaguirre Llampasi	X	
Marquez Pacheco	X	
Melendez Kohatsu	X	
Muñoz Garcia	X	
Olano Silva	X	
Queuña Diaz	X	
Ramirez Mio	X	
Ruiz Abarca	X	
Sarmiento Diaz	X	
Terry Ramos	X	
Velasquez Lopez Raygada	X	
Winstanley Patio	X	
<b>TOTAL</b>	<b>20</b>	
<b>Historial del sistema</b>		

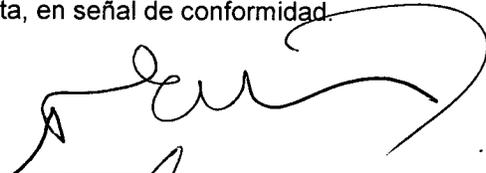
11

sezeta - 2017-02-16 10:32:41 - 10.0.14.70 ||||| cguarniz - 2017-02-16 10:33:24 - 10.6.1.68 ||||| pmelendez - 2017-02-16 10:36:01 - 10.6.1.55 ||||| lramirez - 2017-02-16 10:36:33 - 10.0.14.128 ||||| rqueuna - 2017-02-16 10:45:18 - 10.0.14.156 ||||| jsarmiento - 2017-02-16 11:11:16 - 10.0.14.72 ||||| ewinstanley - 2017-02-16 11:27:11 - 10.6.1.39 ||||| lamico - 2017-02-16 11:28:32 - 10.0.14.238 ||||| mhuaman - 2017-02-16 11:30:02 - 10.6.1.38 ||||| rbarrantes - 2017-02-16 11:42:03 - 10.6.1.85 ||||| zolano - 2017-02-16 11:42:44 - 10.0.14.17 ||||| rruiz - 2017-02-16 11:46:48 - 10.6.1.84 ||||| gfalconi - 2017-02-16 12:16:56 - 10.0.14.225 ||||| mhuertas - 2017-02-16 13:01:49 - 10.0.14.31 ||||| dmunoz - 2017-02-16 13:50:59 - 10.6.1.53 ||||| pvelasquez - 2017-02-16 14:11:10 - 10.0.14.139 ||||| rizaguirre - 2017-02-16 14:57:45 - 10.0.14.223 ||||| vcastaneda - 2017-02-16 15:14:46 - 10.0.14.26 ||||| cterry - 2017-02-16 15:53:30 - 10.6.1.54 ||||| gmarquez - 2017-02-16 15:54:44 - 10.6.1.24 |||||

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes) y que la presente acta consta de catorce folios, lo que incluye al reporte del "Sistema de Votación vía Web".

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



Sergio Ezeta Carpio



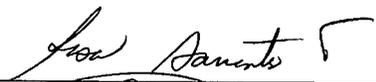
Víctor Castañeda Altamirano



Raúl Queuña Díaz



Lorena Amico de las Casas



Rosa Barrantes Takata



Marco Huamán Sialer



Doris Muñoz García



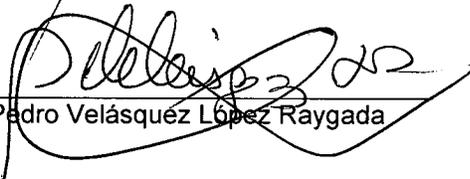
Roxana Ruiz Abarca



Gary Falconí Sinche



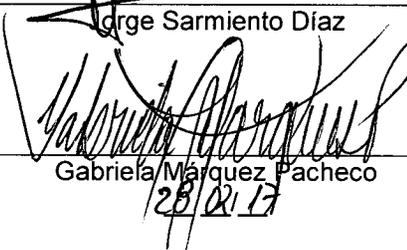
Luis Ramírez Mío



Pedro Velásquez López Raygada



Jorge Sarmiento Díaz



28/01/17

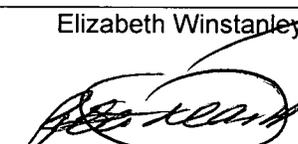
Gabriela Márquez Pacheco



Carmen Terry Ramos

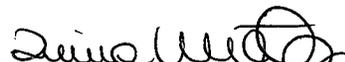


Elizabeth Winstanley Pati

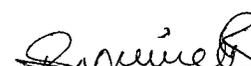


Patricia Meléndez Kohatsu

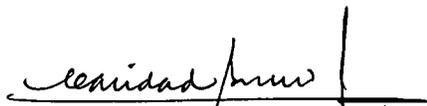
28/01/2017



Cristina Huertas Lizarzaburu



Rossana Vazguirre Llampasi



Caridad Guarníz Cabell



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2017-03

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA: DETERMINAR SI A PARTIR DE LA VIGENCIA DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF PROCEDE MODIFICAR MEDIANTE DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA LA OPCIÓN REFERIDA AL DESTINO DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIGNADO EN LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL, LUEGO DE LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE DICHOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Conforme con lo previsto por el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinan con arreglo a los sistemas regulados por dicha norma.

A su vez, el segundo párrafo del artículo 87° de la citada ley señala que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado; y, que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Los incisos b) y c) del artículo 88° de la citada ley, prevén que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto, entre otros, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo; y, los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas.

El inciso a) del artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 194-1999-EF y Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que los conceptos previstos por el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el impuesto y que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores y los pagos a cuenta.

Según el artículo 55° del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF<sup>1</sup>, para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones:

- 1) Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría;

---

<sup>1</sup> Decreto Supremo vigente desde el 14 de febrero de 2003.



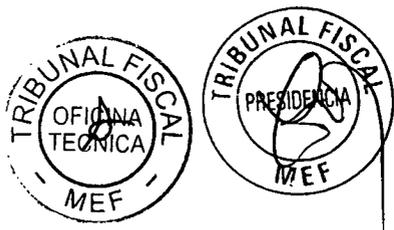
- 2) Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito;
- 3) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo; precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional;
- 4) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo, y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.

Sobre el particular, se aprecia que ejercida la opción por parte del contribuyente de la aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada donde se consignó dicho saldo, en determinados casos aquél modifica su opción por la de devolución del saldo no compensado mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta Anual, situación que también puede ocurrir en sentido inverso. Así, por ejemplo, si en un inicio se eligió la "devolución" del saldo, ello es modificado para que el saldo que no ha sido materia de devolución sea compensado conforme con las normas que regulan la aplicación del saldo a favor.

Al respecto, se suscitan tres interpretaciones, según la primera, a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, en el caso que hubiese optado por la compensación, una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva y que no haya sido compensado con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior. Siendo que si se hubiese optado por la devolución, no procede modificar la opción mediante declaración jurada rectificatoria una vez presentada la solicitud de devolución o si se hubiese cancelado algún pago a cuenta del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento operó a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo.

Por otro lado, conforme con la segunda interpretación, es posible la modificación de la opción elegida siempre que se trate de un saldo no devuelto o no compensado y que la declaración jurada rectificatoria surta efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario, pues las normas que regulan el Impuesto a la Renta no prevén alguna limitación en cuanto a la posibilidad de modificar la opción, siendo que la obligación a la que hace referencia el citado artículo 55° está relacionada a la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta mientras el contribuyente no rectifique su declaración jurada.

Por su parte, según la tercera interpretación, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF y una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada anual respectiva, no procede modificar



mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor. En tal sentido, si se hubiese elegido la opción de compensación, ésta deberá mantenerse hasta la presentación de la siguiente declaración jurada anual del impuesto, siendo que en el caso de haberse elegido la opción de devolución, y no haberse ejercido ésta, podrá solicitarse en cualquier momento la compensación a pedido de parte, de conformidad con el numeral 3 del artículo 40° del Código Tributario.

En ese sentido debe determinarse si la modificación de la opción es procedente a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF.

Amerita llevar el presente tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, el cual establece lo siguiente:

*"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, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, 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 señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano."*

*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".*

## II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

## III. PROPUESTAS

### 3.1. PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

A partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la



Renta, en el caso que hubiese optado por la compensación, una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva y que no haya sido compensado con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior. Si se hubiese optado por la devolución, no procede modificar la opción mediante declaración jurada rectificatoria una vez presentada la solicitud de devolución o si se hubiese cancelado algún pago a cuenta del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento operó a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo.

## FUNDAMENTO

Conforme con lo previsto por el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinan con arreglo a los sistemas regulados por dicha norma.

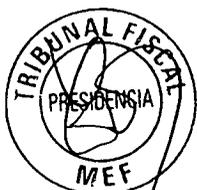
Por su parte, el artículo 87° de la citada ley señala que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración.

El segundo párrafo de dicha norma agrega que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Asimismo, dispone que los contribuyentes que así lo prefieran, podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT<sup>2</sup>.

Por otro lado el artículo 88° de la citada norma, modificada por la Ley N° 28655, señala que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:

- a) Las retenciones y las percepciones sufridas con carácter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaración. En los casos de retenciones y percepciones realizadas a sujetos generadores de rentas de tercera categoría, éstos podrán deducirlas del Impuesto incluso cuando correspondan a rentas devengadas en ejercicios gravables anteriores al que corresponda la declaración.
- b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo.

<sup>2</sup> Cabe mencionar que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 979 (1 de enero de 2008), publicado el 15 de marzo de 2007, se incorporó un tercer párrafo a este artículo, según el cual: *"Se considera válida, por excepción, la aplicación efectuada contra los pagos a cuenta, del saldo a favor determinado en la declaración jurada anual que ha sido objeto de sustitución, cuando el saldo a favor consignado en la declaración sustitutoria permita cubrir total o parcialmente dicha aplicación. En los casos que el saldo a favor consignado en la declaración sustitutoria sólo permita cubrir de manera parcial la aplicación efectuada, ésta resultará válida únicamente por el monto que resulte cubierto con dicho saldo a favor"*.



- c) Los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. La existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia.
- d) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna<sup>3</sup>.

A su vez, el artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 194-1999-EF y 134-2004-EF, señalaba que los conceptos previstos en el artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen crédito contra el Impuesto y que a fin de aplicar lo dispuesto en el artículo en mención, se observarán las siguientes disposiciones:

a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que se señala:

1. El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera.
2. El crédito por reinversión.
3. Otros créditos sin derecho a devolución.
4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores. Contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría.
5. Los pagos a cuenta del Impuesto.
6. El Impuesto percibido.
7. El Impuesto retenido. Tratándose de retenciones efectuadas sobre rentas devengadas, el Impuesto retenido sólo podrá deducirse en el ejercicio en que dichas rentas sean puestas a disposición del contribuyente y siempre que se descuente de las mismas los importes retenidos.
8. Otros créditos con derecho a devolución.

Por su parte, el inciso b) de la citada norma señala que los contribuyentes podrán compensar sus pagos a cuenta en forma total o parcial, aplicando los saldos a su favor a que se refiere el inciso c) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las deducciones por percepciones, retenciones y créditos que procedan, según lo previsto por los incisos a) y b) del mismo artículo.

Asimismo, el inciso c) dispone que las percepciones, retenciones y créditos contemplados por los incisos a), b) y c) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, sólo se podrán aplicar a los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en el que se produjeron los hechos que los originan.

<sup>3</sup> El inciso d) fue derogado por la Primera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto de 2002.



De otro lado, según el artículo 55° del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF<sup>4</sup>, para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones:

1. Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría.
2. Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito.
3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo; precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.
4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo, y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.
5. Los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

De acuerdo con la normativa glosada, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que deviniesen en exceso al presentarse la declaración jurada anual del referido impuesto, entre otros, constituyen un crédito contra futuros pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada anual o contra el Impuesto a la Renta anual, solo en caso que el contribuyente consigne en dicha declaración que opta por su compensación contra los pagos a cuenta venideros.

En efecto, como se desprende de los artículos 87° y 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 4 del inciso a) del artículo 52° y los numerales 3 y 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al crédito tributario compensable contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se le denomina saldo a favor originado en el ejercicio inmediato anterior y debe ser compensado contra aquellos cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada anual en la que se acreditaron o contra el Impuesto a la Renta insoluto, en tanto no se hubiera optado y solicitado su devolución.

En cuanto a la compensación del saldo a favor contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe mencionar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 205-4-2001, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que de conformidad con lo previsto por el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el saldo del ejercicio anterior solamente puede ser compensado contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual.

<sup>4</sup> Decreto Supremo vigente desde el 14 de febrero de 2003.



Asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06069-6-2005 y 00570-1-2006, se ha señalado que conforme con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la forma en que operará la compensación del saldo a favor contra los pagos a cuenta es en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente.

En este sentido, se considera que a nivel normativo y jurisprudencial se ha establecido un orden para compensar el saldo a favor generado por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta abonados en exceso<sup>5</sup>. En tal sentido, dada la previsión del numeral 3 del artículo 55° del citado reglamento, según el cual, el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior debe ser compensado hasta agotarse, la compensación del saldo a favor proveniente del ejercicio inmediato anterior se debe efectuar contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente al de presentación de la declaración jurada anual en el cual se acreditó dicho saldo y que no pudieron ser compensados con el saldo a favor del periodo precedente al anterior, así como contra el Impuesto a la Renta anual insoluto, determinándose normativamente la forma en la que operará la referida compensación cuando no se hubiera elegido la opción de devolución, esto es, en forma inmediata.

En efecto, de lo dispuesto por las citadas normas, se advierte que una vez que en la declaración jurada anual se elige la opción de "compensar", resulta obligatorio respetar el orden fijado normativamente. Así por ejemplo, el contribuyente se encuentra impedido de cancelar en efectivo un pago a cuenta que es pasible de ser compensado con el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior para luego compensar los siguientes pagos a cuenta con el saldo a favor proveniente del ejercicio anterior. En tal sentido, la obligatoriedad a que se ha hecho referencia, imposibilita a los contribuyentes elegir el pago a cuenta a ser compensado.

Ahora bien, transcurrido un nuevo ejercicio y nacida una nueva obligación tributaria vinculada con el Impuesto a la Renta, el saldo a favor proveniente del ejercicio anterior que aún no hubiera sido compensado pasará a ser entonces un saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior, el cual deberá continuar compensándose durante este nuevo ejercicio, inclusive contra el pago a cuenta del mes de enero y continuar su compensación hasta agotarlo, incluso con el saldo por regularizar del Impuesto a la Renta anual.

En relación con el saldo proveniente del ejercicio precedente al anterior cabe precisar que la forma en la que opera la compensación no cambia con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio siguiente al que se generó, sino que debe continuar operando hasta su "agotamiento".

Por consiguiente, la compensación del saldo a favor generado con la presentación de la citada declaración jurada anual, no podría ser inmediata, conforme lo refiere el numeral 4 del artículo 55° del citado reglamento, sino que estará supeditada al agotamiento del saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior mediante su compensación contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes<sup>6</sup> y/o contra el Impuesto a la Renta determinado en la declaración jurada anual respectiva<sup>7</sup>, según lo dispuesto en el numeral 4 del inciso a) del artículo 52° del

<sup>5</sup> Entre otros créditos con derecho a devolución.

<sup>6</sup> Generalmente de enero a marzo de cada año.

<sup>7</sup> Según lo dispuesto por el numeral 4 del inciso a) del artículo 52° del reglamento de la misma norma.



reglamento de la misma norma, en tanto se hubiese determinado la existencia de un Impuesto a la Renta que pudiese ser compensando en su totalidad contra el saldo a favor antes citado, es decir, un saldo adeudado luego de compensar los créditos a que hacen referencia los numerales 1 a 3 del inciso a) del artículo 52° del mencionado reglamento.

En efecto, se considera que el mandato contenido en el numeral 3 del artículo 55° del anotado reglamento, en el sentido que el saldo a favor proveniente del periodo precedente al anterior se compensará "hasta que se agote", debe interpretarse en el sentido que ese medio de extinción de la deuda tributaria debe continuar operando durante todo el ejercicio, aun cuando de acuerdo con el numeral 4 del mismo artículo deba empezar a compensarse el nuevo saldo proveniente del ejercicio inmediato anterior que constase en la declaración jurada anual del mismo ejercicio.

En este punto, es importante resaltar que si bien en los Formularios - Programas de Declaración Telemática a través de los cuales se presentan las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta, una vez que se opta por compensar el saldo a favor con las deudas generadas por los pagos a cuenta o con el Impuesto a la Renta, se consigna en un casillero el saldo a favor del periodo anterior que no hubiese sido compensado contra los respectivos pagos a cuenta<sup>8</sup>, ello no implica que dicho saldo no compensado<sup>9</sup> se convierte en un "nuevo saldo" o en un saldo a favor del periodo en que se incluyó en el referido casillero. Por tanto, si todo o parte del saldo a favor no hubiese sido compensado contra alguna obligación determinada, éste continuará siendo el mismo saldo a favor del periodo precedente al anterior que debe ser compensado hasta agotarse con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sin que el contribuyente tenga la posibilidad de elegir nuevamente que hacer con éste, puesto que la elección ya fue realizada cuando ese saldo se generó.

En ese sentido, se entiende que dicho saldo a favor dejará de existir solo si es totalmente agotado al ser compensado contra los pagos a cuenta del impuesto y el Impuesto a la Renta resultante<sup>10</sup>. Por tanto, si luego de estas dos compensaciones aún existiese un saldo originado en este último ejercicio, éste será considerado el saldo a favor resultante de la nueva declaración jurada anual que acaba de generarse y por tanto, dará lugar a que se pueda optar sobre su destino (devolución o compensación).

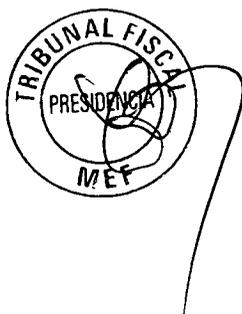
Lo expuesto se corrobora a partir del criterio de diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las N° 04971-2-2009<sup>11</sup>, 18960-1-2011<sup>12</sup>, 06339-1-2013<sup>13</sup>, 06555-8-2014<sup>14</sup>, 08080-4-2013,<sup>15</sup>

<sup>8</sup> Sea que en ese ejercicio se hubiese determinado o no un Impuesto a la Renta por cancelar, luego de compensarse los créditos sin derecho a devolución a que hacen referencia los numerales 1 a 3 del inciso a) del artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>9</sup> Lo que podría suceder, por ejemplo, cuando en un ejercicio se declara un saldo a favor y en el siguiente, se registra una pérdida, por lo que no hay tributo contra el cual compensar el referido saldo a favor.

<sup>10</sup> Luego de compensarse los créditos a que hacen referencia los numerales 1 a 3 del inciso a) del artículo 52° del reglamento antes citado.

<sup>11</sup> En este caso, a efectos de determinar si procede la devolución del saldo a favor solicitada, se señaló que: "*de la revisión de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 se aprecia que el recurrente no obtuvo ingresos en el ejercicio 1999, por lo que el saldo a favor declarado por la suma de S/. 910.00 en ese ejercicio provenía del ejercicio anterior (1998), el que se mantuvo en el ejercicio 1999, materia de la solicitud de devolución. En tal sentido, para efecto de establecer la procedencia de la solicitud de devolución corresponde a continuación analizar la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998*", analizándose si había prescrito la acción de la recurrente para solicitar la devolución del saldo a favor generado en el mencionado ejercicio 1998.



