

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR LA FECHA DE NACIMIENTO DEL CRÉDITO POR PERCEPCIONES Y/O RETENCIONES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS A EFECTOS DEL INICIO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA SOLICITAR SU DEVOLUCIÓN.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2021-08 (20-12-2021)

- Correo de fecha 17 de diciembre de 2021 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Vocales Amico de las Casas y Queuña Díaz (vacaciones al momento de la votación).
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 8

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El inciso b) del artículo 31 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas¹ e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que el contribuyente podrá arrastrar las percepciones no aplicadas a los meses siguientes y que si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos, el contribuyente podrá optar por solicitar su devolución.

En concordancia con ello, el artículo 4 de la Ley N° 29173, norma que aprueba el Régimen de percepciones del IGV, dispone que el cliente o importador, según el régimen que corresponde, a quien se le hayan efectuado percepciones, puede solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del IGV.

Por su parte, el artículo 11 de la Resolución de Superintendencia N° 037-2002-SUNAT², que regula el régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores y la designación de agentes de retención, señala, entre otros, que el proveedor podrá solicitar la devolución de las retenciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres (3) períodos consecutivos.

De otro lado, conforme con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF³, la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los 4 años.

Por su parte, el numeral 6 del artículo 44 del referido código, incorporado por el artículo 19 del Decreto Legislativo N° 953, establece que el término prescriptorio se computará desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos. Por consiguiente, a efectos de establecer el inicio del cómputo del plazo de prescripción resulta necesario determinar la fecha de nacimiento del crédito por percepciones/retenciones.

Sobre el particular, se han suscitado distintas interpretaciones:

1. La fecha de nacimiento del crédito por devolución de percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el

¹ En adelante IGV.

² Modificada por Resolución de Superintendencia N° 061-2005-SUNAT, publicada el 13 de marzo de 2005.

³ Texto similar al contenido en el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF con la modificación introducida por el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 953.

período tributario en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado.

2. La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al período tributario en el que se efectuó la percepción y/o retención no aplicada.
3. La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se produjo la percepción y/o retención no aplicada.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154 del Código Tributario, el cual establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias 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, y que de presentarse resoluciones con fallos contradictorios entre sí, debe someterse el asunto a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste jurisprudencia de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

III. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales constan en los Anexos I y II.

IV. PROPUESTAS

4.1 MARCO NORMATIVO

El primer párrafo del artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo⁴, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deben presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas que realicen en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período.

Por su parte, el artículo 31 de la citada ley dispone que las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del Impuesto General a las Ventas y/o del Impuesto de Promoción Municipal (en adelante, IGV) se deducirán del Impuesto a pagar. Agrega que en caso de que no existieran operaciones gravadas o fueran insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, el contribuyente podrá:

- a) Arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes.
- b) Si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución de las mismas.

En caso de que opte por solicitar la devolución de los saldos no aplicados, la solicitud sólo procederá hasta por el saldo acumulado no aplicado o compensado al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud, siempre que en la declaración de dicho período conste el saldo cuya devolución se solicita.

En concordancia con lo señalado, los numerales 4.1 a 4.3 del artículo 4 de la Ley N° 29173, que

⁴ En adelante, Ley del Impuesto General a las Ventas.

regula el régimen de percepciones del IGV, señalan que:

“4.1 El cliente o importador, según el régimen que corresponde a quien se le ha efectuado la percepción, deducirá del impuesto a pagar las percepciones que le hubieren efectuado hasta el último día del período al que corresponde la declaración.

4.2 Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Décimo Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981.

4.3 El cliente o importador, según el régimen que corresponde a quien se le ha efectuado la percepción, podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del IGV”.

En línea con lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las Resoluciones de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT⁵, 203-2003/SUNAT⁶ y 128-2002/SUNAT⁷ —que regulan el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes, importación de bienes y adquisición de combustible, respectivamente— establecen que el cliente, sujeto del IGV, podrá deducir del impuesto a pagar las percepciones practicadas por sus agentes de percepción hasta el último día del período al que corresponde la declaración, siendo que si no existieran operaciones gravadas o si estas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria. Agrega que el cliente podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del impuesto siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres (3) períodos consecutivos.

Por otro lado, el artículo 11 de la Resolución de Superintendencia N° 037-2002-SUNAT⁸, modificado por Resolución de Superintendencia N° 061-2005-SUNAT, publicada el 13 de marzo de 2005 establece, en cuanto a la aplicación de las retenciones, que el proveedor podrá deducir del impuesto a pagar las retenciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponda la declaración. Agrega que si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las retenciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria. Indica además que *“el proveedor podrá solicitar la devolución de las retenciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres (3) períodos consecutivos”.*

De otro lado, el artículo 4 de la Ley N° 28053, que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece el orden de aplicación de retenciones y percepciones. Al respecto, señala que para efecto de lo dispuesto en el artículo 31 de la citada ley, cuando se cuente con retenciones y/o percepciones declaradas en el período y/o en períodos anteriores estas se deducirán del impuesto a pagar en el siguiente orden:

- a. Las percepciones declaradas en el período.
- b. El saldo no aplicado de percepciones que conste en la declaración del período

⁵ Artículo 14.

⁶ Numerales 10.1 y 10.2 del artículo 10.

⁷ Artículo 10.

⁸ Que regula el régimen de retenciones del Impuesto General a las Ventas aplicable a los proveedores y la designación de agentes de retención, publicada el 19 de abril de 2002, al amparo del tercer párrafo del inciso c) del artículo 10 de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que dispone que las retenciones se efectuarán en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

correspondiente a percepciones declaradas en períodos anteriores.

- c. Una vez agotadas las percepciones, de ser el caso, se deducirán las retenciones en el orden establecido en los incisos anteriores.