09102-3-2013<sup>16</sup>, 09114-3-2013<sup>17</sup> y 14792-8-2013<sup>18</sup>, en las que a efecto de determinar si procede la devolución del saldo a favor, se analiza la prescripción a partir del ejercicio en el que dicho saldo se originó, independientemente de si fue arrastrado en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios posteriores.

Por lo expuesto, se advierte que las normas que regulan la compensación de los saldos a favor provenientes del periodo anterior o precedente al anterior restringen la disposición que de ellos tienen los contribuyentes.

Ahora, si bien de las normas citadas resulta clara la obligatoriedad de la compensación automática de los pagos a cuenta con el Impuesto a la Renta que nace al final del ejercicio<sup>19</sup>, así como el orden que debe seguir la compensación del saldo a favor proveniente del ejercicio inmediato anterior cuando empieza a operar, debe analizarse si es obligatoria también la compensación del remanente de la primera compensación mencionada<sup>20</sup> hasta su agotamiento, la que califica como efectuada a solicitud de parte<sup>21</sup>, cuando es elegida por el contribuyente al presentar la declaración jurada a anual correspondiente.

<sup>12</sup> En esta resolución se señaló que "independientemente de la opción marcada por la recurrente en sus declaraciones juradas de 1999 a 2002, el saldo consignado en la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2002 es el mismo saldo del ejercicio generado al ejercicio 1999, es decir, se trata del mismo saldo".

<sup>13</sup> En esta resolución se indicó que: "de la revisión de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, se observa que la recurrente no obtuvo ingresos en el ejercicio 2007, por lo que el saldo a favor declarado por la suma de S/. 16 075,00 en ese ejercicio provenía del saldo a favor del ejercicio 2002, consignado en la declaración jurada anual de Impuesto a la Renta de este último ejercicio, de acuerdo con lo consignado por la recurrente a las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 a 2007, en las que se advierte que el saldo a favor del ejercicio 2002 fue consignado en los siguientes ejercicios hasta el 2007, materia de la solicitud de devolución. En tal sentido, para efecto de establecer la procedencia de la solicitud de devolución corresponde a continuación analizar la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002".

<sup>14</sup> Se indica en esta resolución que: "se advierte que la recurrente solicitó la devolución del saldo a favor obtenido en el ejercicio 2009, y que el referido crédito provenía del arrastre del saldo a favor declarado en el ejercicio 2007".

<sup>15</sup> En esta resolución se señaló que: "es del caso señalar que si bien la recurrente refiere que se trata de un saldo que corresponde al ejercicio gravable 2008, éste no ha sido determinado en dicho ejercicio sino proviene de ejercicios anteriores, por lo que resulta arreglado a ley lo establecido por la Administración, considerando que si bien la recurrente presentó una declaración rectificatoria de la declaración del ejercicio gravable 2006, en la que consignó el saldo en mención, la indicada declaración se presentó con posterioridad al vencimiento del plazo de prescripción".

<sup>16</sup> En este caso se había solicitado la devolución del saldo a favor por el ejercicio 2005, señalándose que: "carece de objeto verificar la opción consignada por el recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, toda vez que el importe solicitado en devolución no se originó en dicho periodo".

<sup>17</sup> En este caso se solicitó la devolución de pagos en exceso por el ejercicio 2008, señalándose que: "el "saldo a favor del contribuyente" declarado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, de la que parte la recurrente para solicitar la devolución del importe ascendente a S/. 46 410,00, carece de sustento al no haber surtido efecto la declaración rectificatoria del ejercicio 2005 en que se originó dicho saldo a favor, y en este orden de ideas, la denegatoria de la devolución solicitada se encuentra conforme a ley".

<sup>18</sup> En esta resolución se indicó que: "se advierte que el monto consignado por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 como saldo a favor del período anterior, cuya devolución solicita, provenía del saldo a favor del ejercicio 2005, el cual fue arrastrado mediante las declaraciones juradas rectificatorias efectuadas por el anotado tributo de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009".

<sup>19</sup> Conforme con el numeral 1) del artículo 40º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, podrá realizarse compensación automática únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.

<sup>20</sup> Se trata del supuesto que se presenta cuando luego de compensar los pagos a cuenta del ejercicio con el Impuesto a la Renta determinado en la declaración jurada anual, resulta un remanente.

<sup>21</sup> Conforme con el numeral 3) del artículo 40º del Código Tributario, la compensación a solicitud de parte deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale.



Al respecto, como se ha mencionado, conforme con los numerales 3 y 4 del artículo 55° del citado reglamento, el saldo a favor proveniente del ejercicio inmediato anterior debe ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite su devolución y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, siendo que el saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En tal sentido, según las normas reseñadas, si no se hubiese optado por solicitar la devolución de dicho saldo<sup>22</sup> y por tanto, se hubiese optado por marcar la opción referida a la compensación y ésta en efecto, se hubiera producido, por ejemplo, con el vencimiento del plazo para el pago voluntario del pago a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada anual respectiva<sup>23</sup>, estos deberán seguir ese camino, es decir, deberán ser necesariamente compensados, hasta que se agoten.

Sobre el particular, se considera que dichas normas reglamentarias prevén una restricción adicional para la disposición de los créditos con que contase el contribuyente, la que les impide, una vez elegida la opción de compensar y empezado a producirse ésta, alterar esa elección y optar por la devolución de los saldos a favor generados en el ejercicio anterior o precedente al anterior a través de la presentación de una declaración rectificatoria, ya que se ha dispuesto normativamente que esa compensación se debe efectuar hasta agotar el crédito.

En este punto cabe precisar que aun cuando el numeral 4 del artículo 55° del anotado reglamento no especifique que el saldo proveniente del ejercicio inmediato anterior debe ser compensado hasta su agotamiento, como sí lo hace el numeral 3 de la misma norma<sup>24</sup> en relación con el proveniente del ejercicio precedente al anterior, se considera que no podría interpretarse que dicha norma otorga un tratamiento diferente según el ejercicio del que provenga el saldo (ejercicio anterior o precedente al anterior), ya que al 1 de enero de cada año el saldo a favor del periodo anterior, se convierte automáticamente en el saldo a favor del periodo precedente a anterior para los pagos a cuenta cuya obligación nacerá desde esa fecha, es decir, desde enero de cada año.

En tal sentido, al tratarse del mismo crédito que al 1 de enero pasó de ser considerado saldo a favor del periodo anterior a saldo a favor del periodo precedente al anterior, no puede otorgársele un trato distinto y en consecuencia, permitirse la devolución del saldo a favor del ejercicio anterior cuando se hubiese marcado la opción 2 en el casillero correspondiente de la declaración jurada anual y empezado a producirse la compensación, pero no poder solicitarse la devolución del saldo a favor del ejercicio precedente al anterior, al existir norma expresa que obliga su compensación hasta su agotamiento.

En este punto resulta importante señalar que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se aprecia que conforme con lo dispuesto en la norma reglamentaria, habiéndose ejercido la opción

<sup>22</sup> Marcando la opción 1 en el casillero correspondiente de la declaración jurada anual respectiva.

<sup>23</sup> O cualquier otro pago a cuenta cuya fecha de vencimiento opere a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración jurada anual respectiva que no hubiese sido compensado con el saldo a favor del ejercicio inmediato anterior.

<sup>24</sup> Según el cual, el saldo a favor acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.



de compensar el saldo a favor del ejercicio anterior y concluido el plazo del pago a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo, es obligación de los contribuyentes proceder a hacerlo, esto es, no es posible omitir consignar dicho saldo en las declaraciones juradas mensuales por los pagos a cuenta mensuales correspondientes<sup>25</sup>.

En efecto, se considera que cuando en la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 205-4-2001 se señala que los contribuyentes que así lo prefieran podrán compensar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT, se está haciendo referencia a los pagos a cuenta, que no habiendo sido materia de compensación con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior, vencieran a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual, habiéndose dejado sentado en las anotadas Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06069-6-2005 y 00570-1-2006, que la forma en que opera la compensación del saldo a favor contra los pagos a cuenta a partir de la modificación del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto al a Renta, dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, es una obligación y no una facultad del contribuyente, lo que determina que si el contribuyente cancelase en efectivo un pago a cuenta, cuando contando con un saldo a favor ha elegido la opción 2 en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, ese pago en efectivo deviene en un pago en exceso<sup>26</sup>.

En ese sentido, de las citadas normas se deduce que una vez ejercida la decisión de compensar el saldo a favor del periodo anterior<sup>27</sup>, e iniciada la compensación con el vencimiento del plazo para el pago de los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo, esta necesariamente debe

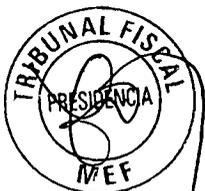
<sup>25</sup> Así por ejemplo, en el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01874-2-2016, referida a la impugnación de una orden de pago girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, se señaló que el saldo a favor del ejercicio 2007 debía aplicarse a los pagos a cuenta del ejercicio 2008, siendo que al restar un saldo, correspondía que dicho excedente se aplicara a los pagos a cuenta de enero y febrero del ejercicio 2009.

Por su parte, en el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3099-8-2015, referida a la impugnación de una orden de pago girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, se reliquidó el arrastre del saldo a favor del ejercicio 2011. Al respecto, se señaló que la recurrente estaba obligada a compensar el saldo a favor proveniente del ejercicio 2011 a partir del pago a cuenta del mes de marzo de 2012 a diciembre del mismo ejercicio y, al verificarse que no se había agotado dicho saldo al efectuarse tal compensación, correspondía aplicarlo (considerándolo ahora como saldo proveniente del ejercicio precedente al anterior) contra el pago a cuenta de enero de 2013, lo que no había hecho la recurrente, precisándose además que contra dicho pago a cuenta, debía aplicarse en primer término el crédito por saldo a favor del ejercicio 2011.

Por su parte, en el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 665-1-2016, referida a la impugnación de una orden de pago girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, se señaló que con motivo de la modificación efectuada al artículo 55° por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, la forma de aplicación del saldo a favor sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente. Se agregó que en dicho caso, en el ejercicio 2006, no correspondía la aplicación del importe de S/. 27,867.00 por concepto de pagos a cuenta mensuales, sino el importe de S/. 19,001.00, al considerar que el saldo a favor de la contribuyente declarado en el ejercicio 2004 debió ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2005 a febrero de 2006, lo que no hizo la recurrente.

<sup>26</sup> Por su parte, en la citada Resolución N° 03099-8-2015 se ha señalado que *"las normas del Impuesto a la Renta, anteriormente glosadas, han previsto un orden de prelación de los créditos aplicados contra los pagos a cuenta mensuales, así como la regularización del Impuesto a la Renta anual y la oportunidad en que dichos créditos deben compensarse, siendo que ello no implica que se desconozca el derecho de los contribuyentes de aplicar como crédito contra futuros pagos a cuenta o contra la regularización del Impuesto a la Renta, el saldo del ejercicio anterior, sino que se ha dispuesto en forma expresa la obligatoriedad de aplicar dicho crédito según el orden que en ellas se ha establecido"*.

<sup>27</sup> Marcando la opción 2 en el casillero correspondiente de la declaración jurada anual respectiva.



operar en el orden establecido en el citado reglamento, salvo que algunos de los pagos a cuenta en cuestión se hubieran sido extinguido por compensación con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior, el que según las mismas normas, debe compensarse hasta agotarse. Por consiguiente, según las citadas normas, no resulta posible modificar esta elección a través de la presentación de una declaración jurada rectificatoria, por lo que dichos saldos deberán ser necesariamente compensados bajo la forma y condiciones antes descritas.

De otro lado, si al presentar la declaración jurada anual del impuesto se optase por la devolución del saldo a favor del periodo anterior y ello se materializara con la presentación de una solicitud de devolución<sup>28</sup>, esta opción no podrá ser alterada, conforme con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1402-3-2016.

Al respecto, se considera que en caso se permitiese modificar la elección tomada a través de la presentación de una declaración jurada rectificatoria<sup>29</sup>, no se cumpliría la finalidad de las disposiciones del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el sentido que la compensación debe producirse en forma automática, obligatoria y en un orden específico.

En este punto es importante resaltar que cuando los incisos 3 y 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta hacen referencia a que opera la compensación cuando no se hubiera solicitado la devolución del saldo a favor, se debe entender que, en tanto es necesario consignar en el casillero correspondiente alguna de las dos opciones respectivas, la elección debe hacerse necesariamente en la declaración jurada anual respectiva, lo que no impide que esa elección pueda ratificarse<sup>30</sup>, pero sí impide, una vez efectivizada esa opción, alterarla sin respetar el orden fijado por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, o incluso el anticipo adicional del Impuesto a la Renta.

Así, por ejemplo, si elegida la opción de compensar, se modificara ésta a través de una declaración jurada rectificatoria luego de haberse producido la compensación del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior, ello implicaría permitir la devolución de dicho saldo sin haberlo agotado. Igualmente, elegida la opción de devolución, si se modificara ésta a través de una declaración jurada rectificatoria y se pretendiera compensar dicho saldo a partir del pago cuenta del Impuesto a la Renta que el contribuyente desee, se incumpliría el orden fijado por las normas citadas.

<sup>28</sup> Al respecto se considera que otra forma de hacer efectiva la opción de devolución del saldo a favor es no utilizar dicho saldo como crédito al declarar los pagos a cuenta contra los que podría haberse compensado (esto es, los que no han sido compensados con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior), efectuando la cancelación en efectivo. En efecto, si ello no se considerara así, el pago correctamente realizado por un pago a cuenta podría devenir en uno efectuado en exceso si es que posteriormente se presentara una declaración jurada rectificatoria mediante la que se altere la opción de devolución por la de compensación, lo que no está permitido por el tercer párrafo del artículo 40° del Código Tributario, según el cual: "se entiende por deuda tributaria materia de compensación a que se refieren los numerales 2. y 3. del primer párrafo del presente artículo, al tributo o multa insolutos a la fecha de vencimiento o de la comisión o, en su defecto, detección de la infracción, respectivamente, o al saldo pendiente de pago de la deuda tributaria, según corresponda".

<sup>29</sup> El artículo 88° del Código Tributario, señala que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma y que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

<sup>30</sup> Por ejemplo, en el caso de optar por la devolución, presentando la respectiva solicitud.



Lo señalado no impide que la opción de devolución deba ratificarse a través de la presentación de una solicitud no contenciosa. En efecto, lo que se impide es que, una vez ejercida esa opción, sea alterada y se solicite la compensación contra cualquier pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Conforme con lo expuesto, si bien en las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta se manifiesta la voluntad del contribuyente de optar por la devolución o la compensación del saldo a favor del periodo anterior contra los pagos a cuenta o contra el citado impuesto y ésta, en principio, no puede ser alterada, si dicha manifestación no se materializa con la ocurrencia de un suceso posterior que consolide dicha opción, esta sí puede ser alterada.

En esa línea, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01402-3-2016, ha señalado que: "...los contribuyentes tienen la posibilidad de optar por solicitar la devolución del saldo a favor generado en un determinado ejercicio, o aplicarlo contra futuros pagos posteriores a la presentación de la respectiva declaración anual, para lo cual deben marcar las opciones 1 ó 2 en el casillero correspondiente de la declaración anual en que se determinó dicho saldo". A ello se agregó que de haberse optado expresamente por la devolución del saldo a favor y presentado la solicitud respectiva, no procede aplicar el mismo saldo contra el impuesto resultante de los ejercicios siguientes, indicándose además que con la presentación de la solicitud de devolución, la voluntad expresa del contribuyente de tramitar la devolución queda corroborada. En tal sentido, se considera que una vez elegida la opción y ejercida ésta, no es posible cambio alguno.

En efecto, según se aprecia en la citada resolución, en caso el contribuyente hubiese optado por la devolución consignando ello en el casillero correspondiente de la declaración jurada anual correspondiente, no puede afirmarse que esta elección no puede ser modificada en ningún caso, toda vez que en tanto ésta no se haya consolidado al producirse ciertas condiciones, como la presentación de una solicitud de devolución o mientras no se hubiese cancelado algún pago a cuenta del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento operó a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo<sup>31</sup>, sí podrá alterarse, por ejemplo, a través de una declaración jurada rectificatoria.

Asimismo, si el contribuyente optó por la compensación del saldo a favor (opción 2), ésta se materializará con el vencimiento del plazo de los pagos a cuenta, que no habiendo sido compensados con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior, se produjesen a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo, por lo que antes del vencimiento de dicho plazo, el contribuyente sí podría modificar la opción previamente elegida.

A partir de lo expuesto, se considera que si fuera de estos supuestos se permitiese modificar la opción que se eligió al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, ello implicaría alterar el orden previsto por las normas a efecto de compensar los créditos existentes contra dicho impuesto, orden que es de obligatorio cumplimiento, lo que conforme con la presente interpretación, vulneraría los numerales 3 y 4 del artículo 55° del citado reglamento de la Ley del Impuesto la Renta.

Por tanto, se concluye que a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, en el caso que hubiese optado por la compensación, una vez que

<sup>31</sup> Véase la nota anterior referida a las formas de materializar la opción de devolución.



venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva y que no haya sido compensado con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior. Si se hubiese optado por la devolución, no procede modificar la opción mediante declaración jurada rectificatoria una vez presentada la solicitud de devolución o si se hubiese cancelado algún pago a cuenta del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento operó a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo.

### 3.2. PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

Procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta consignado en la declaración jurada anual. En tal sentido, si se eligió la opción de compensación contra los pagos a cuenta del referido impuesto, puede modificarse ésta para pedir la devolución del saldo no compensado. Asimismo, si se eligió la opción de devolución, puede modificarse ésta para que el saldo que no ha sido materia de devolución sea compensado contra los pagos a cuenta. Ello procederá en la medida que la declaración jurada rectificatoria surta efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario.

#### FUNDAMENTO

El artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prescribe que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma, siendo que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Asimismo, dispone que transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

En cuanto a los efectos de la declaración jurada rectificatoria, el citado artículo prevé que ésta surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación y que en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta días hábiles siguientes a su presentación, la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

Dicha norma también señala que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.

Como se aprecia de la citada norma, las referidas declaraciones pueden ser rectificadas mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción y sus efectos dependerán de si mediante ellas se determina mayor, igual o menor obligación tributaria. Así por ejemplo, si la rectificación de una declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, como es la declaración jurada



anual del Impuesto a la Renta, es presentada dentro del plazo de prescripción y determina mayor obligación tributaria, surtirá efectos con su presentación, aun cuando haya culminado el proceso de verificación o fiscalización<sup>32</sup>. Por su parte, en el caso de determinarse una menor obligación tributaria, surtirá efectos si transcurrido el plazo previsto, la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de verificación o fiscalización posterior, pero no surtirá efectos si es presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización.

A partir de dicha norma, se advierte que a fin de establecer si una declaración rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta ha surtido efectos, lo primordial a tener en cuenta es el momento de presentación y si mediante ésta se determina mayor, igual o menor obligación tributaria. En tal sentido, en cuanto a los datos materia de declaración, se considera que a través de una declaración jurada rectificatoria pueden modificarse cualquiera de los datos que la Administración Tributaria haya incluido en el formato de declaración, siempre que la ley no disponga lo contrario.