Por su parte, artículo 15 de la Resolución de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT⁹, así como la Primera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 126-2004/SUNAT —que trata sobre las solicitudes de devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas a que se refieren las Resoluciones de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT, 128-2002/SUNAT y 203-2003/SUNAT y sus respectivas normas modificatorias— establecen que se deberá consignar como “período tributario” en el Formulario 4949 - Solicitud de Devolución el último vencido a la fecha de presentación de la solicitud y en cuya declaración conste el saldo acumulado de retenciones o percepciones no aplicadas a ese período, ello sin perjuicio que el monto cuya devolución se solicita sea menor a dicho saldo. Agregan que el cómputo del plazo establecido en las citadas resoluciones para poder solicitar la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas¹⁰, se iniciará a partir del período siguiente a aquel consignado en la última solicitud de devolución presentada, de ser el caso, aun cuando en dicha solicitud no se hubiera incluido la totalidad del saldo acumulado a esa fecha.

De otro lado, conforme con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹¹, la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los 4 años.

Por su parte, el numeral 6 del artículo 44 del referido código, dispone que el término prescriptorio se computará desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

Ahora bien, a efectos de establecer el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución, resulta necesario determinar la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones.

4.2. PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

La fecha de nacimiento del crédito por devolución de percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado.

FUNDAMENTO¹²

Como se aprecia, el citado artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado se deducen del impuesto a pagar¹³, siendo que si no existieran operaciones gravadas o si estas son insuficientes para absorberlas, el contribuyente podrá: 1. Arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes. 2. Solicitar la devolución si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos. En este caso, se prevé que la solicitud sólo procederá *“hasta por el saldo acumulado no aplicado o compensado al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud”*¹⁴, siempre que en la declaración de dicho período conste

⁹ Resolución de Superintendencia referida al régimen de percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes y designación de agentes de percepción.

¹⁰ Esto es, el plazo no menor a tres periodos consecutivos.

¹¹ Texto similar al contenido en el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF con la modificación introducida por el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 953.

¹² Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente “Marco normativo”.

¹³ Para lo cual debe observarse el orden establecido por el artículo 4 de la Ley N° 28053.

¹⁴ Énfasis agregado.

el saldo cuya devolución se solicita.

En relación con la referida devolución, el citado numeral 4.3 del artículo 4 de la Ley N° 29173, prevé que para ello es necesario “mantener” un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es por 3 períodos, siendo que las referidas Resoluciones de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT¹⁵, 203-2003/SUNAT¹⁶ y 128-2002/SUNAT y N° 037-2002-SUNAT, recogen una línea concordante con ello.

Al respecto, se aprecia que conforme con las normas citadas, si no existiesen operaciones gravadas o si son estas insuficientes para absorber las percepciones y/o retenciones, se brinda al deudor tributario la posibilidad de arrastrarlas para aplicarlas en los períodos siguientes o la alternativa de solicitar la devolución si es que ese monto, denominado normativamente como “saldo acumulado”, es mantenido y no ha podido ser aplicado en un plazo no menor de tres períodos. En efecto, la norma exige que exista un saldo no aplicado o compensado que debe “mantenerse” por dicho tiempo.

Sobre el particular, se interpreta que cuando la norma hace referencia a un “saldo acumulado no aplicado” que debe “mantenerse” por tres períodos, alude a un concepto propio y distinto de las percepciones y/o retenciones del período y que se arrastra mes a mes sin que haya sido materia de incrementos (por adicionarse nuevas percepciones y/o retenciones no aplicadas), puesto que si antes de cumplirse el plazo mínimo de arrastre de tres períodos se agregase un nuevo monto de percepciones y/o retenciones no aplicadas en un período, al ocurrir ello, dicha suma conformará un nuevo “saldo acumulado” que debe ser “mantenido” sin aplicación por tres períodos para que pueda ser objeto de devolución. Es por ello, por ejemplo, que se exige que al solicitar la devolución, se consigne como “período tributario” en el Formulario 4949 - Solicitud de Devolución, el último vencido a la fecha de presentación de la solicitud y en cuya declaración conste el saldo acumulado de retenciones o percepciones no aplicadas a ese período, aun cuando se solicite una parte de ese saldo acumulado. Esto es, si bien el saldo acumulado sin modificaciones por incrementos debe ser arrastrado por 3 períodos como mínimo, una vez cumplido dicho requisito, puede pedirse todo o parte de ese acumulado (de lo contrario, no podría solicitarse el monto completo dado que no se habría cumplido la condición de haberlo mantenido por 3 períodos sin aplicar).

Por consiguiente, si antes que el saldo acumulado cumpla la condición de ser mantenido por 3 períodos sin aplicación, esto es, sin incrementos, es modificado por adicionarse nuevas percepciones y/o retenciones no aplicadas en un período, se procederá a la conformación de un nuevo saldo acumulado que a su vez debe ser mantenido por 3 períodos para poder solicitar su devolución. Cumplido dicho plazo, puede solicitarse la devolución de todo el acumulado o de una parte de este.

Conforme con lo expuesto, “el saldo acumulado no aplicado ni incrementado” en los términos expuestos debe considerarse de forma íntegra, y su periodo corresponderá al de la declaración jurada donde éste haya sido consignado, esto es, el último período que contiene el saldo acumulado.

Lo expuesto es concordante con lo dispuesto por el anotado inciso b) del artículo 4 de la Ley N° 28053, según el cual, cuando se cuente con retenciones y/o percepciones declaradas en el período y/o en períodos anteriores estas se deducirán del impuesto a pagar considerando en primer lugar a las percepciones declaradas en el período y en segundo lugar, al “*saldo no aplicado de percepciones que conste en la declaración del período*”, correspondiente a percepciones declaradas en períodos anteriores, verificándose que el saldo no aplicado se trata como un concepto integral y diferenciado, al cual se le atribuye el periodo de la declaración jurada en el que conste.

Asimismo, debe considerarse que el citado artículo 5 de la Ley N° 28053, establece que el interés aplicable a las devoluciones de las retenciones y/o percepciones no aplicadas del Impuesto

¹⁵ Artículo 14.

¹⁶ Números 10.1 y 10.2 del artículo 10.

General a las Ventas es aquel a que se refiere el artículo 38 del Código Tributario, y que dicho interés se aplicará en el período comprendido entre la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual en la que conste “*el saldo acumulado de las retenciones y/o percepciones*” por el cual se solicita la devolución, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de lo que se advierte nuevamente que la normativa que regula la devolución, es concordante con lo anteriormente señalado, en el sentido que considera al “saldo acumulado” de las retenciones y/o percepciones como un concepto autónomo.