Por otro lado, conforme con los incisos b) y c) del artículo 92° del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los deudores tributarios tienen derecho, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes y a sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia.

Al respecto, se considera que ante la existencia de un pago en exceso o un pago indebido, existe la posibilidad de que dicho saldo sea en parte compensado y en parte devuelto, esto es, que las opciones no son excluyentes entre sí.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y que la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Asimismo, indica que los contribuyentes que así lo prefieran, podrán aplicar<sup>33</sup> las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> En caso de determinarse igual obligación tributaria surtirá efectos con su presentación, pero no surtirá efectos si es presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto por el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización.

<sup>33</sup> Como se aprecia si bien la ley hace referencia al término "aplicar", en el reglamento se utiliza la expresión "compensar". En tal sentido, el uso de cada una de estas palabras es indistinto y equivalente.

<sup>34</sup> Sobre el particular, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 205-4-2001, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que: "De conformidad con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el saldo del ejercicio anterior solamente puede ser aplicado contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual". En dicha resolución se señaló además que si bien el numeral 4) del artículo 55° del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, permitía la aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta cuyo plazo no hubiese vencido al momento de la presentación de la declaración jurada, el artículo 87° citado excluía expresamente tal posibilidad.



Asimismo, los incisos b) y c) del artículo 88° de la citada ley, prevén que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79° de la misma ley, deducirán de su impuesto, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo así como los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. Se agrega que la existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia.

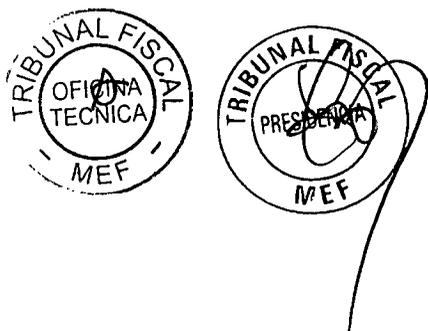
Ahora bien, conforme con el artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, publicado el 5 de octubre de 2004, los conceptos previstos por el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el Impuesto, siendo que al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores, y los pagos a cuenta del impuesto, precisándose que contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría.

En relación con la aplicación de créditos tributarios, el artículo 55° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 045-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001, establecía que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones:

1. Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría.
2. La compensación de saldos a favor se deberá aplicar con anterioridad a cualquier otro crédito.
3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, podrá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.
4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior podrá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

El referido artículo 55° fue modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, estableciéndose que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones:

1. Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría.
2. Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito.
3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.
4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo



vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.

5. Los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

En relación con la aplicación de estas normas, existen casos en los que los contribuyentes, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con lo previsto por el artículo 88° del Código Tributario, modifican la opción referida al destino del saldo a favor que había sido previamente elegida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. Así, por ejemplo, si en un inicio se eligió la "devolución" del saldo, ello es modificado para que el saldo no devuelto sea compensado conforme con las normas que regulan la aplicación de los saldos a favor. Igualmente, se presentan casos en los que originalmente se optó por la compensación, lo que es modificado por la devolución del saldo no compensado.

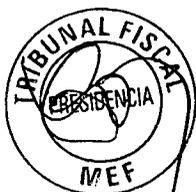
En tal sentido, corresponde analizar si a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dichas modificaciones son procedentes.

Al respecto, se considera que conforme con el texto del citado artículo 87°, cuando el monto de los pagos a cuenta excede del impuesto que corresponda abonar al contribuyente, se establece como regla principal la devolución de dicho exceso, siendo que la compensación es una opción que la norma brinda al contribuyente en caso que así lo prefiera, esto es, una facilidad, lo que es concordante con el artículo 92° del Código Tributario, que prevé el derecho de los administrados a solicitar la devolución de lo pagado en forma indebida o en exceso.

Asimismo, se aprecia que dicha norma no prevé limitación alguna en cuanto a la posibilidad de que dicho saldo sea en parte devuelto y en parte compensado, modificándose la opción elegida en la declaración jurada anual, puesto que ello podría implicar que se restrinja el derecho del contribuyente a solicitar la devolución de un pago realizado en forma indebida o en exceso, siendo que de haberse querido establecer alguna restricción a tal derecho, dicha limitación debió ser prevista por la ley de forma expresa.

Así, se considera que si la ley brinda opciones al contribuyente referidas al ejercicio de sus derechos, sólo podría limitarse el cambio de opción mediante una disposición legal expresa, tal como sucede en el caso del arrastre de pérdidas regulado por el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, que prevé dos sistemas a elegir, y en el que se ha señalado expresamente que efectuada la elección de cualquiera de ambas opciones, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo que se agoten las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, limitación que no se ha previsto en el caso del saldo a favor.

Por otro lado, en relación con la norma reglamentaria, se aprecia que antes de la modificación del artículo 55° por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, los numerales 3) y 4) del citado artículo regulaban la aplicación del saldo a favor en términos de posibilidad. En efecto, en cuanto al saldo originado en el ejercicio precedente al anterior, se estableció que "*podrá ser compensado*" contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo, mientras que respecto del generado en el ejercicio inmediato anterior, se indicó que "*podrá ser compensado*" solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a



cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

A partir de la modificación prevista por el anotado decreto supremo, los referidos numerales ya no hacían referencia a una posibilidad sino a una obligación. En tal sentido, se señala que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, por el cual no se haya solicitado devolución, *"deberá ser compensado"* contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo, añadiéndose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional. Por su parte, se prevé que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior *"deberá ser compensado"* sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, agregándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.

Al respecto, en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, como las N° 06069-6-2005 y 00570-1-2006<sup>35</sup>, se ha señalado que conforme con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente, siendo que si bien en dichas resoluciones se hace referencia a la mencionada obligación, ello está relacionado con la forma en la que debe realizarse la compensación cuando se ha elegido la opción de compensar, lo que no implica impedimento para modificar dicha elección rectificándose la declaración jurada anual. En efecto, dichas resoluciones tratan acerca de la forma de aplicación del saldo a compensar.

Ello se aprecia, por ejemplo, en lo señalado en Resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las N° 10114-4-2013 y 08765-8-2014, en las que se ha indicado que la facultad que otorga el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, está referida a solicitar la devolución de los pagos a cuenta efectuados en exceso del ejercicio o disponer su aplicación contra futuros pagos a cuenta, siendo que una vez ejercida la opción de compensar dichos pagos, es el reglamento el que establece su obligatoriedad hasta que se agoten. Así, en ambas resoluciones se señala que: *"...con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (...), la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta (...) sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente"* (énfasis agregado). Como se desprende de las citadas resoluciones, si se ejerció la opción de aplicar el saldo a favor contra los pagos a cuenta, existe la obligación de seguir la forma prevista por el artículo 55° del Reglamento. Esto es, en dichas resoluciones no se señala que una vez ejercida dicha opción, ésta no puede modificarse a través de una declaración jurada rectificatoria y pedir la devolución (de lo no aplicado). Cabe precisar además que en los casos resueltos por dichas

<sup>35</sup> En el caso de la RTF N° 6069-5-2005, la recurrente alegó que no debía exigírsele el pago de una orden de pago girada por el pago a cuenta de marzo de 2004 puesto que tendría un saldo a favor del ejercicio 2002. Al respecto, se señaló que al haberse presentado la declaración jurada anual del año 2002 el 31 de marzo de 2003, el saldo a favor podía ser aplicado a partir del pago a cuenta de marzo de 2003 y se precisó además que el saldo a favor del ejercicio 2003, declarado el 1 de abril de 2004, sólo podía ser aplicado a partir del pago a cuenta de abril de 2004, por lo que no era susceptible de aplicarse al de marzo de 2004. Por su parte, en el caso de la RTF N° 570-1-2006, la recurrente pretendía aplicar el saldo a favor del ejercicio 2003 (declarado el 1 de abril de 2004) al pago a cuenta de enero de 2004, declarado en febrero de dicho año. En tal sentido, se señaló que el referido saldo a favor del ejercicio 2003 sólo podía ser aplicado a partir del pago a cuenta de abril de 2004, cuyo vencimiento operó en mayo.



resoluciones no se presentó una declaración jurada rectificatoria con el fin de modificar la opción relativa al saldo a favor, siendo que si bien se hizo referencia a la obligatoriedad de la forma de aplicar el saldo a favor contra los pagos a cuenta, ello es señalado a fin de determinar su correcto arrastre (RTF N° 10114-4-2013) o para desconocer compensaciones efectuadas con otros créditos antes que con el saldo a favor (RTF N° 8765-8-2014). En tal sentido, la norma reglamentaria está referida a la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta en caso que se haya ejercido dicha opción y no se haya solicitado la devolución, siendo que ello no es impedimento para que el contribuyente rectifique su declaración jurada anual y modifique la opción elegida.

Cabe precisar que si bien el numeral 3 antes citado señala que la compensación del saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, "hasta agotarlo", se entiende que ello debe ser cumplido de dicha forma siempre que se haya escogido la opción de compensar y que ésta no haya sido modificada a través de una declaración rectificatoria. Esto es, no se considera que dicha norma limite el derecho del contribuyente de cambiar la opción elegida en la declaración jurada anual a través de una declaración rectificatoria para pedir la devolución del saldo a favor que aún no haya sido compensado.

En efecto, dicha expresión significa que el saldo a favor originado en el ejercicio precedente al anterior continuará aplicándose a los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero<sup>36</sup> del ejercicio en curso, esto es, que no puede suspenderse su aplicación al inicio del nuevo ejercicio. Sin embargo, ello se entiende así siempre que no se opte por modificar la opción elegida mediante la rectificación de la declaración jurada anual<sup>37</sup>.

Lo expuesto se corrobora también a partir de la lectura del numeral 4 del mismo artículo, según el cual, el saldo a favor originado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual "y no se solicite devolución por el mismo", lo que reafirma lo señalado en relación con el artículo 87° de la anotada ley en el sentido que la opción primordial del contribuyente es pedir la devolución siendo que si así lo prefiere, puede optar por compensar dicho saldo contra sus futuros pagos a cuenta.

En tal sentido, de la norma reglamentaria no se desprende que se haya prohibido al contribuyente que el saldo a favor sea en parte devuelto y en parte compensado. Así también, tampoco se ha prohibido presentar una declaración rectificatoria con el fin de modificar la opción elegida en relación con el destino del saldo a favor consignada en la declaración jurada anual del Impuesto a

<sup>36</sup> Y de los siguientes meses, hasta que se presente la declaración jurada anual.

<sup>37</sup> Sobre el particular, debe considerarse además que al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, corresponde compensar contra el impuesto calculado los créditos sin derecho a devolución y los créditos con derecho a devolución, entre los que se encuentran: a) El saldo a favor no aplicado del ejercicio anterior (para tal efecto, se parte del supuesto en el que la declaración anual de un ejercicio es presentada en el ejercicio siguiente), siendo que para calcular dicho saldo se tiene en cuenta lo que ya se ha aplicado contra los pagos a cuenta del ejercicio que se declara y lo que ya se ha aplicado contra los pagos a cuenta del ejercicio en el que se presenta la declaración y b) Los pagos a cuenta mensuales del ejercicio. De existir un excedente, este constituirá el saldo a favor del ejercicio que es materia de declaración, debiéndose optar al declarar si dicho saldo será materia de devolución o de compensación contra futuros pagos a cuenta, elección que se lleva a cabo en cada declaración anual en la que se declare la existencia de un nuevo saldo a favor, sin que sea posible discriminar su composición, dado que dicho saldo, como se ha mencionado, ha sido determinado en función a diversos créditos y no solamente por el que proviene de pagos a cuenta abonados en exceso (por ejemplo, las retenciones de tercera categoría). Teniendo ello en consideración, no podría exigirse al contribuyente un orden de agotamiento de dicho saldo en función del año del que derive, como ocurre en el caso de las pérdidas.



la Renta (de devolución a compensación y viceversa), lo que, conforme se ha señalado anteriormente, sólo podría ser previsto por la ley, por lo que se considera que no podría interpretarse que la obligación a que hace referencia la norma reglamentaria implica impedir al contribuyente que efectúe dicha modificación puesto que ello iría más allá de lo previsto por la ley. En efecto, conforme con el principio de legalidad, en el caso de los administrados, lo que no está prohibido, está permitido.

Ahora bien, considerando que el contribuyente puede efectuar la modificación de la opción elegida a través de la presentación de una declaración jurada rectificatoria, debe precisarse que de surtir efecto dicha rectificatoria, el cambio de opción solo afectará al saldo no devuelto o no compensado. En efecto, en el primer caso, no es posible arrastrar un saldo que ya ha sido materia de devolución efectiva<sup>38</sup>, mientras que en el segundo, en aplicación del artículo 55° del citado reglamento, deberá verificarse si existe algún monto cuya devolución sea posible tras la aplicación del saldo a favor efectuada conforme con el anotado artículo hasta el pago a cuenta cuyo vencimiento opere antes de la presentación de la declaración jurada rectificatoria, como se advierte en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04182-2-2009.

Asimismo, a efecto de hacer efectiva la compensación de un saldo no devuelto<sup>39</sup> tras la presentación de la declaración jurada rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, puede solicitarse dicha compensación<sup>40</sup> o de ser posible, presentar declaraciones rectificatorias<sup>41</sup> de los pagos a cuenta en las que se refleje dicha aplicación, conforme con las reglas del artículo 55° del citado reglamento.

Es pertinente anotar que este Tribunal ha reconocido la posibilidad de modificar la opción referida a la aplicación del saldo a favor, sea que se hubiera elegido la compensación y luego se optara por la devolución del saldo no aplicado, o que se haya optado por la devolución y luego se modifique dicha opción para que el saldo que no ha sido devuelto sea compensado.

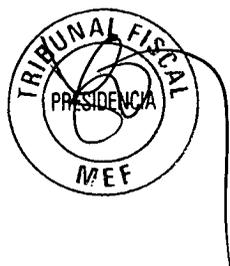
Así por ejemplo, en el caso resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7717-3-2007, la Administración señaló que la recurrente optó por la devolución del saldo a favor determinado en la declaración jurada del referido impuesto del ejercicio 2002, por lo que en aplicación del artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que dicho saldo sea aplicado contra los futuros pagos a cuenta mensuales del referido impuesto. Sin embargo, se advirtió que la recurrente

<sup>38</sup> En tal sentido, si se ha presentado alguna solicitud de devolución que se encuentra en trámite, será necesario que previamente el contribuyente se desista de ésta para que pueda efectuarse la modificación de la opción.

<sup>39</sup> En relación con el saldo a favor del ejercicio inmediato anterior y la posibilidad de cambio de opción de devolución a compensación, cabe destacar que la Administración Tributaria ha señalado que dicho cambio es posible, incluso si no se ha presentado una declaración jurada rectificatoria. Al respecto, en el Informe N° 239-2009-SUNAT/2B0000, ésta ha indicado que: *"Para que proceda el cambio de opción de devolución a compensación del saldo a favor del ejercicio inmediato anterior no resulta necesario que el contribuyente previamente cumpla con presentar una nueva declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría en la que se consigne dicho cambio"*. Al respecto, se indica que la única restricción es que el contribuyente no haya presentado la solicitud de devolución del mencionado saldo o que se desista de su solicitud, en caso que ya la hubiera presentado.

<sup>40</sup> Solicitud al amparo del numeral 3) del artículo 40° del Código Tributario. Al respecto, por ejemplo, en el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05034-9-2012 se ha señalado que si bien el artículo 55° de reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regula la compensación automática a que se refiere el numeral 1) del artículo 40° del Código Tributario, dicho supuesto difiere a los casos en que a solicitud de parte se solicita que se compense deuda tributaria con pagos en exceso realizados por pagos a cuenta, lo que a su vez es consecuencia de haber surtido efectos declaraciones rectificatorias referidas al citado impuesto.

<sup>41</sup> Conforme con el artículo 88° del Código Tributario.



presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, mediante la que se modificó el destino del saldo a favor declarado, esto es, optó por imputarlo contra los pagos a cuenta de dicho impuesto, declaración que surtió efectos con su presentación al haber determinado igual obligación, en mérito al citado artículo 88° del Código Tributario.

En igual sentido, se aprecia la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4182-2-2009<sup>42</sup>, emitida respecto de una solicitud de devolución del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2003. En dicho caso, la recurrente optó por la compensación del saldo a favor en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (presentada en abril de 2004), siendo que posteriormente (en enero de 2005), presentó una declaración rectificatoria modificando únicamente el destino del saldo a favor declarado originalmente, esto es, marcó la opción referida a la devolución de dicho saldo a favor, declaración que surtió efectos con su sola presentación. Sobre el particular, se ordenó verificar la existencia y monto del saldo a favor y si había algún monto pendiente de devolver tras la compensación efectuada<sup>43</sup> a partir del pago a cuenta del mes de abril de 2004 (cuyo vencimiento operó en mayo de 2004) hasta el pago a cuenta del mes de diciembre de 2004 (cuyo vencimiento operó en enero de 2005, antes de la fecha de presentación de la declaración jurada rectificatoria), ordenándose que de verificarse algún saldo pendiente de devolución, se proceda a dicha devolución.

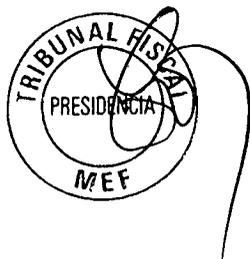
Por consiguiente, conforme con lo expuesto, no procederá la modificación de la opción referida al destino del saldo a favor inicialmente adoptada cuando dicho saldo no exista o ya ha sido materia de compensación o devolución, según corresponda.

En relación con lo expuesto, es pertinente resaltar que en ejercicio de sus facultades, la Administración Tributaria tiene la facultad de fiscalizar a los contribuyentes a fin de determinar la existencia de deuda tributaria o saldo a favor. En tal sentido, el hecho de modificar la opción elegida no impide que la Administración fiscalice al contribuyente y determine, por ejemplo, la existencia y cuantía del saldo existente, si su arrastre ha sido correcto y si correspondía alguna devolución.

Por otro lado, si bien el mencionado saldo a favor, según lo previsto por el numeral 4 del inciso a) del artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye el "saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores", esto es, un crédito aplicable contra dicho impuesto, se considera que ello no es impedimento para rectificar la declaración jurada anual y solicitar la devolución del saldo no aplicado cuando inicialmente se optó por la compensación. En efecto, como se aprecia de las normas citadas, si el contribuyente desde un inicio hubiera optado por la devolución, dicho saldo no habría estado nunca disponible para ser aplicado contra la regularización anual del impuesto, por tanto, si en un principio se optó por la compensación, no existe impedimento legal relacionado con la obligación de aplicar dicho saldo contra el impuesto que limite el derecho del contribuyente a pedir la devolución del saldo que todavía no ha sido compensado. En tal sentido, el referido saldo sólo será considerado crédito contra el impuesto en la medida en que el contribuyente no solicite su devolución, más aun si el anotado artículo considera a dicho saldo como un crédito con derecho a devolución.

<sup>42</sup> En la que se aplicó el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF.

<sup>43</sup> En aplicación del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Asimismo, cabe precisar que aun cuando se haya presentado la declaración del pago a cuenta que venza al mes siguiente de la presentación de la declaración jurada anual en la que se acredite el saldo a favor, y de acuerdo con la opción elegida por el contribuyente, se haya iniciado la compensación contra los pagos a cuenta, ello no impide que pueda presentarse una declaración jurada rectificatoria modificando la opción elegida originalmente por la de devolución del saldo que no ha sido compensado, al no existir impedimento legal alguno para ello, siendo que en dicho supuesto, deberá procederse conforme lo señalado en la anotada Resolución del Tribunal Fiscal N° 4182-2-2009.

Por lo expuesto, se concluye que procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta consignado en la declaración jurada anual. En tal sentido, si se eligió la opción de compensación contra los pagos a cuenta del referido impuesto, puede modificarse ésta para pedir la devolución del saldo no compensado. Asimismo, si se eligió la opción de devolución, puede modificarse ésta para que el saldo que no ha sido materia de devolución sea compensado contra los pagos a cuenta. Ello procederá en la medida que la declaración jurada rectificatoria surta efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario.

### 3.3 PROPUESTA 3

#### DESCRIPCIÓN

A partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF y una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor. En tal sentido, si se hubiese elegido la opción de compensación, ésta deberá mantenerse hasta la presentación de la siguiente declaración jurada anual del impuesto, siendo que en el caso de haberse elegido la opción de devolución, y no haberse ejercido ésta, podrá solicitarse en cualquier momento la compensación a pedido de parte, de conformidad con el numeral 3 del artículo 40° del Código Tributario.

#### FUNDAMENTO

El segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y que la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Asimismo, indica que los contribuyentes que así lo prefieran, podrán aplicar<sup>44</sup> las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT<sup>45</sup>.

<sup>44</sup> Como se aprecia si bien la ley hace referencia al término "aplicar", en el reglamento se utiliza la expresión "compensar". En tal sentido, el uso de cada una de estas palabras es indistinto y equivalente.

<sup>45</sup> Sobre el particular, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 205-4-2001, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que: "De conformidad con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el saldo del ejercicio anterior solamente puede ser aplicado contra los pagos a



Asimismo, los incisos b) y c) del artículo 88° de la citada ley, prevén que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79° de la misma ley, deducirán de su impuesto, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo así como los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. Se agrega que la existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia.

Ahora bien, conforme con el artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, publicado el 5 de octubre de 2004, los conceptos previstos por el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el Impuesto, siendo que al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores, y los pagos a cuenta del impuesto, precisándose que contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría.

En relación con la aplicación de créditos tributarios, el artículo 55° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 045-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001, establecía que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones:

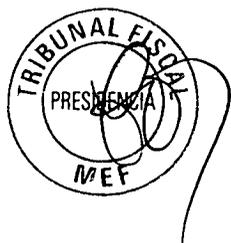
1. Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría.
2. La compensación de saldos a favor se deberá aplicar con anterioridad a cualquier otro crédito.
3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, podrá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.
4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior podrá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

El referido artículo 55° fue modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, estableciéndose que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones:

1. Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría.
2. Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito.

---

*cuenta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual". En dicha resolución se señaló además que si bien el numeral 4) del artículo 55° del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, permitía la aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta cuyo plazo no hubiese vencido al momento de la presentación de la declaración jurada, el artículo 87° citado excluía expresamente tal posibilidad.*



3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.
4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.
5. Los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

En relación con la aplicación de estas normas, existen casos en los que los contribuyentes, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con lo previsto por el artículo 88° del Código Tributario, modifican la opción referida al destino del saldo a favor que había sido previamente elegida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. Así, por ejemplo, se presentan casos en los que originalmente se optó por la compensación, lo que luego es modificado por la devolución del saldo. Asimismo, en un inicio se eligió la "devolución" del saldo, y luego ello es modificado para que el saldo no devuelto sea compensado conforme con las normas que regulan la aplicación de los saldos a favor.

En tal sentido, corresponde analizar si a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dichas modificaciones son procedentes.

Al respecto, se aprecia que conforme con el texto del citado artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, en relación con el saldo a favor establecido en la declaración jurada anual presentada, se establece como regla principal la devolución de dicho saldo, no obstante, los contribuyentes que así lo prefieran, podrán aplicar dicho saldo a favor contra los futuros pagos a cuenta mensuales, debiéndose dejar constancia expresa de dicha opción en la declaración presentada.

En tal sentido, es la propia ley la que establece que ante la existencia de un saldo a favor se debe elegir una de las dos opciones, esto es, la devolución o la compensación del mismo contra futuro pagos a cuenta, no advirtiéndose la posibilidad de que en la declaración jurada anual se opte porque una parte de dicho saldo sea compensado y la otra devuelto.

Ahora bien, en el caso de optarse por la compensación, debe considerarse que el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, regula dicha compensación, precisando que el saldo a favor debe ser compensado contra aquellos pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada anual en la que se acreditó dicho saldo.

Sobre el particular, cabe mencionar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 205-4-2001, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que de conformidad con lo previsto por el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el saldo del ejercicio anterior solamente puede ser compensado contra los pagos a cuenta que vengzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual.



En cuanto a la aplicación del citado artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe mencionar que en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, como las N° 06069-6-2005 y 00570-1-2006<sup>46</sup>, se ha señalado que conforme con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente.

Asimismo, conforme se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5034-9-2012, del análisis del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que éste regula la compensación automática a que se refiere el numeral 1 del artículo 40° del Código Tributario.

De lo dispuesto por las citadas normas y de los criterios jurisprudenciales anotados, se advierte que una vez que en la declaración jurada anual se elige la opción de "compensar" el saldo a favor contra los futuros pagos a cuenta, resulta obligatorio respetar el orden fijado normativamente.

Ahora bien, transcurrido un nuevo ejercicio y nacida una nueva obligación tributaria vinculada con el Impuesto a la Renta, pero aun no habiéndose determinado la obligación tributaria, el saldo a favor proveniente del ejercicio anterior que aún no hubiera sido compensado pasará a ser entonces un saldo a favor proveniente del ejercicio precedente al anterior, el cual deberá continuar compensándose durante este nuevo ejercicio, inclusive contra el pago a cuenta del mes de enero y continuar su compensación hasta agotarlo, incluso con el saldo por regularizar del Impuesto a la Renta anual.

En efecto, el artículo 52° del citado reglamento prevé que se puede deducir del impuesto anual, como crédito, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores, esto es, el saldo no aplicado hasta la fecha de la presentación de la declaración jurada anual.

En ese sentido, de las citadas normas se deduce que una vez ejercida la decisión de compensar el saldo a favor del periodo anterior<sup>47</sup>, e iniciada la compensación con el vencimiento del plazo para el pago de los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo, ésta necesariamente debe operar en el orden establecido en el citado reglamento, por consiguiente, según las citadas normas, no resulta posible modificar esta elección a través de la presentación de una declaración jurada rectificatoria, por lo que los saldos a favor deberán ser necesariamente compensados bajo la forma y condiciones antes descritas.

<sup>46</sup> En el caso de la RTF N° 6069-5-2005, la recurrente alegó que no debía exigirse el pago de una orden de pago girada por el pago a cuenta de marzo de 2004 puesto que tendría un saldo a favor del ejercicio 2002. Al respecto, se señaló que al haberse presentado la declaración jurada anual del año 2002 el 31 de marzo de 2003, el saldo a favor podía ser aplicado a partir del pago a cuenta de marzo de 2003 y se precisó además que el saldo a favor del ejercicio 2003, declarado el 1 de abril de 2004, sólo podía ser aplicado a partir del pago a cuenta de abril de 2004, por lo que no era susceptible de aplicarse al de marzo de 2004. Por su parte, en el caso de la RTF N° 570-1-2006, la recurrente pretendía aplicar el saldo a favor del ejercicio 2003 (declarado el 1 de abril de 2004) al pago a cuenta de enero de 2004, declarado en febrero de dicho año. En tal sentido, se señaló que el referido saldo a favor del ejercicio 2003 sólo podía ser aplicado a partir del pago a cuenta de abril de 2004, cuyo vencimiento operó en mayo.

<sup>47</sup> Marcando la opción 2 en el casillero correspondiente de la declaración jurada anual respectiva.



Que no obstante, transcurrido el ejercicio y habiéndose compensado contra los pagos a cuenta, se determina la obligación tributaria, presentándose una declaración jurada, en la que se deducen contra el Impuesto a la Renta resultante los créditos expresamente señalados en las normas, lo que puede originar que se establezca un nuevo saldo a favor resultante de la nueva declaración jurada anual, en la que se podrá optar sobre su destino, esto es, su devolución o compensación, no limitándose el derecho de los contribuyentes de optar por la devolución.

En tal sentido, cuando en una declaración jurada anual se opte por compensar el saldo a favor contra futuros pagos a cuenta, dicha opción debe ser mantenida hasta que se presente la siguiente declaración jurada anual, en la que tras determinarse el Impuesto a la Renta, de obtenerse un saldo a favor, se optará por su destino, esto es, por su devolución o compensación.

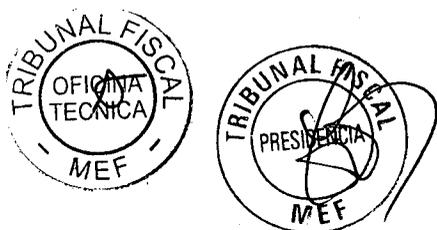
Cabe precisar que lo expuesto no enerva el criterio, según el cual, para efecto de determinar si procede la devolución del saldo a favor, la prescripción se analiza a partir del ejercicio en el que dicho saldo se originó, independientemente de si fue arrastrado en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios posteriores.

Asimismo, debe resaltarse que si bien el artículo 92° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que los deudores tributarios tienen derecho a sustituir o rectificar sus declaraciones juradas conforme a las disposiciones sobre la materia, en el caso del Impuesto a la Renta, dichas normas han previsto una forma y orden para la aplicación del saldo a favor cuando se elige dicha opción, siendo que su finalidad, en el sentido que la compensación debe producirse en forma automática, obligatoria y en un orden específico, no se cumpliría si se procediera a la rectificación de la declaración jurada anual en cuanto a la opción referida al saldo a favor.

Ahora bien cabe destacar que si bien se puede presentar una declaración rectificatoria, modificándose el saldo a favor de un ejercicio determinado, debe tenerse en cuenta que si se han presentado declaraciones anuales posteriores, también deberá procederse a rectificar estas últimas, en virtud de la aplicación de los créditos previstos expresamente por las normas citadas, tanto para los pagos a cuenta, como para el pago de regularización anual.

De otro lado, en caso de haberse elegido la opción de devolución y no haberla tramitado, el contribuyente tiene la opción de presentar una solicitud de compensación, esto es, iniciar un procedimiento no contencioso, al amparo del numeral 3 del artículo 40° del Código Tributario, a efecto de compensar dicho crédito con los pagos a cuenta, pago de regularización u otras deudas, por lo que su derecho sobre dicho crédito no es restringido, no aplicando en este caso la compensación automática regulada por el artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por consiguiente, se concluye que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF y una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produzca a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor. En tal sentido, si se hubiese elegido la opción de compensación, ésta deberá mantenerse hasta la presentación de la siguiente declaración jurada anual del impuesto, siendo que en el caso de haberse elegido la opción de



devolución, y no haberse ejercido ésta, podrá solicitarse en cualquier momento la compensación a pedido de parte, de conformidad con el numeral 3 del artículo 40° del Código Tributario.

#### IV. CRITERIOS A VOTAR

##### PROPUESTA 1

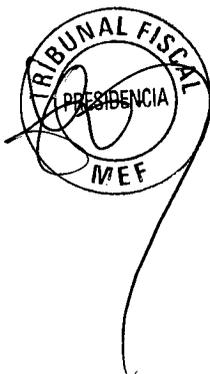
A partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta, en el caso que hubiese optado por la compensación, una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva y que no haya sido compensado con el saldo a favor del ejercicio precedente al anterior. Si se hubiese optado por la devolución, no procede modificar la opción mediante declaración jurada rectificatoria una vez presentada la solicitud de devolución o si se hubiese cancelado algún pago a cuenta del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento operó a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración jurada donde se consignó dicho saldo.

##### PROPUESTA 2

Procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor del Impuesto a la Renta consignado en la declaración jurada anual. En tal sentido, si se eligió la opción de compensación contra los pagos a cuenta del referido impuesto, puede modificarse ésta para pedir la devolución del saldo no compensado. Asimismo, si se eligió la opción de devolución, puede modificarse ésta para que el saldo que no ha sido materia de devolución sea compensado contra los pagos a cuenta. Ello procederá en la medida que la declaración jurada rectificatoria surta efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario.

##### PROPUESTA 3

A partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF y una vez que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del primer pago a cuenta del Impuesto a la Renta, que se produjese a partir del mes siguiente a aquel en que se presentó la declaración jurada anual respectiva, no procede modificar mediante declaración jurada rectificatoria la opción referida al destino del saldo a favor. En tal sentido, si se hubiese elegido la opción de compensación, ésta deberá mantenerse hasta la presentación de la siguiente declaración jurada anual del impuesto, siendo que en el caso de haberse elegido la opción de devolución, y no haberse ejercido ésta, podrá solicitarse en cualquier momento la compensación a pedido de parte, de conformidad con el numeral 3 del artículo 40° del Código Tributario.



**ANEXO I  
ANTECEDENTES NORMATIVOS**

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953.**

**Artículo 88°.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA**

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

*La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que se señale para ello.*

*Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.*

*La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.*

*La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.*

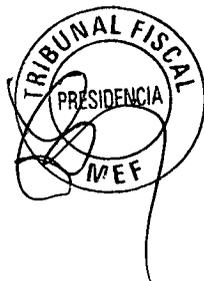
*No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el Artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.*

*La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.*

*Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada".*

**Artículo 92°.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS**

*"Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a: (...)*



b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

*El derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso, en el caso de personas naturales, incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario quienes podrán solicitarlo en los términos establecidos por el Artículo 39."*

c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia".

#### **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, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, 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 señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano".*

#### **TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF**

**Artículo 87°.-** *"Si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración.*

*Si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT..."*

**Artículo 88°.-** *"Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes: (...)*

b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo.

c) Los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. La existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia..."



**REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF**

**Artículo 52<sup>o48</sup>.- DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO A LA RENTA**

*“Los conceptos previstos en el Artículo 88 de la Ley constituyen crédito contra el Impuesto. A fin de aplicar lo dispuesto en el Artículo en mención, se observará las siguientes disposiciones:*

*a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que se señala:*

- 1. El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera.*
- 2. El crédito por reinversión.*
- 3. Otros créditos sin derecho a devolución.*
- 4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores. Contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría.*
- 5. Los pagos a cuenta del Impuesto.*
- 6. El Impuesto percibido.*
- 7. El Impuesto retenido. Tratándose de retenciones efectuadas sobre rentas devengadas, el Impuesto retenido sólo podrá deducirse en el ejercicio en que dichas rentas sean puestas a disposición del contribuyente y siempre que se descuente de las mismas los importes retenidos.*
- 8. Otros créditos con derecho a devolución.*

*b) Los contribuyentes podrán compensar sus pagos a cuenta en forma total o parcial, aplicando los saldos a su favor a que se refiere el inciso c) del Artículo 88 de la Ley, así como las deducciones por percepciones, retenciones y créditos que procedan, según lo previsto por los incisos a) y b) del mismo Artículo.*

*c) Las percepciones, retenciones y créditos contemplados por los incisos a), b) y c) del Artículo 88 de la Ley, sólo se podrán aplicar a los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en el que se produjeron los hechos que los originan.*

*d) Para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 88 de la Ley, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta global o con la renta neta de tercera categoría, según fuera el caso, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el Artículo 46 de la misma. De existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta.*

*Cuando conjuntamente con la renta neta global el contribuyente tuviera rentas de tercera categoría, para el cálculo de la tasa media se considerará la renta neta que corresponda a la actividad de donde provenga la renta de fuente extranjera”.*

<sup>48</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF.



**Artículo 55<sup>49</sup>.- CRÉDITOS CONTRA LOS PAGOS A CUENTA POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA**

*“Para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones:*

- 1. Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría.*
- 2. Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito.*
- 3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.*
- 4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.*
- 5. Los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.”*

---

<sup>49</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF.



## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RTF N° 205-4-2001 (21-02-2001)

"VISTA la apelación interpuesta por (...) contra la Resolución de Intendencia N° 055-4-03329/SUNAT del 31 de julio de 2000, (...), que declara improcedente la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago N° 051-01-0010349, sobre el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de marzo del 2000 (...)

Que de conformidad con el artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el saldo a favor determinado en la declaración jurada anual del ejercicio anterior es susceptible de ser aplicado contra los pagos a cuenta del mencionado tributo, a partir del mes siguiente al de la presentación de la citada declaración jurada;

Que de otro lado, el inciso c) del artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, según modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que las retenciones y créditos contemplados por los incisos a), b) y c) del artículo 88° de la Ley, entre los cuales se encuentran los saldos a favor del ejercicio anterior, sólo se podrán aplicar a los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se produjeron los hechos que los originan;

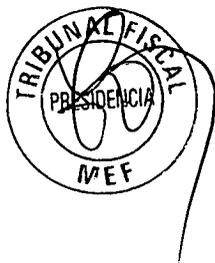
Que la recurrente presentó su declaración jurada anual de tercera categoría del ejercicio 1999 el 5 de abril de 2000, consignando saldo a su favor, por lo que de acuerdo con lo expuesto solamente podía ser aplicado a partir del mes de mayo de dicho año, respecto del pago a cuenta del mes de abril, en concordancia con lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 897-4-97, 1305-1-97, 174-2-98 y 799-4-99, por lo que la apelada se encuentra arreglada a ley;

Que si bien el numeral 4 del artículo 55° del mismo Reglamento, también modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior podrá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo plazo no hubiese vencido al momento de presentación de la citada declaración, lo que permitiría aplicar el saldo al pago a cuenta del mes anterior a la declaración anual, ello infringiría lo dispuesto expresamente en la Ley".

#### RTF N° 00570-1-2006 (31-01-2006)

"Vista la apelación interpuesta (...) contra la Resolución de Intendencia N° 0250140001641/SUNAT, emitida el 17 de agosto de 2004, (...), que declara inadmisibles la reclamación formulada contra la Orden de Pago N° 021-001-0022928, girada por omisión al pago del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al mes de enero de 2004; (...)