Adicionalmente, se aprecia que el artículo 15 de la Resolución de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT dispone que el cómputo del plazo establecido en el numeral 14.2 del artículo 14¹⁷, para poder solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas, se iniciará a partir del período siguiente a aquel consignado en la última solicitud de devolución presentada, de ser el caso, “*aun cuando en dicha solicitud no se hubiera incluido la totalidad del saldo acumulado a esa fecha*”. De la precisión efectuada por la norma aludida, referida a la inclusión de la totalidad del saldo acumulado, es posible colegir que tal saldo conforma un concepto en sí mismo, previéndose la posibilidad de que no sea incluido totalmente en la solicitud de devolución.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que si bien las normas citadas disponen que una de las posibilidades que tiene el deudor tributario es arrastrar el saldo acumulado para poder aplicarlo en el futuro “hasta agotarlo”, la otra alternativa que brinda la ley es solicitar su devolución, siendo que la facultad de solicitar la devolución está sujeta a un plazo de prescripción. En tal sentido no debe confundirse la posibilidad de arrastrar el saldo acumulado no aplicado a fin de ser aplicado hasta su agotamiento con la de solicitar la devolución, facultad que está sujeta a un plazo de prescripción.

Sobre el particular, el citado numeral 6 del artículo 44 del Código Tributario dispone que el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

En relación con lo señalado, atendiendo a que el “saldo acumulado no aplicado” constituye un concepto en sí mismo distinto a cada una de las percepciones y retenciones que lo integran y que de acuerdo con lo indicado anteriormente, cada vez que este se ve incrementado por percepciones y/o retenciones de un período, se configura un nuevo saldo acumulado que debe mantenerse sin aplicar por lo menos por tres períodos, la fecha de nacimiento del crédito, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado.

Es respecto de dicho saldo acumulado, entendido como un todo y como concepto separado de las percepciones y/o retenciones que lo conforman, que nace el derecho a solicitar la devolución y por el que debe examinarse si ha operado la prescripción. Cabe precisar que si con posterioridad a que hayan transcurrido los tres períodos consecutivos respecto del saldo acumulado (condición para poder solicitar la devolución), ocurriese un nuevo incremento de este, a efecto de la prescripción debe hacerse un análisis separado respecto del primer monto por el que ya se cumplió la condición de haberse mantenido sin aplicar por el tiempo exigido por ley, puesto que en dicho caso, al haberse cumplido la condición prevista, el deudor tributario ya está habilitado para solicitar la devolución.

A fin de ilustrar lo expuesto, se proponen las siguientes situaciones:

I. Caso 1:

¹⁷ El numeral 14.2 del artículo 14 de la citada resolución dispone que: “*El cliente podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos*”.

PERIODO SETIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	500,00
CRÉDITO FISCAL	(50,00)
IMPUESTO A PAGAR	450,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	0,00
SALDO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	550,00
PERIODO OCTUBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	700,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 550,00
PERIODO NOVIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	800,00
CRÉDITO FISCAL	(700,00)
IMPUESTO A PAGAR	100,00
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	300,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	1 550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 850,00
PERIODO DICIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	1 000,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
IMPUESTO A PAGAR	200,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	250,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	1 850,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 900,00

Como datos adicionales se tiene que la declaración IGV que contiene el saldo acumulado no aplicado es del período junio de 2017 y la fecha solicitud de devolución es el 15 de julio de 2017 (considerándose que a dicha fecha ya se ha presentado la declaración del período junio de 2017).

Del ejemplo propuesto se tiene que al período diciembre de 2012 se cuenta con un saldo acumulado no aplicado de percepciones ascendente a S/1 900,00, el cual está conformado por el “saldo no aplicado” del período setiembre de 2012 ascendente a S/550,00, el “saldo no aplicado” del período octubre de 2012 ascendente a S/1 000,00, el “saldo no aplicado” del período noviembre de 2012 ascendente a S/300,00 y el “saldo no aplicado” del período diciembre de 2012 ascendente a S/50,00, siendo que el saldo acumulado ha sido materia de arrastre sin modificación hasta el período junio de 2017.

Asimismo, la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución corresponde al tercer mes computado desde el período en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado, por lo que en este caso el saldo acumulado al período de diciembre de 2012 ascendente a S/1 900,00 debe arrastrarse por no menos de tres períodos consecutivos (diciembre, enero y febrero), por lo que la solicitud de devolución podrá presentarse a partir del mes de marzo de 2013 (luego de la presentación de la declaración del IGV del período febrero, siendo que en el mes de marzo se declara el período febrero del mismo año). Cabe indicar que se cuenta a diciembre como primer período de los tres consecutivos puesto que en dicho momento ya se ha cumplido lo dispuesto por la norma, en el sentido que el saldo acumulado no haya sido aplicado ni incrementado.

En tal sentido, dado que la solicitud de devolución puede presentarse a partir del mes de marzo de 2013, el plazo de prescripción iniciará el 1 de enero de 2014 y de no presentarse actos de interrupción o suspensión, culminará el primer día hábil del año 2018.

II. Caso 2:

PERIODO SETIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	500,00
CRÉDITO FISCAL	(50,00)
IMPUESTO A PAGAR	450,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00

PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	0,00
SALDO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	550,00
PERIODO OCTUBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	700,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 550,00
PERIODO DICIEMBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	1 000,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
IMPUESTO A PAGAR	200,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	200,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	1 550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 550,00

Como datos adicionales se tiene que la declaración IGV que contiene el saldo acumulado no aplicado es del período junio de 2017 y la fecha solicitud de devolución es el 15 de julio de 2017 (considerándose que a dicha fecha ya se ha presentado la declaración del período junio de 2017).

En el presente ejemplo el saldo acumulado no aplicado ni incrementado asciende a S/ 1550,00 y corresponde al periodo diciembre de 2012 (último periodo que contiene el saldo acumulado). Nótese que en el presente caso entre el período octubre y el período diciembre no transcurrieron tres periodos, razón por la que la acumulación del saldo no se interrumpe y se consolida en el periodo diciembre de 2012, siendo materia de arrastre sin modificación hasta el periodo junio de 2017.