Que la recurrente sostiene que en la Declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 2003, determinó un saldo a favor del contribuyente para ser aplicado contra futuros pagos ascendente a la suma de S/. 270 463,00;



Que considera que dicho saldo a favor debió ser compensado de oficio con la deuda señalada en la orden de pago impugnada, porque de lo contrario se estaría frente a un enriquecimiento indebido proscrito por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°s. 2500-5-2002 y 120-2-98;

Que la Administración Tributaria señala que en aplicación de lo establecido por los artículos 136°, 119° y 140° del Código Tributario requirió a la recurrente a efecto que acreditara el pago previo de la deuda tributaria impugnada en el plazo de 15 días hábiles, no obstante, habiendo transcurrido dicho plazo no cumplió con lo solicitado, declarando la inadmisibilidad de la reclamación;

Que en el caso de autos, la materia en controversia radica en determinar si procede la admisión a trámite de la reclamación presentada sin la exigencia del pago previo;

Que el numeral 2 del artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación, en el caso de anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley;

Que el artículo 136° del Código Tributario, dispone que tratándose de una reclamación contra una orden de pago, es requisito el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, excepto cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 119° del mismo cuerpo legal;

Que asimismo el artículo 140° del mencionado código, señala que la Administración notificará al reclamante para que dentro del plazo de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, agregando que vencido dicho plazo sin la subsanación correspondiente, ésta se declarará inadmisibile;

Que en el caso de autos, se constata que la orden de pago impugnada ha sido emitida por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente a enero de 2004, en base a la declaración jurada presentada el 11 de febrero de 2004, mediante PDT 621 con N° de Orden 3168492 en la que determinó un impuesto por pagar de S/. 35 626,00 (folios 27 a 32);

Que posteriormente, es decir, el 1 de abril de 2004 y mediante PDT 652 con N° de Orden 03002024, la recurrente presentó su Declaración Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2003 (folios 39 a 44), consignando como saldo a favor del contribuyente (casillero 138) la suma de S/.270 463,00;

Que el artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente en el período acotado, permite a los contribuyentes aplicar el saldo a favor determinado en la declaración jurada anual del ejercicio anterior, contra los pagos a cuenta de dicho tributo correspondientes a los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada;



Que mediante el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, aplicable al período acotado, se sustituyó el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF en el sentido que la forma de aplicación del saldo a favor prevista en el considerando anterior sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente;

Que en concordancia con ello, el numeral 4 del referido artículo, dispone que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediatamente anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo;

Que teniendo en cuenta las normas legales antes citadas, en el presente caso, se tiene que el saldo a favor del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2003 consignado en la declaración jurada de fecha 1 de abril de 2004, sólo podría ser aplicado a partir del pago a cuenta del mes de abril de 2004 cuyo vencimiento opera en mayo;

Que en tal sentido, dado que por disposición legal no es posible aplicar el referido saldo al período acotado, no se han verificado la existencia de circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza de la deuda contenida en la Orden de Pago N° 021-001-0022928, por lo que corresponde confirmar la apelada toda vez que la recurrente no ha acreditado el pago previo de la deuda contenida en dicho valor, no obstante, que fue requerida para ello;

Que la Administración deberá tener en cuenta que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 34° del Código Tributario, al haber vencido el plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, o presentada ésta, sólo procede el pago de intereses por los pagos a cuenta no efectuados oportunamente”.

**RTF N° 07717-3-2007 (10-08-2007)**

“VISTA la apelación interpuesta (...) contra la Resolución de Intendencia N° 135-014-0000203/SUNAT, (...), que declara infundada la reclamación formulada contra la Orden de Pago N° 133-001-0005719, girada por omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al período agosto de 2003. (...)

Que la Administración señala que la recurrente optó por la devolución del saldo a favor determinado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de 2002, por lo que en aplicación del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que dicho saldo sea aplicado contra los futuros pagos a cuenta mensuales del referido impuesto.

Que en ese sentido, desconoció el saldo a favor del mes anterior consignado en la declaración jurada rectificatoria del pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al mes de agosto de 2003, presentada con posterioridad a la emisión del valor impugnado.

Que la recurrente reconoce que al decidir por el destino del saldo a favor determinado en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, consignó la opción 1 (devolución) en lugar de la opción 2 (aplicación contra futuros pagos a cuenta), sin embargo



*precisa que ello se originó por un error de digitación, que fue corregido mediante declaración jurada rectificatoria presentada el 6 de octubre de 2004.*

*Que indica que aplicó dicho crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 a partir del mes de abril de 2003, con excepción del período agosto del mismo año, sin embargo manifiesta que procedió a rectificar dicho error mediante la declaración jurada rectificatoria respectiva.*

*Que en el presente caso la Administración no cuestiona la existencia ni el monto del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 declarado por la recurrente, sino discute si procede su aplicación contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, entre ellos, el correspondiente al mes de agosto de ese año.*

*Que de conformidad con el artículo 88° del Código Tributario, vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, podrá presentarse una declaración rectificatoria, la que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efecto si en un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio de su derecho de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda al ejercicio de sus atribuciones.*

*Que el artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente en el período acotado, disponía que si el monto de los pagos a cuenta excediese del impuesto que correspondía abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste debía consignar tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, debía devolver el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefiriesen podrían aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que fueran de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarían constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.*

*Que el numeral 3 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dispuso que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.*

*Que el numeral 4 del referido artículo 55° establece que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, criterio similar al establecido en la Resolución N° 00205-4-2001 de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001.*

*Que de la documentación que obra en autos se tiene que con fecha 1 de abril de 2003, la recurrente presentó la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 a través del Formulario PDT 680 N° 53253386 (fojas 45 a 47), mediante la cual determinó la suma de S/.*



35 029,00 como saldo a favor del contribuyente (casilla 138) y optó por su devolución (opción 1 de la casilla 137).

Que mediante declaración jurada presentada con fecha 9 de setiembre de 2003 vía Formulario PDT 621 N° 58858357 (fojas 23 a 25) por el período agosto de 2003, la recurrente determinó el importe de S/. 238 536,00 como ingresos netos del periodo y como impuesto resultante correspondiente al pago a cuenta del Impuesto a la Renta, la suma de S/. 4 471,00, monto por el cual fue emitido el valor impugnado, notificado a la recurrente con fecha 6 de noviembre de 2003.

Que con fecha 13 de noviembre de 2003, la recurrente rectificó dicha declaración a través del Formulario PDT 621 N° 53975656 (fojas 19 a 22), incluyendo la suma de S/. 4 771,00 como saldo a favor del período anterior a ser aplicado contra el impuesto liquidado, resultando que no tenía importe a pagar (casilla 304).

Que la Administración en la resolución apelada, de fecha 24 de setiembre de 2004 desconoce el saldo a favor consignado en la declaración rectificatoria, sustentándose en que, según opción de la recurrente, el saldo a favor originado en el ejercicio 2002, debía ser devuelto en aplicación del artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no, aplicado contra los futuros pagos a cuenta mensuales del referido impuesto.

Que la recurrente, vía Formulario PDT 680 N° 21000921, presentado el 6 de octubre de 2004, rectificó el destino del saldo a favor declarado en el ejercicio 2002, esto es, optó por imputarlo contra los pagos a cuenta de dicho impuesto (foja 79), declaración que surtió efectos con su presentación al haber determinado igual obligación en mérito al citado artículo 88° del Código Tributario.

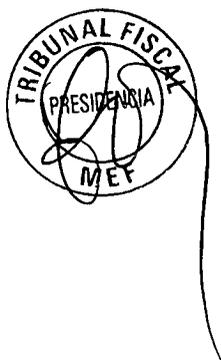
Que asimismo ha surtido efectos la declaración rectificatoria del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de agosto de 2003 toda vez que la Administración no ha emitido pronunciamiento en sentido contrario dentro del plazo de sesenta días hábiles conforme se desprende de autos, más aún en las hojas de reliquidación de abril a julio de 2003 elaboradas por la Administración (fojas 84 a 87) se reconoce la aplicación del saldo a favor del período anterior originado en el ejercicio 2002 por los períodos anteriores al que es materia de controversia, siendo que el saldo pendiente de aplicar al mes de julio de 2003 asciende a S/. 23 787,00”.

**RTF N° 04182-2-2009 (05-05-2009)**

“VISTA la apelación interpuesta (...), contra la Resolución Ficta Denegatoria de la reclamación interpuesta contra la Resolución Ficta Denegatoria de su solicitud de devolución del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2003. (...)

Que la recurrente señala que conforme con lo establecido por los artículos 88° y 89° del Código Tributario presentó la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2003, mediante PDT 652 con N° de Orden 02002746.

Que continúa señalando que el 25 de enero de 2005 presentó la solicitud de devolución del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2003, mediante Formulario 4949 con N° de Orden 01517894, por un importe de S/. 136,180.00.



Que asimismo señala que al no haber emitido pronunciamiento la Administración Tributaria, en el plazo de ley, interpuso reclamación contra la Resolución Ficta Denegatoria de su solicitud de devolución y, al no haberse resuelto el mencionado recurso dentro del plazo de ley, interpone apelación contra la Resolución Ficta Denegatoria del recurso de reclamación.

Que antes de analizar el asunto materia en controversia resulta necesario determinar si el procedimiento no contencioso tributario se ajusta a ley.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 163° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las que serán reclamables. Asimismo, en caso de no resolverse dichas solicitudes de devolución en el plazo de 45 días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

Que asimismo, de acuerdo con lo establecido por el artículo 144° del citado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, cuando se formule una reclamación ante la Administración y ésta no notifique su decisión en el plazo de 6 meses, de 9 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, de 2 meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, o de 20 días hábiles respecto a las resoluciones que establecen sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre; el interesado puede considerar desestimada dicha reclamación e interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si la decisión debe ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente a éste.

Que de autos, se tiene que el 25 de enero de 2005 la recurrente solicitó la devolución del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2003, por la suma de S/. 136,180.00 (folio 24), al haber consignado dicho importe como saldo a favor del contribuyente en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta presentada el 19 de enero de 2005, mediante PDT 652 con N° de Orden 02002746, según señala en el escrito ampliatorio de 2 de marzo de 2005 (folio 27).

Que posteriormente, el 27 de mayo de 2005, esto es, transcurrido el plazo previsto en el artículo 163° del Código Tributario, la recurrente presentó reclamación contra la Resolución Ficta Denegatoria de su solicitud de devolución antes mencionada (folios 64 a 68) y, el 23 de agosto de 2005, esto es, dentro del plazo previsto en el artículo 144° del Código Tributario, presentó recurso de apelación contra la Resolución Ficta Denegatoria de la citada reclamación (folios 98 a 101), por lo que corresponde que en esta instancia se emita pronunciamiento al respecto.

Que en el presente caso, el asunto materia en controversia se centra en determinar si procede la devolución del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2003 por el importe de S/. 136,180.00.

Que de conformidad con el artículo 88° del Código Tributario, vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, podrá presentarse una declaración rectificatoria, la que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o



mayor obligación, en caso contrario, surtirá efecto si en un plazo de 60 días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio de su derecho de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en el ejercicio de sus atribuciones.

Que el artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente en el período materia de análisis, disponía que si el monto de los pagos a cuenta excediese del impuesto que correspondía abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste debía consignar tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, debía devolver el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefiriesen podrían aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que fueran de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarían constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00570-1-2006, se ha dejado establecido que con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta, prevista en el considerando anterior sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente.

Que el numeral 3 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dispone que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.

Que el numeral 4 del referido artículo 55° establece que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada en la que se consigne dicho saldo, criterio similar al establecido en la Resolución N° 00205-4-2001 de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001.

Que según se aprecia de la hoja de reliquidación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2003 (folios 1 a 5), la recurrente el 2 de abril de 2004 presentó la referida declaración, mediante PDT 652 con N° de Orden 2001531, habiendo consignado como saldo a favor del contribuyente el importe de S/. 136,180.00 y marcado la opción 2 referida a la aplicación del referido saldo contra futuros pagos a cuenta (folios 1 al 5).

Que con posterioridad, el 19 de enero de 2005 la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2003, mediante PDT 652 con N° de Orden 02002746 – 56, modificando únicamente el destino del saldo a favor declarado originalmente, esto es, marcó la opción 1 referida a la devolución de dicho saldo a favor (folios 113 a 119), por lo que conforme con lo establecido en el artículo 88° del Código Tributario la referida declaración rectificatoria surtió efecto con su sola presentación.



Que de la documentación que obra en autos no es posible verificar la existencia y el monto del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 consignado en la declaración jurada presentada el 2 de abril de 2004 (S/. 136,180.00) y en su declaración rectificatoria, y si éste, en estricta aplicación de lo establecido por el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, luego de ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a partir del pago a cuenta del mes de abril de 2004 cuyo vencimiento opera en mayo hasta el pago a cuenta del mes de diciembre de 2004 cuyo vencimiento opera en enero de 2005 (antes de la fecha de presentación de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 -PDT 652 con N° de Orden 02002746-56- ), resultara un monto pendiente de devolución, por lo que resulta necesario que la Administración verifique tales hechos, y de ser el caso, proceda a efectuar la devolución respectiva...”.

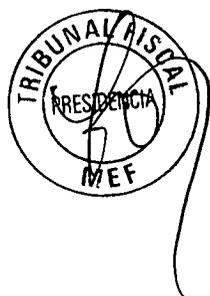
**RTF N° 05034-9-2012 (04-04-2012)**

“VISTA la apelación interpuesta (...), contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0050130/SUNAT de 30 de junio de 2010, (...), que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Órdenes de Pago N° 011-001-0049424 a N° 011-001-0049433, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio de 2001 y enero, febrero, octubre y noviembre de 2002, y contra la solicitud de compensación. (...)

Que la recurrente sostiene que en febrero de 2004 rectificó las declaraciones de los ejercicios 1999 a 2002, en las que determinó un importe mayor por concepto del Impuesto a la Renta que canceló en dicha oportunidad. Dichas rectificatorias influyeron en la determinación de los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 2001 y enero a diciembre de 2002 debido a que se incrementó el coeficiente al considerar como ingreso gravable las cuotas de leasing devengadas, lo que generó que en junio de 2004 presentará segundas rectificatorias por los ejercicios 2000 a 2003.

Que agrega que como consecuencia de las citadas rectificatorias tuvo que recalcular los pagos a cuenta de los ejercicios 2001 a 2003, lo que generó deuda tributaria en los meses de marzo a junio de 2001 y enero y febrero de 2002, y saldo a favor por pago indebido en los meses de julio a diciembre de 2001 y marzo a diciembre de 2002, por lo que procedía compensar los pagos a cuenta en defecto con los pagos en exceso mediante la solicitud de compensación presentada el 4 de julio de 2005.

Que indica que respecto del Impuesto a la Renta existen dos tipos de pagos en exceso, el pago a cuenta que resulta excesivo en relación con el impuesto anual determinado al final del ejercicio y el pago a cuenta que resulta excesivo respecto del pago a cuenta mismo que corresponde liquidar mes a mes conforme a ley, es decir en realidad constituiría un pago indebido. En el primer caso el artículo 87° de la ley del citado impuesto y el artículo 55° de su reglamento, establece que los pagos a cuenta en exceso respecto del Impuesto a la Renta anual solo pueden ser aplicados contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración jurada anual, es decir, luego del nacimiento de la obligación tributaria, mientras en el segundo supuesto, estamos ante pagos a cuenta inicialmente mal calculados y como consecuencia de ello se genera un exceso de pago, por lo que al no haber nacido la obligación tributaria dichos pagos son indebidos, no resultando aplicable el argumento de la Administración.



Que la Administración señala que emitió las órdenes de pago impugnadas de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 78° del Código Tributario en base a las declaraciones juradas de los períodos de enero a junio de 2001, enero, febrero, octubre y noviembre de 2002, presentadas mediante Formularios PDT 0621 con N° 2008161, 2011654, 2015077, 2015627, 2018595, 2022063, 2043739, 2044368, 20744482 y 2077673.

Que precisa que los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero de 2001 fueron determinados en función a lo previsto por el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta al haber declarado la recurrente pérdida en el ejercicio 1999 y que los pagos a cuenta de marzo a junio de 2001 y enero, febrero, octubre y noviembre de 2002 fueron calculados aplicando el coeficiente resultante de las declaraciones presentadas en los ejercicios 2000 y 2001 conforme lo exige el inciso a) del citado artículo 85°.

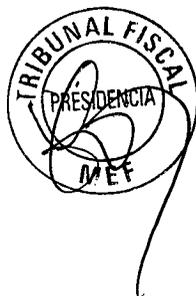
Que anota que no procede la compensación solicitada por la recurrente ya que el numeral 5 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso, y en el caso de autos, se tiene que respecto del ejercicio 2001, las omisiones se generaron con anterioridad a los pagos en exceso y respecto del ejercicio 2002, procedió a compensar los pagos en exceso de los meses de marzo y abril de 2002 con la deuda de octubre de 2002.

Que de la documentación que obra en autos se tiene que en febrero de 2004 la recurrente presentó declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002, que generaron un incremento del impuesto anual, que a su vez modificó el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 2001 y enero a diciembre de 2002.

Que posteriormente, en junio de 2004, la recurrente presentó segundas declaraciones rectificatorias de los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003, que nuevamente modificaron el coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta del impuesto generando omisiones en los meses de marzo a junio de 2001 y enero y febrero de 2002, y pagos en exceso en los meses de julio a diciembre de 2001 y marzo a diciembre de 2002, razón por la cual mediante escrito presentado el 4 de julio de 2005 (fojas 121 a 132), la recurrente solicitó la compensación de la deuda y crédito antes mencionados.

Que el 24 de noviembre de 2005 la Administración notificó las Órdenes de Pago N° 011-001-0049424 a N° 011-001-0049433, giradas por los intereses devengados por la omisión total de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a junio de 2001 y enero, febrero, octubre y noviembre de 2002, teniendo como base legal y fundamento el numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, por la omisión total o parcial de los anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley consignados en las declaraciones originales presentadas el 20 de febrero, 21 de marzo, 25 de abril, 10 de mayo, 12 de junio y 12 de julio de 2001 y 22 de febrero, 11 de marzo, 26 de noviembre y 24 de diciembre de 2002, mediante Formularios PDT 0621 con N° 2008161, 2011654, 2015077, 2015627, 2018595, 2022063, 2043739, 2044368, 2074482 y 2077673 (fojas 45 a 64).

Que se desprende de la apelada que teniendo en cuenta que la recurrente solicitó la compensación de las omisiones con los pagos en exceso efectuados en los períodos de julio a



diciembre de 2001 y marzo a diciembre de 2002, la Administración en virtud a su facultad de reexamen establecida por el artículo 127° del Código Tributario, procedió a efectuar la reliquidación de la deuda tributaria, a partir de las declaraciones pago mensuales del Impuesto a la Renta de los indicados períodos, presentadas mediante los formularios antes mencionados.

Que respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2001, la Administración calculó la deuda sobre la base del sistema previsto por el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, en vista que en el ejercicio 1999 la recurrente obtuvo pérdida según se aprecia de su declaración jurada anual presentada mediante Formulario PDT 0674 con N° 2004138 el 16 de febrero de 2004 (fojas 107 y 108), y en el caso de los meses de marzo a junio de 2001 y enero, febrero, octubre y noviembre de 2002 en base al sistema del inciso a) del mismo artículo 85°, de acuerdo con lo informado contenida en las segundas declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 presentadas mediante Formularios PDT 0676 con N° 2003296 y PDT 0678 con N° 2003546 el 2 de junio de 2004 (fojas 97 a 99 y 88 a 90).