Asimismo, la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución corresponde al tercer mes computado desde el período en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado, por lo que en este caso el saldo acumulado al período de diciembre de 2012 ascendente a S/1550,00 debe arrastrarse por no menos de tres periodos consecutivos (diciembre, enero y febrero), por lo que la solicitud de devolución podrá presentarse a partir del mes de marzo de 2013 (luego de la presentación de la declaración del IGV del período febrero, siendo que en el mes de marzo se declara el período febrero del mismo año). Cabe indicar que se cuenta a diciembre como primer período de los tres consecutivos puesto que en dicho momento ya se ha cumplido lo dispuesto por la norma, en el sentido que el saldo acumulado no haya sido aplicado ni incrementado.

En tal sentido, dado que la solicitud de devolución puede presentarse a partir del mes de marzo de 2013, el plazo de prescripción iniciará el 1 de enero de 2014 y de no presentarse actos de interrupción o suspensión, culminará el primer día hábil del año 2018.

III. Caso 3:

PERIODO SETIEMBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	500,00
CRÉDITO FISCAL	(50,00)
IMPUESTO A PAGAR	450,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	0,00
SALDO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	550,00
PERIODO OCTUBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	700,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 550,00
PERIODO NOVIEMBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	800,00
CRÉDITO FISCAL	(700,00)
IMPUESTO A PAGAR	100,00

SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	300,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	1 550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 850,00
PERIODO MARZO 2013	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	1 000,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
IMPUESTO A PAGAR	200,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	300,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	1 850,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 950,00

En el presente ejemplo existiría un primer saldo acumulado no aplicado ni incrementado ascendente a S/ 1850,00 y corresponde al periodo noviembre 2012 (último periodo que contiene el saldo acumulado); y un segundo saldo no aplicado ascendente a S/100,00 que corresponde al periodo marzo 2013, ello al haber transcurrido más de tres periodos entre el saldo del período noviembre de 2012 y el del período marzo de 2013. Cabe indicar que debido a que han transcurrido los tres periodos mencionados, si bien el saldo acumulado no aplicado de percepciones ascendente a S/ 1950,00 ha sido arrastrado hasta la declaración presentada en el período junio de 2017, a efecto de la prescripción el saldo acumulado al período noviembre de 2012 y el saldo correspondiente al período marzo de 2013 deben analizarse por separado.

Así, en cuanto al saldo acumulado del período noviembre de 2012 la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución corresponde al tercer mes computado desde el período en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado, por lo que en este caso el saldo acumulado al período de noviembre de 2012 ascendente a S/1850,00 debe arrastrarse por no menos de tres periodos consecutivos (noviembre¹⁸, diciembre y enero), por lo que la solicitud de devolución podrá presentarse a partir del mes de febrero de 2013 (luego de la presentación de la declaración del IGV del período enero, siendo que en el mes de febrero se declara el período enero del mismo año). Por su parte, en el caso del saldo correspondiente al periodo marzo de 2013, este debe arrastrarse por no menos de tres periodos consecutivos (marzo¹⁹, abril y mayo), por lo que la solicitud de devolución podrá presentarse a partir del mes de junio de 2013 (luego de la presentación de la declaración del IGV del período mayo, siendo que en el mes de junio se declara el período mayo del mismo año).

En tal sentido, dado que en el primer caso la solicitud de devolución puede presentarse a partir del mes de febrero de 2013 y en el segundo, a partir de junio de 2013, el plazo de prescripción en ambos casos iniciará el 1 de enero de 2014 y de no presentarse actos de interrupción o suspensión, culminará el primer día hábil del año 2018.

Finalmente, cabe mencionar que el artículo 15 de la Resolución de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT, así como la Primera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 126-2004/SUNAT²⁰, establecen que se deberá consignar como “período tributario” en el Formulario 4949 - Solicitud de Devolución, el último vencido a la fecha de presentación de la solicitud y en cuya declaración conste el saldo acumulado de retenciones o percepciones no aplicadas a ese período, ello sin perjuicio que el monto cuya devolución se solicita sea menor a dicho saldo, lo que concuerda con las normas citadas.

Asimismo, agregan que el cómputo del plazo establecido en las citadas resoluciones²¹ para poder solicitar la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas, se iniciará a partir del período siguiente a aquel consignado en la última solicitud de devolución presentada, de ser el caso, aun cuando en dicha solicitud no se hubiera incluido la totalidad del saldo acumulado a esa

¹⁸ Se cuenta a noviembre como primer período de los tres consecutivos puesto que en dicho momento ya se ha cumplido lo dispuesto por la norma, en el sentido que el saldo acumulado no haya sido aplicado.

¹⁹ Se cuenta a marzo como primer período de los tres consecutivos puesto que en dicho momento ya se ha cumplido lo dispuesto por la norma, en el sentido que el saldo acumulado no haya sido aplicado.

²⁰ Referida a las solicitudes de devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas a que se refieren las Resoluciones de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT, 128-2002/SUNAT y 203-2003/SUNAT y sus respectivas normas modificatorias.

²¹ Esto es, el plazo no menor de tres periodos consecutivos.

fecha.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que las citadas resoluciones de superintendencia tienen por finalidad operativizar lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y por la Ley N° 29173 por lo que su interpretación debe hacerse conforme con lo previsto por dichas leyes, considerando lo cual, se aprecia que dichas resoluciones incluyen la expresión “de ser el caso”, respecto de lo que se interpreta que hace referencia al caso de una solicitud de devolución que tuvo por objeto la totalidad del saldo acumulado, puesto que solo en dicho supuesto, a fin de presentar una nueva solicitud de devolución, tendría que conformarse un nuevo saldo acumulado que cumpla lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (esto es, que no haya sido aplicado por 3 períodos consecutivos). En tal sentido, si la devolución tuvo por objeto una parte del saldo acumulado, no hay impedimento para que se presente al mes siguiente de presentada una primera solicitud de devolución parcial, una segunda solicitud de devolución puesto que el saldo acumulado, entendido como un todo, ya había cumplido lo dispuesto por el citado artículo 31²².

Por lo expuesto, se concluye que la fecha de nacimiento del crédito por devoluciones de percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado.

4.3 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al período tributario en el que se efectuó la percepción y/o retención no aplicada.

FUNDAMENTO²³

Conforme con las normas citadas anteriormente, se advierte que el mecanismo implementado por la Ley del Impuesto General a las Ventas involucra, por un lado, la obligación por parte de los vendedores y/o compradores de soportar retenciones y/o percepciones cuando se realice una operación afecta al IGV y, por otro lado, el derecho de aquellos que soportaron dichas retenciones y/o percepciones de utilizar las sumas retenidas y/o percibidas como crédito contra el impuesto a pagar, crédito que, por efecto directo de la retención y/o percepción efectuada, nace en el momento en que estas se realizan, no obstante, su exigibilidad, es decir, la posibilidad de poder oponer los créditos generados frente a la Administración se produce en un momento posterior.

En efecto, como se ha indicado, el citado artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del IGV se deducirán del Impuesto a pagar, siendo que en caso de que no existieran operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, el contribuyente podrá: a) Arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes. b) Solicitar la devolución si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) períodos consecutivos.

En tal sentido, en relación a la deducción de las retenciones y percepciones contra el impuesto a pagar, su exigibilidad se produce cuando vence el plazo para presentar la declaración jurada del IGV del período en que se efectuaron aquellas, no obstante, la citada norma establece que si no existieran operaciones gravadas o fueran insuficientes para absorber las retenciones o percepciones efectuadas, estas se deberán arrastrar a los períodos siguientes, lo que no modifica

²² De lo contrario, se afectaría el cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución, dado que pese a que dicho cómputo no se suspende ni interrumpe con la presentación de la solicitud anterior, ni mientras se tramita el procedimiento para lograr la devolución solicitada, el contribuyente se vería impedido de solicitar la devolución del crédito que tiene a su favor.

²³ Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente “Marco Normativo”.

el momento en el que nace dicho crédito.

Ahora bien, cuando la citada norma señala que si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos, el contribuyente podrá optar por solicitar su devolución y que *“en caso de que opte por solicitar la devolución de los saldos no aplicados, la solicitud sólo procederá hasta por el saldo acumulado no aplicado o compensado al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud, siempre que en la declaración de dicho período conste el saldo cuya devolución se solicita”*, ello no supone una fecha distinta de nacimiento del crédito tributario, sino una condición para que pueda ser exigible el derecho a su devolución.

En la misma línea, los numerales 4.1 a 4.3 del artículo 4 de la citada Ley N° 29173, que regula el régimen de percepciones del IGV, establecen requisitos que deben cumplirse para la deducción del impuesto a la pagar²⁴, arrastre²⁵ y devolución, señalando, en este último caso, que *“El cliente o importador, según el régimen que corresponde a quien se le ha efectuado la percepción, podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del IGV”*. En línea con ello las Resoluciones de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT²⁶, 203-2003/SUNAT²⁷ y 128-2002/SUNAT²⁸, que regulan el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes, importación de bienes y adquisición de combustible y el artículo 11 de la Resolución de Superintendencia N° 037-2002-SUNAT²⁹, modificado por Resolución de Superintendencia N° 061-2005-SUNAT, publicada el 13 de marzo de 2005, establecen una similar regulación para el caso de las retenciones.

De otro lado, el artículo 4 de la Ley N° 28053, que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas, prevé el orden de aplicación de retenciones y percepciones.

De las normas citadas, se interpreta que con independencia del momento en que nace el crédito por las retenciones y/o percepciones efectuadas a un contribuyente, este es exigible frente a la Administración y podrá solicitarse su devolución solo cuando se cumplen las condiciones fijadas para ello por ley.

Ahora bien, el numeral 6 del artículo 44 del Código Tributario dispone que el término prescriptorio se computará desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

Como se advierte, la citada norma relaciona el inicio del indicado cómputo con el “nacimiento del crédito”, lo que se produce en cada uno de los períodos en que las percepciones o retenciones se efectuaron, entendiéndose que aun cuando el contribuyente aun no puede solicitar la devolución de las sumas retenidas y/o percibidas, por no haberse producido la condición fijada por ley, el inicio del cómputo del plazo de prescripción se producirá el uno de enero del año siguiente al que se produjo la percepción y/o retención, siendo que el hecho que el saldo acumulado sea el que se consigne en la solicitud de devolución solo tiene un carácter formal, a fin de presentar dicha solicitud, lo que no enerva el origen de la percepción o retención no aplicada.

²⁴ Señalando que se deducirán del impuesto a pagar las percepciones que se hubieren efectuado hasta el último día del período al que corresponde la declaración.

²⁵ Indica que si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que se hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Décimo Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981.

²⁶ Artículo 14.

²⁷ Numerales 10.1 y 10.2 del artículo 10.

²⁸ Artículo 10.

²⁹ Norma que regula el régimen de retenciones del Impuesto General a las Ventas aplicable a los proveedores y la designación de agentes de retención, publicada el 19 de abril de 2002, al amparo del tercer párrafo del inciso c) del artículo 10 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que dispone que las retenciones se efectuarán en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

De esta manera, a fin de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción, debe atenderse al origen de cada uno de los créditos que conforman el saldo acumulado no aplicado.

A fin de ilustrar lo expuesto, se propone la siguiente situación:

PERIODO SETIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	500,00
CRÉDITO FISCAL	(50,00)
IMPUESTO A PAGAR	450,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	0,00
SALDO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	550,00
PERIODO OCTUBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	700,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 550,00
PERIODO NOVIEMBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	800,00
CRÉDITO FISCAL	(700,00)
IMPUESTO A PAGAR	100,00
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	300,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	1 550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 850,00
PERIODO DICIEMBRE 2012	
IMPORTES DECLARADOS	
DÉBITO FISCAL	1 000,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
IMPUESTO A PAGAR	200,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	200,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	1 850,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 850,00

Como datos adicionales se tiene que la declaración IGV que contiene el saldo acumulado no aplicado es del período junio de 2017 y la fecha solicitud de devolución es el 15 de julio de 2017 (considerándose que a dicha fecha ya se ha presentado la declaración del período junio de 2017).