Que de la revisión del recurso de apelación presentado por la recurrente se advierte que ésta no cuestiona la existencia de la deuda contenida en las órdenes de pago impugnadas, sino más bien solicita la compensación de dicha deuda con los pagos en exceso generados por los pagos a cuenta de julio a diciembre de 2001 y marzo a diciembre de 2002.

Que en ese sentido, el objeto de controversia consiste en establecer si procede la compensación solicitada por la recurrente.

Que al respecto, corresponde señalar que, en respuesta al Proveído N° 0609-9-2012 (foja 285), mediante Oficio N° 342-2012-SUNAT/210401 (foja 382) la Administración remitió un informe de 12 de marzo de 2012, que obra a fojas 379 a 380, señalando que a la fecha de presentación de la solicitud de compensación de 4 de julio de 2005 la recurrente estaba siendo fiscalizada, razón por la cual se entregó al auditor del caso dicha solicitud como antecedente de fiscalización, no habiéndose emitido pronunciamiento alguno al respecto en esa etapa.

Que según se aprecia de la resolución apelada, y tal como lo reconoce el citado informe de la Administración, en virtud de la facultad de reexamen, la Administración en la apelada efectuó el recálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2002, observándose del anexo de la citada resolución que se verificó omisión en los meses de marzo a junio de 2001 y enero y febrero de 2002. También verificó pagos en exceso en los meses de julio a diciembre de 2001 y marzo y abril de 2002, lo que consta en el anexo de la mencionada resolución de intendencia.

Que sin embargo, de la revisión de la Resolución de Intendencia N° 026-014-0050130/SUNAT, se aprecia que la Administración desestimó la compensación solicitada sustentándose en el numeral 5 del artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y únicamente dispuso compensar los pagos en exceso generados en los períodos marzo y abril de 2002 por el importe de S/. 118 690,00, aplicándose en su integridad al pago a cuenta de octubre de 2002.

Que al respecto, conforme con lo dispuesto por el artículo 40° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que



correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

Que continúa señalando dicho artículo que a tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas: 1) Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley, 2) Compensación de oficio por la Administración Tributaria; a) Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo y b) Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago, y 3) Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones que ésta señale.

Que agrega el referido artículo que la compensación señalada en los numerales 2 y 3 antes mencionados, surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del citado artículo 40°, comenzaron a coexistir y hasta el agotamiento de estos últimos.

Que de otro lado, el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establecía que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones: 1) Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría, 2) La compensación de saldos a favor se deberá aplicar con anterioridad a cualquier otro crédito, 3) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, podrá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo, 4) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior podrá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada en la que se consigne dicho saldo, y 5) Los pagos a cuenta o retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

Que se aprecia de autos que en el anexo de la resolución apelada (fojas 144 y 145), la Administración reconoce que como consecuencia de las declaraciones rectificatorias presentadas por la recurrente por los ejercicios 2001 y 2002, ésta incurrió en omisión respecto de los pagos a cuenta de los meses de enero a junio de 2001 y realizó pagos en exceso en los meses de julio a diciembre de 2001. Y respecto del ejercicio 2002, se determinaron omisiones en los meses de enero, febrero, octubre y noviembre de 2002 y pagos en exceso en los meses de marzo y abril de 2002.

Sin embargo, del referido anexo, se advierte que la Administración determinó por el ejercicio 2001, un saldo a favor por S/. 5 138 020,00, y al amparo del numeral 5 del artículo 55° del reglamento aplicó dicho saldo contra los pagos a cuenta del ejercicio 2002 a partir de mayo de 2002, hasta agotarlo, y sólo efectuó la compensación del pago en exceso generado por los pagos a cuenta de marzo y abril de 2002 con el pago a cuenta de octubre de 2002.



Que al respecto, cabe indicar que del análisis del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, se advierte que si bien éste regula la compensación automática a que se refiere el numeral 1 del artículo 40° del Código Tributario, dicho supuesto es distinto al de autos, en el que a solicitud de parte la recurrente pidió que se efectuara la compensación de la deuda tributaria contenida en los valores impugnados con los pagos en exceso realizados por los pagos a cuenta de los ejercicios 2001 y 2002, generados como consecuencia de las declaraciones rectificatorias presentadas mediante Formulario PDT 0674 con N° 2004138 el 16 de febrero de 2004 (fojas 107 y 108) y Formularios PDT 0676 N° 2003296 y PDT 0678 N° 2003546 el 2 de junio de 2004 (fojas 97 a 99 y 88 a 90), conforme con lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 40° del referido código, es decir, a solicitud de parte tomando en cuenta la coexistencia de deudas y créditos que se hayan generado.

Que el mencionado numeral 5 del artículo 55°, en que se ampara la Administración para desconocer la compensación solicitada por la recurrente, no era aplicable al caso de autos, por lo que corresponde revocar la apelada, debiendo la Administración verificar la existencia y cuantía de la deuda y créditos a efecto de proceder a la respectiva compensación solicitada conforme con lo dispuesto por el artículo 40° del Código Tributario”.

#### **RTF N° 10114-4-2013 (18-06-2013)**

“VISTA la apelación interpuesta (...) contra la Resolución de Intendencia N° 0150140010644 de 27 de febrero de 2013, (...), que declaró infundada la reclamación contra la Orden de Pago N° 011-001-0095661 girada por la omisión al pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004. (...)

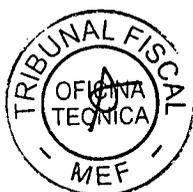
Que la recurrente sostiene que la Administración ha desconocido el impuesto pagado en efectivo por los períodos de enero y febrero de 2005, lo cual se sustenta en la errónea interpretación del numeral 3 del artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que la Ley del Impuesto a la Renta permite que los contribuyentes apliquen el saldo a favor de ejercicios anteriores contra el Impuesto a la Renta anual, sin que para tal efecto se condicione la referida compensación a su aplicación previa contra los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero correspondientes al ejercicio en que se presenta la declaración anual del impuesto.

Que refiere que el numeral 3 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta excede lo dispuesto en los artículos 87° y 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, al establecer que el saldo a favor acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero hasta agotarlo, por lo que considera que debe aplicarse el control difuso por el Tribunal Fiscal.

Que por su parte, la Administración señala que efectuó una reliquidación a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 presentada por la recurrente, modificando los importes consignados como saldo a favor del ejercicio 2003, y los pagos a cuenta del ejercicio, siendo que la recurrente únicamente controvierte la reliquidación del saldo a favor del ejercicio anterior.

Que refiere que ha determinado un menor saldo a favor del ejercicio 2003 a ser compensado con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, toda vez que correspondía que el saldo a favor del ejercicio 2003 fuese aplicado contra los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2004 y contra los



*pagos a cuenta de enero y febrero de 2005, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.*

*Que de conformidad con el artículo 76° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.*

*Que el artículo 77° de la referida norma, establece que las resoluciones de determinación serán formuladas por escrito y expresarán: 1) El deudor tributario; 2) El tributo y el período al que corresponda; 3) La base imponible; 4) La tasa; 5) La cuantía del tributo y sus intereses; 6) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; y 7) Los fundamentos y disposiciones que las amparen.*

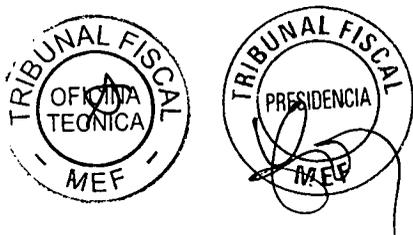
*Que previamente cabe indicar que en reiterada jurisprudencia, como la Resolución N° 19008-4-2012, este Tribunal ha establecido que tratándose de casos en que la Administración, a efecto de determinar el saldo a favor del Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio considera que corresponde que se aplique el saldo a favor del ejercicio anterior, no sólo contra los pagos a cuenta del impuesto de marzo a diciembre del ejercicio, sino también contra los pagos a cuenta de enero, febrero y marzo del ejercicio siguiente, al considerar que su aplicación es obligatoria, y como resultado se obtiene un saldo a favor aplicable para el ejercicio analizado menor al consignado por la recurrente en su declaración, ello constituye un reparo, por tanto, corresponde que se emita una resolución de determinación y no una orden de pago.*

*Que en el presente caso, de la revisión de la Orden de Pago N° 011-001-0095661, de fojas 2 a 4, se advierte que ésta ha sido girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.*

*Que en los anexos que forman parte del referido valor se señala que ha sido emitido al haberse efectuado una reliquidación a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, modificando los importes consignados como saldo a favor del ejercicio 2003 y pagos a cuenta del ejercicio.*

*Que en efecto, particularmente en el Anexo N° 2, de foja 2, en el Rubro Aplicación del Saldo a favor del periodo anterior, la Administración ha precisado que el saldo a favor del ejercicio 2003 ascendió a S/.1'946,403.00, al que se dedujo el importe aplicado contra los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2004 (S/.1'627,969.00), y contra los pagos a cuenta de enero y febrero de 2005 (S/.230,113.00 y S/.174,184.00 respectivamente), obteniendo así un saldo a favor del período anterior a aplicar contra el impuesto del ejercicio 2004 de S/.0.00, de foja 3.*

*Que en ese orden de ideas, dado que en el presente caso, la Administración ha comunicado a la recurrente los motivos que sustentan el reparo, se advierte que el valor denominado Orden de Pago N° 011-001-0095661 constituye una resolución de determinación y contiene todos los requisitos establecidos por el artículo 77° del Código Tributario, lo que se ve ratificado por el hecho que al interponer su recurso de reclamación, de fojas 12 a 25, la recurrente cuestionó que la Administración redujera el saldo a favor considerado respecto del ejercicio 2003 y en consecuencia, corresponde analizar si la determinación contenida en el valor impugnado en autos se encuentra arreglada a ley, de acuerdo al criterio establecido en la Resolución N° 02255-4-2012.*



Que el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Que asimismo, el referido inciso prescribe que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, siendo que en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, se aplicará el método previsto por el inciso b) de dicho artículo.

Que el mencionado artículo 85° agrega que para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 55° de la ley.

Que el artículo 87° de la misma ley indica que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración.

Que además, dicho artículo señala que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente, según su declaración jurada anual, éste consignaría tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado, y los contribuyentes que así lo prefirieran pueden aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que fueran de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que el numeral 3 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dispone que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.

Que el numeral 4 del referido artículo 55° señala que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada en la que se consigne dicho saldo, criterio similar al establecido en la Resolución N° 00205-4-2001 publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.



Que por su parte en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00570-1-2006 se ha establecido que con la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta prevista en el considerando anterior sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente.

Que de foja 62, se observa que la recurrente presentó el 29 de marzo de 2004 la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, mediante Formulario Virtual PDT 652 N° 2000587, consignando en la casilla 137 "Aplicación del saldo a favor del contribuyente" la opción 2, es decir, optó por la compensación automática contra sus futuros pagos a cuenta del citado saldo a favor del ejercicio 2003.

Que según se aprecia de autos y lo señalado por la recurrente, ésta aplicó el saldo a favor determinado en el ejercicio 2003, contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo a diciembre de 2004, mas no contra los pagos a cuenta de enero y febrero de 2005 los que fueron cancelados en efectivo en su totalidad, a pesar de tener saldo a favor pasible de compensación, siendo que el saldo no compensado del ejercicio 2003 fue aplicado contra el pago por la regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

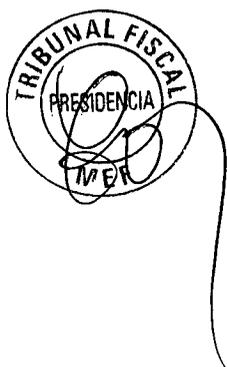
Que sobre el particular, cabe indicar que conforme con el numeral 3 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado y al criterio establecido por éste Tribunal en la Resolución N° 00570-1-2006, la recurrente se encontraba obligada a aplicar el saldo a favor determinado en el ejercicio 2003 contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo de 2004 a febrero de 2005, contrariamente a lo alegado por ella; en tal sentido, no procedía la aplicación parcial del saldo a favor contra el pago de la regularización anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por lo que procede confirmar la apelada.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta excede lo establecido en el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues convierte la facultad que la ley prevé en una obligación, cabe señalar que ello no resulta correcto, pues la facultad que otorga el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, está referida a solicitar la devolución de los pagos a cuenta efectuados en exceso del ejercicio o disponer su aplicación contra futuros pagos a cuenta, siendo que una vez ejercida la opción de compensar dichos pagos, es el reglamento que establece su obligatoriedad hasta que se agoten, lo que además ha sido establecido en reiteradas resoluciones por este Tribunal".

**RTF N° 08765-8-2014 (18-07-2014)**

"VISTA la apelación interpuesta (...), contra la Resolución de Intendencia N° 0150140006993 de 28 de diciembre de 2007, (...), que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Órdenes de Pago N° 011-001-0055119 a 011-001-0055123, 011-001-0063176 y 011-001-0063529, giradas por los intereses moratorios de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2003, enero y febrero de 2005, y por el monto de omisión de los pagos a cuenta de febrero y marzo de 2006 y enero y febrero de 2007. (...)

Que la recurrente sostiene que las órdenes de pago (...) se sustentan en la existencia de un tributo autoliquidado por el deudor y no pagado en su debida oportunidad, esto es, una omisión



que se deriva de lo expresamente consignado en sus declaraciones, lo que no ocurre en su caso, pues ha cumplido con cancelar el íntegro de los pagos a cuenta, mediante la compensación de créditos a los que tenía derecho, según se aprecia de las declaraciones juradas mensuales que presentó.

Que indica que si la Administración pretendió efectuar reparos a su declaración, desconociendo créditos o formulando observaciones similares, debió emitir una resolución de determinación, luego de haber seguido un procedimiento de fiscalización de acuerdo con lo normado por el Código Tributario, y no órdenes de pago.

Que de otro lado, aduce que la Administración le realizó una fiscalización por el ejercicio 2001 y como resultado de ella redujo su saldo a favor del Impuesto a la Renta mediante Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, siendo dicho valor impugnado mediante reclamación y manteniéndose a la fecha pendiente de pronunciamiento. (...)

Que con relación a la Orden de Pago N° 011-001-0055119, girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2003 reitera sus argumentos en el sentido que la reliquidación efectuada por la Administración es indebida, por encontrarse pendiente de resolver la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, a través de la que se disminuyó su saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y que, por lo tanto, no constituye un acto firme; en tanto, respecto a las Órdenes de Pago N° 011-001-0063529 y 011-001-0063176, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, señala que la Administración reliquidó dichos pagos a cuenta estableciendo supuestas omisiones como consecuencia de haber compensado indebidamente los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril y mayo de 2006 con el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, agotándolo en su integridad, de modo que determinó que para los períodos de enero y febrero de 2007 no contaba con el aludido saldo a favor y, haber desconocido la opción de la recurrente de compensar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007 con los créditos con que contaba por concepto de pagos del ITAN no utilizados y el saldo a favor del exportador o de cancelarlos directamente.

Que aduce que de lo dispuesto por el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta se desprende que es una facultad y no una obligación del contribuyente, compensar el saldo a favor de ejercicios anteriores contra los pagos a cuenta de los meses siguientes al de presentación de la declaración jurada anual en la que se determinó dicho saldo, por lo que la posición de la Administración de que a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 017-2003-EF que modificó el artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, existía la obligación del contribuyente de realizar la compensación del mencionado saldo a favor contra los pagos a cuenta constituye una interpretación que excede la ley, pues se ha convertido una facultad o potestad garantizada o atribuida por una norma con rango de ley, en una obligación establecida vía reglamento. Afirma que la propia Administración ha reconocido ello en el Informe N° 31-2002-SUNAT/K00000.

Que agrega que ni siquiera una aplicación literal del mencionado artículo del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta permitiría llegar a la conclusión a la que arriba la Administración, pues lo recogido por el numeral 3 del referido artículo 55° del reglamento no implica que la aplicación del saldo a favor deba efectuarse en forma continua, ininterrumpida o inmediata, de manera que el contribuyente no tenga ningún margen de libertad para optar por cancelar los pagos a cuenta con otros créditos o saldos o mediante su pago en efectivo.



Que refiere que toda vez que la Administración sostiene que la recurrente debió aplicar el saldo a favor del ejercicio 2005 contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril y mayo de 2006, entonces los pagos que efectuó por dicho concepto y períodos resultan pagos en exceso, lo cual ha sido reconocido por aquella en la resolución de intendencia; en tal sentido, de no corresponder que se revoque la resolución apelada, la Administración debería proceder a compensar la deuda contenida en las órdenes de pago impugnadas contra los mencionados pagos en exceso. Por otro lado, solicita que en tanto se mantenga pendiente de pronunciamiento su impugnación, la Administración debe suspender cualquier procedimiento coactivo. (...)

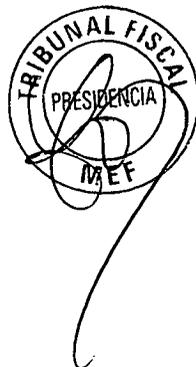
Que por su parte, la Administración manifiesta que las Órdenes de Pago N° 011-001-0055119 a 011-001-0055123, 011-001-0063176 y 011-001-0063529 han sido giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2003, enero y febrero de 2005, y por el importe de omisión de los pagos a cuenta de febrero y marzo de 2006 y enero y febrero de 2007, como consecuencia de la reliquidación efectuada a las declaraciones juradas presentadas por la recurrente y, que se sustentan en lo dispuesto por el artículo 78° del Código Tributario.

Que agrega que efectuó una fiscalización a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 mediante Orden de Fiscalización N° 030011080990, obteniendo como resultado la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, a través de la que modificó el importe del saldo a favor del ejercicio 2001 a S/. 412 261,00, siendo que la recurrente formuló reclamación contra dicho valor, la que se encuentra pendiente de pronunciamiento.

Que indica que la disminución del importe del saldo a favor del ejercicio 2001 a través de la mencionada resolución de determinación tuvo incidencia en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los siguientes períodos, por lo que procedió a reliquidar las declaraciones juradas mensuales y anuales presentadas por la recurrente a partir de 2002 hasta enero y febrero de 2007. (...)

Que el segundo párrafo del artículo 87° de la referida ley prevé que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado, siendo que los contribuyentes que así lo prefieran, podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que asimismo, los incisos b) y c) del artículo 88° de la anotada ley establecen que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79° de dicha ley, deducirán de su impuesto, entre otros, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo; y, los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas, siendo que la existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada superintendencia.



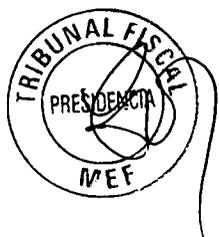
Que por su parte, los numerales 2, 3 y 4 del artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 045-2001-EF, señalaban que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes entre otras disposiciones observarían, que la compensación de saldos a favor se debería aplicar con anterioridad a cualquier otro crédito; el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, podría ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo y, que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior podría ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

Que los numerales 2, 3 y 4 del artículo 55° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, prescriben que para la compensación de créditos contra los pagos a cuenta de tercera categoría, se tendrá en cuenta en primer lugar el Anticipo Adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito; que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo, siendo que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; y, que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el Anticipo Adicional.