Considerando los datos anteriores, se tiene que el importe del saldo acumulado está compuesto por saldos que corresponden a los períodos setiembre a diciembre de 2012, siendo que según el criterio expuesto, el crédito nace en dichos períodos, con lo cual, el cómputo del plazo de prescripción por cada uno de los periodos indicados se iniciará el 1 de enero de 2013, y de no ocurrir causales de interrupción o suspensión, el cómputo culminará el primer día hábil de 2017. En tal sentido, de presentarse la solicitud el 15 de julio de 2017, la acción para solicitar la devolución habrá prescrito.

Finalmente, cabe mencionar que el artículo 15 de la Resolución de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT, así como la Primera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 126-2004/SUNAT³⁰, establecen que se deberá consignar como “período tributario” en el Formulario 4949 - Solicitud de Devolución, el último vencido a la fecha de presentación de la solicitud y en cuya declaración conste el saldo acumulado de retenciones o percepciones no aplicadas a ese período, ello sin perjuicio que el monto cuya devolución se solicita sea menor a dicho saldo, lo que concuerda con las normas citadas.

Asimismo, agregan que el cómputo del plazo establecido en las citadas resoluciones³¹ para poder solicitar la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas, se iniciará a partir del período siguiente a aquel consignado en la última solicitud de devolución presentada, de ser el caso, aun cuando en dicha solicitud no se hubiera incluido la totalidad del saldo acumulado a esa fecha.

³⁰ Referida a las solicitudes de devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas a que se refieren las Resoluciones de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT, 128-2002/SUNAT y 203-2003/SUNAT y sus respectivas normas modificatorias.

³¹ Esto es, el plazo no menor de tres periodos consecutivos.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que las citadas resoluciones de superintendencia tienen por finalidad operativizar lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y por la Ley N° 29173 por lo que su interpretación debe hacerse conforme con lo previsto por dichas leyes, considerando lo cual, se aprecia que dichas resoluciones incluyen la expresión “de ser el caso”, respecto de lo que se interpreta que hace referencia al caso de una solicitud de devolución que tuvo por objeto la totalidad de las percepciones y/o retenciones no aplicadas puesto que solo en dicho supuesto, a fin de presentar una nueva solicitud de devolución, tendrían que efectuarse nuevas percepciones y/o retenciones que cumplan lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (esto es, que no haya sido aplicado por 3 períodos consecutivos). En tal sentido, si la devolución tuvo por objeto una parte de las percepciones y/o retenciones que ya cumplieron dicho requisito, no hay impedimento para que se presente al mes siguiente de presentada una primera solicitud de devolución parcial, una segunda solicitud de devolución puesto que dichas percepciones y/o retenciones ya cumplieron lo dispuesto por el citado artículo 31³².

Por lo expuesto, la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al período tributario en el que se efectuó la percepción y/o retención no aplicada.

4.4 PROPUESTA 3

DESCRIPCIÓN

La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se efectuó la percepción y/o retención no aplicada.

FUNDAMENTO³³

De acuerdo con las normas citadas, el mecanismo implementado por el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas, Ley N° 29173, supone, por un lado, la obligación de los vendedores e importadores de soportar retenciones y percepciones cuando realicen una operación afecta al IGV y por otro, el derecho de estos de utilizar las sumas retenidas y/o percibidas como crédito contra el impuesto a pagar, crédito que, por efecto directo de la retención y/o percepción efectuada, nace en el momento en que estas se realizan, aun cuando su aplicación efectiva, esto es, la posibilidad de oponerlo a la Administración se produce en un momento posterior.

En efecto, el citado artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del IGV se deducirán del Impuesto a pagar, siendo que en caso no existieran operaciones gravadas o fueran estas insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, el contribuyente podrá: (i) Arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes y (ii) de no poder ser aplicadas en un plazo no menor de tres períodos consecutivos se podrá solicitar su devolución.

Conforme se advierte, no obstante que el crédito por concepto de retenciones y/o percepciones nació en la oportunidad en que se produjeron estas, su aplicación efectiva se “difiere” a momentos posteriores. Así, en el caso de su aplicación contra el IGV, será la oportunidad de la presentación de la declaración jurada mensual en la que se deja constancia, entre otros, del impuesto retenido o percibido y, en el caso del derecho a su devolución, será cuando no puedan ser aplicadas en un plazo no menor de tres períodos consecutivos.

Ahora bien, la facultad para solicitar la devolución está sometida a un plazo de prescripción de 4

³² De lo contrario, se afectaría el cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución, dado que pese a que dicho cómputo no se suspende ni interrumpe con la presentación de la solicitud anterior, ni mientras se tramita el procedimiento para lograr la devolución solicitada, el contribuyente se vería impedido de solicitar la devolución del crédito que tiene a su favor.

³³ Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente, “Marco Normativo”.

años, según lo dispuesto por el artículo 43 del Código Tributario, siendo que el numeral 6 del artículo 44 del referido código, dispone que el término prescriptivo se computará desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

Sobre el particular, debe considerarse que el fundamento de la prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho. Es decir, la seguridad jurídica tiene por expresión a la preclusividad, o lo que es lo mismo, que las situaciones de pendencia o claudicantes que pueden afectar al área de intereses personales o patrimoniales del ciudadano no se prolonguen de modo indefinido³⁴.

Considerando lo señalado, es oportuno destacar que a fin de solicitar la devolución de percepciones y/o retenciones no aplicadas el deudor tributario encuentra una limitación impuesta por la propia Ley del Impuesto General a las Ventas y por la ley que aprueba el Régimen de Percepciones del IGV, las que le impiden presentar la solicitud de devolución a menos que hayan transcurrido los tres períodos consecutivos antes mencionados, lo que es relevante a propósito de analizar el inicio del cómputo de la prescripción puesto que, como se ha indicado, esta tiene como fundamento la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, castigando una conducta de inacción. En el supuesto analizado, la solicitud de devolución no puede ser presentada antes de cumplirse los tres períodos consecutivos indicados por la ley y ello no se debe a una inacción voluntaria del deudor tributario sino a una imposición legal por lo que se interpreta que ello no debe afectar su derecho a solicitar la devolución en relación con el cómputo de la prescripción.

Es por ello que en este supuesto concreto se considera que cuando el numeral 6 del artículo 44 del Código Tributario alude al nacimiento del crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, ello debe ser interpretado conjuntamente con la Ley del Impuesto General a las Ventas y las demás normas que limitan el ejercicio del derecho a solicitar la devolución para el caso de percepciones y retenciones, concluyéndose que si bien el crédito a favor del deudor tributario nació en el momento de efectuarse la percepción y/o retención, solo tendrá derecho a solicitar la devolución cuando se cumpla la condición establecida por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (que no se hayan aplicado por tres períodos consecutivos). En efecto, no debe obviarse que, si bien la norma hace referencia al “nacimiento del crédito”, también alude a que debe tenerse el derecho a solicitar la devolución. Al respecto, en este caso particular, no coinciden la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones con la fecha en la que se tiene el derecho a solicitar la devolución pues ello ha sido diferido por mandato legal. En tal sentido, al examinarse el inicio del cómputo del plazo de prescripción, no solo debe atenderse al momento de nacimiento de dicho crédito sino también al momento en el que se tiene derecho a solicitar la devolución.

Por consiguiente, en esa línea de razonamiento, el inicio del cómputo del plazo de prescripción solo podría producirse luego de que se haya levantado dicha limitación legal. De lo contrario, podrían presentarse situaciones en las que el plazo de prescripción haya empezado a transcurrir pese a que el deudor tributario no esté en posibilidad de solicitar la devolución, lo que no sería razonable.

Así, por ejemplo, si se tiene un saldo de percepciones no aplicadas, efectuadas en el período noviembre de 2018, si se interpretase literalmente el numeral 6 del artículo 44 del citado código, el plazo de prescripción empezaría a computarse el 1 de enero de 2019, siendo que en dicho momento, el deudor tributario no tenía la posibilidad de solicitar la devolución al no haber transcurrido los tres períodos que exige la ley. Es por ello, que ante la posible vulneración de los derechos del deudor tributario, debe optarse por una interpretación sistemática de lo dispuesto por el citado numeral 6 del artículo 44, el que debe ser interpretado en forma conjunta con la Ley del Impuesto General a las Ventas y las demás normas que limitan el ejercicio del derecho de solicitar

³⁴ En este sentido véase: *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XXII, Driskill, Buenos Aires, 1991, p. 935. Asimismo, RUBIO CORREA sostiene que la prescripción tiende a estabilizar las relaciones y situaciones jurídicas en la sociedad. Al respecto véase: RUBIO CORREA, M., *Prescripción y Caducidad. La extinción de acciones y derechos en el Código Civil*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1997, p.33.

la devolución.

Ahora bien, con relación a la solicitud de devolución, el tercer párrafo del artículo 31 de la Ley del IGV señala lo siguiente: “*En caso de que opte [el contribuyente] por solicitar la devolución de los saldos no aplicados, la solicitud sólo procederá hasta por el saldo acumulado no aplicado o compensado al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud, siempre que en la declaración de dicho período conste el saldo cuya devolución se solicita*”. Al respecto, es necesario dilucidar si la restricción referida a la no aplicación en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos debe entenderse referida al “saldo no aplicado” o al “saldo acumulado no aplicado”, para lo cual resulta pertinente establecer el contenido de uno y otro concepto.

Como se indicó, de acuerdo al artículo 29 de la Ley del Impuesto General a las Ventas los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período. Asimismo, de acuerdo al artículo 4 de la Ley N° 28053 (que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones) para los efectos del citado artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuando se cuente con retenciones y/o percepciones declaradas en el período y/o en períodos anteriores, éstas se deducirán del impuesto a pagar en el siguiente orden: a) Las percepciones declaradas en el período; b) El saldo no aplicado de percepciones que conste en la declaración del período correspondiente a percepciones declaradas en períodos anteriores; c) Una vez agotadas las percepciones, de ser el caso, se deducirán las retenciones en el orden establecido en los incisos anteriores.

A fin de ejemplificar las disposiciones glosadas se propone el siguiente ejemplo:

PERIODO SETIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	500,00
CRÉDITO FISCAL	(50,00)
IMPUESTO A PAGAR	450,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	0,00
SALDO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	550,00
PERIODO OCTUBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	700,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	1 000,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 550,00
PERIODO NOVIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	800,00
CRÉDITO FISCAL	(700,00)
IMPUESTO A PAGAR	100,00
SALDO CRÉDITO FISCAL	(100,00)
PERCEPCIONES DEL PERIODO	300,00
PERCEPCIONES DE PERIODOS ANTERIORES	1 550,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 850,00
PERIODO DICIEMBRE 2012	IMPORTES DECLARADOS
DÉBITO FISCAL	1 000,00
CRÉDITO FISCAL	(800,00)
IMPUESTO A PAGAR	200,00
PERCEPCIONES DEL PERIODO	200,00
PERCEPCIONES PERIODOS ANTERIORES	1 850,00
SALDO ACUMULADO NO APLICADO DE PERCEPCIONES	1 850,00

Como datos adicionales se tiene que la declaración IGV que contiene el saldo acumulado no aplicado es del período junio de 2017 y la fecha solicitud de devolución es el 15 de julio de 2017 (considerándose que a dicha fecha ya se ha presentado la declaración del período junio de 2017).

Del ejemplo propuesto se tiene que al período diciembre de 2012 se cuenta con un saldo acumulado no aplicado de percepciones ascendente a S/1 850,00, el cual está conformado por

el “saldo no aplicado” del período setiembre de 2012 ascendente a S/550,00, el “saldo no aplicado” del período octubre de 2012 ascendente a S/1 000,00 y el “saldo no aplicado” del período noviembre de 2012 ascendente a S/300,00, siendo que a tenor de lo establecido por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la restricción de la no aplicación en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos debe entenderse referida al saldo no aplicado de retenciones o percepciones de cada periodo. En efecto, dicha norma establece:

“Las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del Impuesto General a las Ventas y/o del Impuesto de Promoción Municipal se deducirán del Impuesto a pagar.

En caso de que no existieran operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, el contribuyente podrá:

a) Arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes.

b) Si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución de las mismas” (énfasis agregado).