Que por otro lado, la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, estableció, a partir del 1 de enero de 2003, un anticipo adicional de cargo de los generadores de rentas de tercera categoría, sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta. Asimismo, el artículo 53° del Decreto Legislativo N° 945, que incorporó el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispuso que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta, estaban obligados a pagar un Anticipo Adicional.

Que no obstante, mediante Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 28 de setiembre de 2004, recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de noviembre de 2004, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 y el artículo 53° del Decreto Legislativo N° 945, referidos al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, disponiendo que tales dispositivos dejaban de tener efecto desde la fecha en que fueron publicados.

Que conforme con el criterio establecido por el mismo Tribunal en la Sentencia de 27 de enero de 2005, recaída en el Expediente N° 1907-2003-AA/TC, la Administración puede expedir normas reglamentarias con el objeto de dar cumplimiento a las sentencias que dicho Tribunal dicte en materias como la sentencia indicada en el considerando precedente, siempre que no se desvirtúe



*ni condicione los mandatos que ellas contienen ni se lesione los derechos de los contribuyentes que se vieron afectados por la norma declarada inconstitucional.*

*Que en tal sentido, mediante la Resolución de Superintendencia N° 046-2005-SUNAT, publicada el 26 de febrero de 2005, se dispuso el procedimiento para cumplir la sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, conforme con el criterio del aludido Tribunal recogido en la sentencia del 27 de enero de 2005, recaída en el Expediente N° 1907-2003-AA/TC, según el cual la Administración puede expedir normas reglamentarias con el objeto de dar cumplimiento a las sentencias que dicho Tribunal dicte en materias como la sentencia indicada en los considerandos precedentes, siempre que no se desvirtúe ni condicione los mandatos que ellas contienen ni se lesione los derechos de los contribuyentes que se vieron afectados por la norma declarada inconstitucional.*

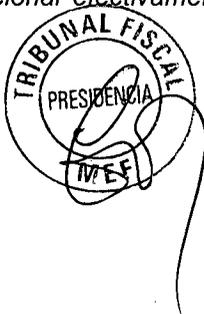
*Que en atención a ello, el artículo 3°, así como la única disposición final de la citada resolución de superintendencia, otorgó a los contribuyentes la posibilidad de acogerse al procedimiento previsto por el artículo 4° de dicha resolución, para lo cual éstos debían presentar el formato de acogimiento aprobado por la Administración, y que, de optar por acogerse al mencionado procedimiento y para el caso concreto del ejercicio 2003, el inciso a) del numeral 4.1 del artículo 4° de la referida resolución, señaló que los pagos del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta se aplicarían a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de acuerdo con las reglas establecidas en su oportunidad por las normas que regularon dicho Anticipo Adicional, esto es, conforme con el numeral 2 del artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, con la modificación dispuesta por el artículo 19° del Decreto Supremo N° 017-2003-EF.*

*Que la finalidad del procedimiento establecido en la indicada resolución de superintendencia, consistía en mantener la validez de la aplicación de los pagos por Anticipo Adicional que se hubieran efectuado contra los pagos a cuenta y/o de regularización del Impuesto a la Renta, a fin de que no se generasen omisiones por dichos conceptos en los ejercicios 2003 y 2004, dada la declaración de inconstitucionalidad del referido Anticipo Adicional.*

*Que en tal sentido, cuando el inciso a) del numeral 4.1 del artículo 4° de aludida resolución de superintendencia, señaló que los pagos por Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta se aplicarían a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, según las reglas establecidas en su oportunidad por las normas que lo regularon, debe entenderse que se refiere a aquellos pagos por Anticipo Adicional que efectivamente se hubieran aplicado a los pagos a cuenta y/o de regularización, de manera de no generarse omisión alguna derivada del desconocimiento de tales imputaciones.*

*Que de conformidad con el inciso d) de la Ley N° 27804, el monto efectivamente pagado por concepto del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta podía utilizarse, como crédito contra el pago de regularización del ejercicio a que correspondía o de ejercicios futuros, o crédito contra los pagos a cuenta del régimen general de dicho impuesto del ejercicio a que correspondía el Anticipo Adicional así como de ejercicios posteriores.*

*Que los incisos a) y c) del artículo 102° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, indicaban que se consideraba que el Anticipo Adicional había sido efectivamente pagado únicamente cuando la deuda tributaria generada por este se hubiera extinguido mediante su pago y que el Anticipo Adicional efectivamente pagado en el mes de mayo debía ser aplicado como*



crédito únicamente contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los periodos de abril hasta diciembre, así sucesivamente.

Que por su parte, el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° 094-2003/SUNAT, prescribía que el Anticipo Adicional se extinguía únicamente cuando la deuda había sido cancelada en efectivo, cheque, nota de crédito negociable o documento valorado, y que sería aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en la casilla 318 del PDT - Formulario Virtual N° 621 - versión 3.6.

Que por otro lado, de acuerdo con el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 092-2006/SUNAT, los deudores tributarios que no presentaron el formato para acogerse al procedimiento que permite cumplir con la anotada sentencia, podrían hacerlo a partir de la fecha de entrada en vigencia de la citada resolución y hasta el 7 de julio de dicho año, teniendo en consideración lo señalado por el indicado artículo. (...)

Órdenes de Pago N° 011-001-0055119, 011-001-0063176 y 011-001-0063529

Que obran a fojas 83, 186 y 233 las Órdenes de Pago N° 011-001-0055119, 011-001-0063176 y 011-001-0063529, giradas por los intereses del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2003, y por el monto de omisión de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2007, en las que se han consignando como base legal al artículo 78° del Código Tributario y como sustento la información contenida en las declaraciones juradas presentadas por la recurrente mediante Formularios PDT 621 con los números de orden que se indican a continuación:

Orden de Pago N°	Período	Declaración jurada Formularios PDT 621 N°	Ingresos Netos S/.
011-001-0055119	2003-03	2088668	4 416 111,00
011-001-0063176	2007-01	2211684	10 592 654,00
011-001-0063529	2007-02	153854885	10 095 248,00

Que de la revisión de las citadas declaraciones juradas, de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 a 2006 presentadas mediante Formularios PDT 680 N° 2002889, 652 N° 2002630, 654 N° 2001875, 656 N° 100253501 y 658 N° 150093613 y de las declaraciones juradas mensuales presentadas por la recurrente mediante Formularios PDT 621 N° 2152912, 2155789, 2185608, 2188328, 2081955, 2085378, 2091646, 2095044, 2098306, 2109991, 2109993, 2109997, 2113700, 2120378, 2120380, 2118605, 2122008, 2124466, 2127427, 2130564, 2131416, 2134424, 2137665, 2140603, 2143634, 2154086, 2149974, 2158655, 2159579, 2162521, 4426661, 4655275, 2170871, 2173581, 2176147, 2179089, 2181925, 2184862, 2191022, 2193560, 2196054, 2198410, 2200820, 2203299, 2206051, 2208379 y 2208814 (fojas 665 a 835) y de lo indicado en la resolución apelada (fojas 506 a 527), se tiene que la Administración reliquidó la determinación efectuada por la recurrente por concepto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 hasta el ejercicio 2007, así como la regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 a 2006, disminuyendo el saldo a



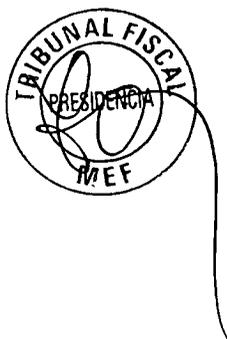
*favor del período anterior a ser aplicado contra los pagos a cuenta en unos casos, y en otros, desconociendo en su totalidad dicho saldo, incrementando el crédito del importe del ITAN no utilizado del ejercicio 2006 y, disminuyendo los saldos a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 a 2004 e, incrementando los saldos a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, sustentándose en lo siguiente: i) La Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, a través de la que se estableció que el saldo a favor del indicado tributo y ejercicio asciende a S/. 412 261,00 y, asimismo, que para determinar el indicado saldo a favor se tuvo en cuenta que el saldo a favor del ejercicio anterior (2000) quedó determinado en S/. 2 091 727,00, luego de haber sido aplicado como crédito contra los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2001 y enero y febrero de 2002, ii) La aplicación de oficio del saldo a favor del ejercicio anterior a los pagos a cuenta de diversos períodos, al amparo de lo dispuesto por el artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, lo que originó el desconocimiento de las compensaciones efectuadas por la recurrente en sus declaraciones juradas mensuales de los créditos por el ITAN no utilizado y por el Saldo a Favor Materia de Beneficio contra los importes a pagar por concepto de pagos a cuenta de diversos períodos y iii) El desconocimiento de los pagos por concepto del Anticipo Adicional como crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.*

*Que de la documentación que obra a fojas 466 a 478, 506 a 527, se tiene que la reliquidación a la que se hace referencia en el considerando precedente, se sustenta en primer término, en lo determinado por la Administración en la Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, emitida como consecuencia del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente mediante Orden de Fiscalización N° 030011080990.*

*Que del Anexo y los Anexos 02 y 03 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0004076 (fojas 474 a 477), se tiene que la Administración estableció que el saldo a favor de la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 asciende a S/. 4 112 261,00, habiendo determinado dicho monto al considerar que la recurrente no tuvo Impuesto a la Renta por pagar sino pérdida tributaria y que contaba con un importe por pagos a cuenta del ejercicio ascendente a S/. 2 020 534,00 y un saldo a favor del ejercicio anterior (2000) de S/. 2 091 727,00 (Impuesto a la Renta S/. 0,00 – S/. 2 020 534,00 (pagos a cuenta del ejercicio) - S/. 2 091 727,00 (saldo a favor del ejercicio anterior, esto es, del 2000) = -S/. 4 112 261,00) y, asimismo a dicho importe se le descontó el monto devuelto mediante Resolución de Intendencia N° 012-018-001708 de S/. 3 181, 042,00, por lo que se determinó un saldo a favor de S/. 412 261,00.*

*Que de fojas 510, 511, 511/reverso y 515/reverso a 516/reverso se observa que la Administración reliquidó los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2002, considerando que conforme con lo dispuesto en la Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, los pagos a cuenta de los períodos de enero y febrero fueron compensados con el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y, procedió a actualizar el importe de los pagos a cuenta del ejercicio, con lo cual determinó que este asciende a S/. 351 015,00.*

*Que así también, se verifica que la Administración actualizó el saldo a favor del ejercicio 2001 de S/. 412 261,00 a S/. 419 272,00, aplicándolo como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2003, al amparo de lo previsto por el citado artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, luego de lo cual, concluyó que el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 susceptible de ser aplicado a los siguientes períodos asciende a S/. 64 563,00.*

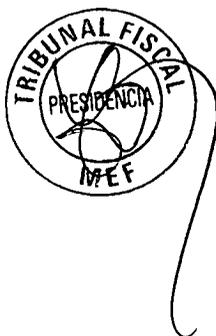


Que de fojas 506 a 516, se advierte que la Administración sobre la base de las reliquidaciones descritas en los considerandos precedentes, continuó con el recálculo del arrastre del saldo a favor, de los pagos a cuenta y de la regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 a 2006 y hasta los pagos a cuenta de enero y febrero del año 2007 y para tal efecto, aplicó de oficio el saldo a favor del ejercicio anterior a los pagos a cuenta de febrero de 2004 y abril a diciembre de 2006, de conformidad con el mencionado artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF y, como consecuencia de ello, desconoció las compensaciones efectuadas por la recurrente en sus declaraciones juradas de los anotados períodos, de los créditos por el ITAN no utilizado y el Saldo a Favor Materia de Beneficio contra los importes a pagar por los referidos pagos a cuenta, y reconoció un mayor importe por el crédito del ITAN no utilizado del ejercicio 2006. Asimismo, la Administración desconoció como crédito contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, los pagos por concepto del Anticipo Adicional, toda vez que según el reporte de sus sistemas informáticos, verificó que la recurrente no registraba pago alguno por dicho concepto.

Que como consecuencia de la reliquidación practicada por la Administración en la resolución apelada (fojas 506 a 517/reverso), esta verificó que no existía omisión respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2005 y febrero y marzo de 2006, dejando sin efecto las Órdenes de Pago N° 011-001-0055120 a 011-001-0055123 y declarando fundada en este extremo la reclamación interpuesta, tal y como se detalló en los considerandos precedentes. Así también, aquélla modificó el importe de las Órdenes de Pago N° 011-001-0055119 y 011-001-0063529, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2003 y julio de 2007 al determinar menores importes de omisión a los que fueron considerados inicialmente en los referidos valores y, confirmó la emisión de la Orden de Pago N° 011-001-0063176, girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2007.

Que de la documentación que obra en autos (fojas 663 y 664), se observa que la recurrente formuló reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, girada por el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y que la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140008178, declaró fundada en parte dicha reclamación, siendo que la recurrente formuló apelación contra la mencionada resolución de intendencia, la que se encuentra en trámite ante este Tribunal con Expediente N° 7040-2009.

Que de lo expuesto en los considerandos precedentes, se tiene que las Órdenes de Pago N° 011-001-0055119, 011-001-0063176 y 011-001-0063529, emitidas por los intereses del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2003, y por el monto de omisión de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2007, no corresponden a la liquidación efectuada por la recurrente mediante sus declaraciones juradas, sino a la reliquidación realizada por la Administración a partir de la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0004076, lo que es reconocido en la resolución apelada (foja 518/reverso), así como a la aplicación de oficio del saldo a favor del ejercicio anterior a los pagos a cuenta de febrero de 2004 y abril a diciembre de 2006, al amparo de lo dispuesto por el artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dejando sin efecto las compensaciones efectuadas por la recurrente con los créditos por el ITAN no utilizado y por el Saldo a Favor Materia de Beneficio, quien consideró que la aplicación del aludido saldo a favor del ejercicio anterior es facultativa y no obligatoria y, al desconocimiento de los pagos realizados por la recurrente por concepto del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta durante el ejercicio 2003.



Que en consecuencia, al no ajustarse la emisión de las citadas órdenes de pago a lo dispuesto por el artículo 78° del Código Tributario, norma sobre cuya base fueron emitidas, en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del aludido código, que dispone que son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, corresponde declarar nulas las anotadas órdenes de pago, así como la resolución apelada en dicho extremo, en aplicación del numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que establece que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él. (...)

Que sin perjuicio de lo expuesto en los considerandos precedentes, cabe señalar a título ilustrativo que este Tribunal en las Resoluciones N° 06069-6-2005 y 00570-1-2006, entre otras, ha establecido que conforme con la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 017-2003-EF al artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta sería en adelante una obligación y no una facultad del contribuyente. Asimismo, en la Resolución N° 10114-4-2013, entre otras, este Tribunal ha indicado que el artículo 55° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, luego de la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, no excede lo establecido por el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues la facultad que otorga este artículo de la ley está referida a solicitar la devolución de los pagos a cuenta efectuados en exceso del ejercicio o disponer su aplicación contra futuros pagos a cuenta, siendo que una vez ejercida la opción de compensar dichos pagos, es el reglamento el que establece su obligatoriedad hasta que se agoten.

Que así también, debe mencionarse a título ilustrativo que en reiterada jurisprudencia de este colegiado se ha señalado que de acuerdo con lo previsto por el artículo 40° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la compensación de oficio por la Administración Tributaria procede: a) si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el artículo en referencia y b) si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago, indicando la norma que la SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación. Además, la norma en referencia puntualiza que la compensación de oficio surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos comenzaron a coexistir y hasta el agotamiento de estos últimos, estableciendo que para tales efectos son créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.

Que en tal sentido, en los casos en que la Administración en los supuestos indicados en el considerando precedente, determine la existencia de una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el citado artículo 40°, corresponde a aquella que previa verificación, proceda a compensar dicho crédito con la deuda pendiente de pago, en tanto el anotado crédito no haya sido compensado contra otras deudas o se haya solicitado su devolución. (...)

**RTF N° 01402-3-2016 (12-02-2016)**

“VISTA la apelación interpuesta (...), contra la Resolución de Intendencia N° 0260140125077/SUNAT, emitida el 29 de mayo de 2015 (...), que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 0221800018301/SUNAT, que



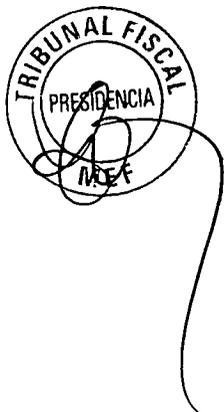
declaró improcedente la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2009. (...)

Que la recurrente sostiene que es una sociedad constituida en el departamento de Tacna para dedicarse a la importación y comercialización de productos electrónicos, y que conforme con el artículo 7° de la Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, al desarrollar actividades de distribución de mercancías como usuaria de ZOFRATACNA, se encontraba exonerada del Impuesto a la Renta; no obstante, recién a partir del mes de abril de 2008 dejó de realizar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debido a que en el anotado mes, la Administración emitió el Informe N° 053-2008-SUNAT/2B0000 aclarando su condición como empresa exonerada, lo cual originó que en el ejercicio 2008 tuviera pagos a cuenta no aplicados por el importe de S/. 120 083,00, así como un saldo a favor por los pagos a cuenta abonados durante el ejercicio 2007 por la suma de S/. 464 311,00, entre otros, totalizando un saldo a favor del ejercicio 2008 ascendente a S/. 618 759,00, respecto del cual en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 consignó la opción 1 "Devolución"; sin embargo, desde el 27 de marzo de 2009 fecha de presentación de dicha declaración, hasta el 29 de marzo de 2010 en que presentó la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, no solicitó formalmente la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que alega que en aplicación del numeral 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, optó por arrastrar el saldo a favor determinado en la declaración jurada del ejercicio 2008, consignándolo como "saldo a favor del ejercicio anterior" en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por la suma de S/. 584 396,00, siendo que el 12 de diciembre de 2014 procedió a solicitar la devolución de dicho saldo. Agrega que la Administración declaró improcedente la referida solicitud al desconocer el indicado arrastre, únicamente por haber consignado la opción referencial 1 "Devolución" en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, lo cual es contrario a lo señalado en el Informe N° 239-2009-SUNAT/2B0000, del que se desprende que no era necesario presentar una nueva declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 a efecto de modificar la opción devolución por la de compensación, pues al haber consignado el referido saldo en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 se debía entender modificada su voluntad y arrastrado el mismo, por lo que al no estar de acuerdo con dicho pronunciamiento procedió a interponer reclamación contra dicha resolución, que fue resuelta mediante la Resolución de Intendencia N° 0260140125077/SUNAT, materia de apelación, la que contiene serias contradicciones, causándole un evidente perjuicio económico así como el enriquecimiento indebido de la entidad recaudadora, lo que espera sea revertido por este Tribunal.

Que en el escrito de alegatos presentado el 10 de febrero de 2016, la recurrente refiere además que lo pretendido era arrastrar el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 a fin de aplicarlo contra deudas futuras, vale decir, aquéllas que pudieran generarse más adelante, conforme lo dispuesto por el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que de acuerdo con los reportes de su sistema informático, verificó que la recurrente, en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, arrastró como saldo a favor del ejercicio anterior (2008) la suma de S/. 584 396,00, correspondiente al saldo a favor del ejercicio 2007 y los pagos a cuenta efectuados en el ejercicio 2008, sin embargo consignó la Opción 1 – Devolución en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y que el 17 de noviembre de 2010 presentó una solicitud de



devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, mediante Formulario 4949 N° 3305377 por la suma de S/. 618 759,00, la cual fue denegada a través de la Resolución de Intendencia N° 112180000086, notificada el 22 de diciembre de 2010, no habiendo sido impugnada por la recurrente; concluyendo que al haber solicitado la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en mérito a lo establecido en el numeral 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que la recurrente arrastrara el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 al ejercicio 2009, por ende, no correspondía que solicitase devolución alguna por este último ejercicio, toda vez que no existía saldo a favor a devolver.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria son apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resolvieran las solicitudes de devolución, las que serán reclamables.

Que de otro lado, el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, dispone que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado.

Que el inciso c) del artículo 88° de la citada ley, establece que los contribuyentes deducirán de su impuesto, entre otros conceptos, los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en dicho artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas; añade que la existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la Administración.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y sustituido por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, señala que los conceptos previstos en el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el impuesto y que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos y en el orden que se señala, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores.

Que el numeral 4 del artículo 55° del mismo reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dispone que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

Que de autos, se tiene que el 27 de marzo de 2009, mediante PDT 662 N° 109302 (folios 411 a 414), la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, en la que determinó un saldo a su favor de S/. 618 759,00 y consignó la Opción 1 – Devolución (casillero 137).



Que el 29 de marzo de 2010, mediante PDT 664 N° 750134772 (folios 415 a 420), la recurrente presentó declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en la que determinó un saldo a favor del ejercicio anterior de S/. 584 396,00 y consignó la Opción 1 – Devolución (casillero 137).

Que el 17 de noviembre de 2010, mediante Formulario 4949 N° 3305377, la recurrente solicitó la devolución del pago indebido o en exceso del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2008, por un importe de S/. 618 759,00, sustentándose en la declaración jurada presentada mediante Formulario PDT 662 N° 109302 (folio 428).

Que el 12 de diciembre de 2014, a través del Formulario 4949 N° 4100479 (folio 273), solicitó la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por S/. 584 396,00, sustentándose en la declaración jurada presentada mediante Formulario PDT 664 N° 750134772, siendo que dicha solicitud fue declarada improcedente mediante la Resolución de Intendencia N° 0221800018301/SUNAT, (folio 282) la que ha sido confirmada por Resolución de Intendencia N° 0260140125077/SUNAT, materia de grado (folios 434 a 436).

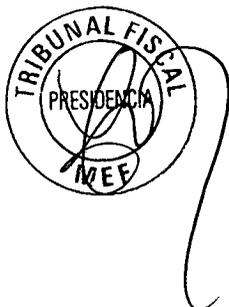
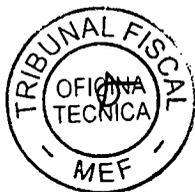
Que la Administración declaró la improcedencia de la solicitud de devolución, toda vez que considera que existe imposibilidad por parte de la contribuyente de arrastrar para el ejercicio 2009 el monto considerado como saldo a favor del ejercicio anterior 2008, por la suma de S/. 584 396,00, pues como se ha indicado, al haber solicitado la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en mérito a lo establecido en el numeral 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que la recurrente arrastrara el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 al ejercicio 2009, y en ese sentido, no correspondía que solicitase devolución alguna por este último ejercicio, pues no existía saldo a favor a devolver.

Que conforme con las normas citadas, los contribuyentes tienen la posibilidad de optar por solicitar la devolución del saldo a favor generado en un determinado ejercicio, o aplicarlo contra futuros pagos posteriores a la presentación de la respectiva declaración anual, para lo cual deben marcar las opciones 1 ó 2 en el casillero correspondiente de la declaración anual en que se determinó dicho saldo.

Que en tal sentido, al haber optado expresamente la recurrente por la devolución del saldo a favor generado en el ejercicio 2008, y presentado la solicitud de devolución respectiva, no procedía que pretendiera aplicar ese mismo saldo contra el impuesto resultante del ejercicio 2009.

Que en consecuencia, al resultar indebido el arrastre de dicho saldo a favor efectuado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la actuación de la Administración al desconocerlo, se encuentra arreglada a ley, correspondiendo por tanto confirmar la resolución apelada.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que por el hecho de consignar en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 como saldo a favor del ejercicio anterior la suma de S/. 584 396,00, evidenció la modificación de su voluntad original consignada en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 en la que consignó la Opción 1 – Devolución, cabe indicar que con la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor del



*Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 mediante Formulario 4949 N° 3305377, la voluntad expresa de la recurrente de tramitar la devolución quedó corroborada, por lo que carece de sustento lo alegado sobre el particular.*

*Que en cuanto al arrastre del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 a fin de aplicarlo contra deudas futuras, es decir, aquéllas que pudieran generarse más adelante conforme lo dispuesto por el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar que en atención a los argumentos expuestos, al resultar indebido el arrastre del saldo a favor efectuado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se tiene que no existió saldo a favor materia de compensación, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento”.*

**RTF N° 04881-3-2016 (24-05-2016)**

*“VISTA la apelación interpuesta (...), contra la Resolución de Intendencia N° 085-014-0002325, emitida el 30 de marzo de 2015 (...), que declaró infundada la reclamación formulada contra la Orden de Pago N° 081-001-0067544, girada por los intereses del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2011. (...)*

*Que la recurrente sostiene que mediante la orden de pago impugnada la Administración pretender cobrar intereses por la omisión al pago a cuenta de febrero de 2011, sin considerar, tal como se indica en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05063-5-2014, que efectuó un pago en exceso por el período enero de 2011, por lo que solicita la compensación del mismo contra la omisión al pago a cuenta de febrero de 2011; agrega que en aplicación del literal b del numeral 2 del artículo 40° del Código Tributario, la Administración debió compensar de oficio dicho pago en exceso contra la referida omisión, al tener conocimiento de la coexistencia de ambos conceptos a través de la citada resolución, criterio que ha sido ratificado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5034-9-2012. Asimismo, indica que de acuerdo con el Informe N° 114-2007/SUNAT, la compensación surte efectos en la fecha de coexistencia del crédito y la deuda tributaria, por lo que en el caso de autos, al imputarse el pago en exceso efectuado por el período enero de 2011 contra la aludida omisión, no surge ningún interés por pagar.*

*Que la Administración señala que la orden de pago impugnada fue emitida al amparo del 3 del artículo 78° del Código Tributario, como consecuencia de la reliquidación efectuada a la declaración jurada correspondiente al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2011, en la que desconoció el saldo a favor del ejercicio anterior debido a que éste se debió aplicar en su totalidad al pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período enero de 2011. Que asimismo, respecto al pago en exceso que se habría efectuado por el período enero de 2011, precisa que en virtud a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 55° del Reglamento y el numeral 3 del artículo 40° del Código Tributario, la recurrente podría solicitar la compensación del aludido pago en exceso a solicitud de parte; asimismo, señaló que de acuerdo con el artículo 38° del Código Tributario, la recurrente podía solicitar su devolución y que no resultaba aplicable al caso de autos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05034-9-2012*

*Que el numeral 3 del artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda, sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación, entre otros supuestos por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos*



de pago, siendo que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos, y asimismo, que también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

Que según el artículo 34° del citado código, el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, siendo que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que según el artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, si el monto de los pagos a cuenta excede del impuesto que corresponde abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Adicionalmente estableció que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que fuesen de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que el numeral 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dispone que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, criterio que concuerda con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0205-4-2001, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2001.

Que este Tribunal ha interpretado en las Resoluciones N° 06069-6-2005, 07474-3-2007 y 01953-3-2008, que teniendo en consideración la modificación introducida al artículo 55° antes referido, la forma de aplicación del saldo a favor prevista en los considerandos anteriores constituye una obligación y no una facultad del contribuyente.

Que por otro lado, el primer y cuarto párrafo del artículo 88° del Código Tributario, señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Que de autos se aprecia que el 14 de enero de 2011 la recurrente presentó la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, mediante el Formulario PDT 668 N° 0750000669, determinando un saldo a favor ascendente a S/. 56 902,00 (folios 116 a 121); siendo que, el 16 de febrero de 2011 presentó una declaración sustitutoria por el referido tributo mediante el Formulario



*PDT 668 N° 750009595 determinando un mayor saldo a favor ascendente a S/. 2 906 650,00 (folios 111 a 115).*

*Que el 17 de diciembre de 2013, la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de febrero de 2011, mediante el Formulario PDT 621 N° 0786959901 (folios 134 a 136), consignando impuesto resultante la suma de S/. 3 502 452,00, contra el que compensó el saldo a favor del ejercicio anterior por la suma de S/. 2 906 650,00, asimismo consignó como pago previo el importe de S/. 595 802,00, determinándose como deuda tributaria el monto de S/. 17 257,00.*

*Que el 6 de junio de 2014, la Administración emitió la Orden de Pago N° 081-001-0067544 (folio 11 y 12), por los intereses de la omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2011, señalando como base legal el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario y como sustento la existencia de errores en la declaración presentada mediante el Formulario PDT 621 N° 0786959901, por el importe de S/. 550 951,00.*

*Que del anexo de la orden de pago impugnada (folio 11), se observa que la Administración, desconoció el saldo a favor del ejercicio anterior aplicado en el período febrero de 2011, sustentándose en que el saldo a favor ascendente a la suma de S/. 2 906 650,00 generado en el ejercicio 2010, según la declaración jurada presentada mediante el Formulario PDT 668 N° 0750009595, debe ser utilizado a partir del pago a cuenta de enero de 2011, debido a que la declaración jurada anual original de dicho ejercicio fue presentada el 14 de enero de 2011 y por tanto, se agotó en el período enero de 2011, conforme lo dispuesto por el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05063-5-2014.*

*Que en el caso de autos, conforme con los criterios antes citados y el numeral 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 consignado en la declaración jurada sustitutoria presentada el 16 de febrero de 2011 debió aplicarse en su totalidad contra el pago a cuenta del citado impuesto de enero de 2011, es decir S/. 2 906 650,00, siendo que contra el pago a cuenta de Impuesto a la Renta de febrero de 2011, ya no correspondía aplicar suma alguna por no existir saldo a favor remanente.*

*Que estando a lo expuesto, la recurrente no contaba con el importe de saldo a favor del ejercicio anterior declarado, lo cual evidencia el error en la declaración jurada presentada, en tal sentido, correspondía que la Administración reliquidará lo declarado por la recurrente al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, como efectivamente lo hizo, en consecuencia, la omisión establecida en la orden de pago impugnada se encontraría conforme a ley.*

*Que no obstante lo expuesto, cabe señalar que conforme el numeral 5 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta anteriormente citado, los pagos a cuenta en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.*

*Que este Tribunal en la Resolución N° 05034-9-2012 ha señalado que del análisis del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que éste regula la compensación automática a que se refiere el numeral 1 del artículo 40° del Código Tributario.*



Que conforme el artículo 40° del Código Tributario, la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

Que el numeral 1 del referido artículo señala que la compensación podrá realizarse en forma automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley, y el numeral 2 establece la compensación de oficio por la Administración, si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere dicho artículo o si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago, precisándose que la compensación a que se refiere el numeral 2 surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05063-5-2014 (folios 70 y 71), mediante la cual se resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N° 085-014-0002049 de 18 de setiembre de 2013, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Orden de Pago N° 081-001-0061546, emitida por los intereses a la omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2011, al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario y teniendo como sustento la existencia de errores en la declaración jurada original presentada por el citado concepto y período mediante el Formulario PDT 621 N° 761482675, por el importe de S/. 8 535,00 más intereses; se señaló: "que habiéndose determinado que contra el pago a cuenta de Impuesto a la Renta de enero de 2011 se debió aplicar la totalidad del saldo a favor del Impuesto a la Renta del 2010 consignado en la declaración jurada sustitutoria presentada el 16 de febrero de 2011, es decir S/. 2 906 650,00, contra el pago a cuenta de Impuesto a la Renta de febrero de 2011, ya no correspondía aplicar suma alguna por no existir saldo a favor remanente, por lo que por el pago a cuenta de Impuesto a la Renta de enero de 2011 se habría efectuado un pago en exceso de S/. 2 906 650,00 y por el pago a cuenta de febrero existiría una omisión real de S/. 2 906 650,00."

Que en base a lo señalado por la citada resolución, en la apelada se reconoce que por el pago a cuenta de enero de 2011 se habría efectuado un pago en exceso de S/. 2 906 650,00.

Que estando a que la omisión contenida en la orden de pago impugnada devengó con posterioridad al pago en exceso de enero de 2011, correspondía que en aplicación de las normas antes citadas se proceda a su compensación, desde el momento de su coexistencia, por lo que corresponde revocar la apelada a fin que la Administración tenga en cuenta lo expuesto".

#### **RTF N° 09672-2-2016 (13-10-2016)**

"VISTA la apelación interpuesta (...), contra la Resolución de Intendencia N° 0260140138674/SUNAT, emitida el 30 de mayo de 2016 (...), que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 0241800542432/SUNAT, que autorizó la solicitud de devolución de pago indebido o en exceso efectuado por del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001. (...)

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha considerado que se encuentra en proceso de disolución y liquidación desde el año 2007 y que mantiene deudas de orden preferente a las



deudas tributarias, por lo que no correspondía la compensación realizada por la Administración del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, materia de solicitud, con los pagos a cuenta de dicho impuesto de los períodos de abril de 2002 a febrero de 2003.

Que la Administración indica que autorizó la mencionada solicitud de devolución por la suma de S/. 1 148 044,00, al considerar que parte del referido saldo a favor había sido aplicado contra los pagos a cuenta del mencionado impuesto de los períodos de abril de 2002 a febrero de 2003.

Que el segundo párrafo del artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado, asimismo, los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que el inciso a) del artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que los conceptos previstos en el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el impuesto y que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos y en el orden que se señala, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores.

Que según el numeral 4 del artículo 55° del mismo reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 045-2001-EF, el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior podrá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

Que el artículo 40° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, preveía que la deuda tributaria podía compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondieran a períodos no prescritos que fueran administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituyera ingreso de una misma entidad.

Que conforme el artículo 88° del referido código, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Que dicha noma agrega que la Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que se señale para ello.



Que asimismo, refiere que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria y que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

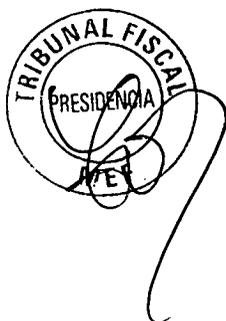
Que finalmente, señala que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de 60 días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades y que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el procedimiento de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.

Que dicha norma, modificada por el Decreto Legislativo N° 1113, indica en su numeral 88.1 que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Que añade que la Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello, que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria y que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Que en su numeral 88.2 dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Que además, preceptúa que la presentación de declaraciones rectificatorias se efectuara en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria y que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.



Que asimismo, prescribe que la declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que añade que cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108º, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.

Que finalmente, señala que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75º o una vez culminado el procedimiento de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

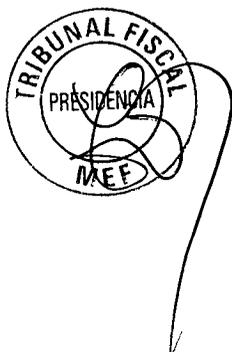
Que en el presente caso, se tiene como antecedente que mediante Resolución de Intendencia N° 0260150008383/SUNAT de 6 de enero de 2015 (folios 90 a 101), emitida sobre la base de lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07722-1-2014 de 25 de junio de 2014, la Administración determinó saldo a favor del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2001, ascendente a la suma de S/. 2 377 424,00.

Que mediante Formulario 4949 N° 4145914 de 24 de agosto de 2015 (folio 116), la recurrente solicitó la devolución del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por el importe de S/. 2 377 424,00, al haber consignado dicho importe como saldo a su favor en la declaración jurada anual del citado tributo y período, presentada mediante Formulario PDT 678 N° 750000291.

Que a través de la Resolución de Intendencia N° 0241800542432/SUNAT de 10 de noviembre de 2015 (folios 127 a 129), la Administración autorizó la devolución de S/. 1 148 044, al considerar que parte del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 había sido aplicado contra los pagos a cuenta de dicho impuesto de abril de 2002 a febrero de 2003.

Que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, presentada por la recurrente el 1 de abril de 2002, mediante Formulario PDT 678 N° 2000901 (folios 324 a 328), se advierte que determinó un saldo a favor ascendente a S/. 22 094 756,00 y en la Casilla 137 consignó la Opción 2, que implicaba compensar el saldo a favor contra futuros pagos a cuenta mensuales.

Que a través del Formulario PDT 678 N° 2003876 (folios 328 a 332), la recurrente presentó, el 2 de mayo de 2006, luego de concluida la fiscalización que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006379 girada por Impuesto a la Renta – ejercicio 2001, una



declaración rectificatoria por el referido tributo y período, en la que determinó un saldo a favor de S/. 17 098 536,00 es decir, una obligación tributaria mayor a la declarada originalmente, por lo que surtió efecto con su presentación, asimismo, volvió a consignar en la Casilla 137 marcada la Opción 2.

Que según se aprecia en autos (folios 260 a 306), la recurrente optó por que se compensara el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, contra los pagos a cuenta de dicho impuesto de abril de 2002 a febrero de 2003.

Que una vez más, el 19 de agosto de 2015, la recurrente presentó una nueva declaración rectificatoria por Impuesto a la Renta de 2001, a través del Formulario PDT 678 N° 750000291 (folios 318 a 323), señalando que tenía un saldo a favor ascendente a S/. 17 098 536,00 esto es, igual obligación tributaria a la declarada el 2 de mayo de 2006 y alterando la información consignada en la Casilla 137, al colocar la Opción 1, que implicaba optar por solicitar la devolución del saldo a favor consignado.

Que dado que el artículo 88° del Código Tributario establece que no surtirán efectos las declaraciones rectificatorias presentadas con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el procedimiento de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación y en el caso de autos el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del 2001 concluyó con la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006379 en el año 2005, la que finalmente dio lugar a la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07722-1-2014 de 25 de junio de 2014, la declaración presentada el 19 de agosto de 2015, en la que determinó igual obligación tributaria que la que hasta ese momento existía, no surtió efectos, por lo que no corresponde analizar su contenido.

Que dado que en la Resolución de Intendencia N° 0260150008383/SUNAT, como resultado de la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07722-1-2014 (folios 348 a 369), se señaló que la recurrente contaba con un saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, ascendente a S/. 2 377 424,00, que en la declaración jurada de 1 de abril de 2002 consignó la Opción 2, que corresponde a la compensación del saldo a favor contra futuros pagos a cuenta mensuales, específicamente los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2002 a febrero de 2003, procede determinar el monto efectivamente compensado contra ellos, según el siguiente detalle: (...)

Que en tal sentido, toda vez que el saldo a favor aplicado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2002 a febrero de 2003 ascendían a S/. 1 229 380,00, correspondía que se otorgara la devolución del saldo a favor no aplicado, esto es, por el importe de S/. 1 148 044,00, lo que hizo la Administración, por lo que procede confirmar la apelada”.