En tal orden de ideas, el saldo del período setiembre de 2012, ascendente a S/550,00, no se aplicó por tres periodos consecutivos (setiembre³⁵, octubre y noviembre) sin agotarse, por lo que se encontraba expedito para su devolución a partir de diciembre de 2012 (luego de presentada la declaración del IGV del período noviembre, siendo que la declaración de dicho período se presenta en diciembre), con lo cual, el inicio del cómputo del plazo de prescripción se producirá el 1 de enero del año 2013 y de no presentarse actos de interrupción o suspensión, culminará el primer día hábil del año 2017; consecuentemente, a la fecha de la solicitud de devolución (15 de julio de 2017), había transcurrido el plazo de prescripción.

Por su parte, en el caso del saldo del período octubre de 2012, ascendente a S/1000,00, no se aplicó por tres periodos consecutivos (octubre³⁶, noviembre y diciembre) sin agotarse, por lo que se encontraba expedito para su devolución a partir de enero de 2013 (luego de presentada la declaración del IGV del período de diciembre, siendo que la declaración de dicho periodo se presenta en enero de 2013), con lo cual, el inicio del cómputo del plazo de prescripción se producirá el 1 de enero de 2014 y de no presentarse actos de interrupción o suspensión, culminará el primer día hábil del año 2018. En consecuencia, a la fecha de la solicitud de devolución (15 de julio de 2017) no había transcurrido el plazo de prescripción. Similar situación se aprecia en el caso del saldo del período noviembre de 2012, respecto del cual, tampoco había transcurrido el plazo de prescripción al momento de presentarse la solicitud de devolución.

Cabe resaltar, como se aprecia del ejemplo, que antes de presentar la solicitud de devolución, debe haberse presentado la declaración mensual del IGV en la que conste el saldo acumulado.

Como se aprecia, a efecto de analizar el inicio del cómputo del plazo de prescripción la evaluación debe efectuarse período por período aun cuando se cuente con un acumulado conformado por percepciones y/o retenciones que provienen de distintos períodos. Al respecto, se interpreta que cuando el tercer párrafo del artículo 31 de la Ley del IGV dispone que en caso el contribuyente *“... opte por solicitar la devolución de los saldos no aplicados, la solicitud sólo procederá hasta por el saldo acumulado no aplicado o compensado al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud, siempre que en la declaración de dicho período conste el saldo cuya devolución se solicita”*, el propósito de la norma es permitir al contribuyente arrastrar y acumular los saldos no aplicados de cada uno de los periodos hasta un periodo posterior a ser decidido por este. Esto es, la norma no obliga a solicitar la devolución de cada saldo no aplicado en forma independiente, sino que da la oportunidad de conformar un acumulado a fin de solicitar la devolución, no obstante, ello no significa que el análisis de la prescripción deba efectuarse considerando dicho “saldo acumulado” sino que debe hacerse a partir de cada saldo mensual que haya cumplido con lo previsto por la norma (arrastre por tres períodos consecutivos sin aplicar).

³⁵ Se cuenta a setiembre como primer período de los tres consecutivos puesto que en dicho momento ya se ha cumplido lo dispuesto por la norma, en el sentido que el saldo acumulado no haya sido aplicado.

³⁶ Se cuenta a octubre como primer período de los tres consecutivos puesto que en dicho momento ya se ha cumplido lo dispuesto por la norma, en el sentido que el saldo acumulado no haya sido aplicado.

En efecto, si se analizase la prescripción considerando el arrastre del saldo acumulado, ello haría cambiante o inaplicable el inicio del cómputo del plazo de prescripción dado que el saldo acumulado variaría tantas veces como retenciones o percepciones no aplicadas se produzcan, lo que es contrario al fundamento de la prescripción, esto es, brindar un plazo a las situaciones de incertidumbre, lo que implica contar con un inicio del cómputo del plazo de prescripción determinado y no cambiante.

Lo expuesto resulta concordante con lo previsto por el artículo 4 de la Ley N° 28053, norma que establece el orden de aplicación de las percepciones y retenciones³⁷ y permite identificar el importe y período de la percepción declarada, lo que, a su vez, permitirá computar en qué momento se habilita su devolución y por qué monto, así como el total acumulado en cada período.

Finalmente, cabe mencionar que el artículo 15 de la Resolución de Superintendencia N° 058-2006/SUNAT, así como la Primera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 126-2004/SUNAT³⁸, establecen que se deberá consignar como “período tributario” en el Formulario 4949 - Solicitud de Devolución, el último vencido a la fecha de presentación de la solicitud y en cuya declaración conste el saldo acumulado de retenciones o percepciones no aplicadas a ese período, ello sin perjuicio que el monto cuya devolución se solicita sea menor a dicho saldo, lo que concuerda con las normas citadas.

Asimismo, agregan que el cómputo del plazo establecido en las citadas resoluciones³⁹ para poder solicitar la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas, se iniciará a partir del período siguiente a aquel consignado en la última solicitud de devolución presentada, de ser el caso, aun cuando en dicha solicitud no se hubiera incluido la totalidad del saldo acumulado a esa fecha.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que las citadas resoluciones de superintendencia tienen por finalidad operativizar lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y por la Ley N° 29173 por lo que su interpretación debe hacerse conforme con lo previsto por dichas leyes, considerando lo cual, se aprecia que dichas resoluciones incluyen la expresión “de ser el caso”, respecto de lo que se interpreta que hace referencia al caso de una solicitud de devolución que tuvo por objeto la totalidad de las percepciones y/o retenciones no aplicadas puesto que solo en dicho supuesto, a fin de presentar una nueva solicitud de devolución, tendrían que efectuarse nuevas percepciones y/o retenciones que cumplan lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (esto es, que no haya sido aplicado por 3 períodos consecutivos). En tal sentido, si la devolución tuvo por objeto una parte de las percepciones y/o retenciones que ya cumplieron dicho requisito, no hay impedimento para que se presente al mes siguiente de presentada una primera solicitud de devolución parcial, una segunda solicitud de devolución puesto que dichas percepciones y/o retenciones ya cumplieron lo dispuesto por el citado artículo 31⁴⁰.

Por lo expuesto, la fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se produjo la percepción y/o retención no aplicada.

V. CRITERIOS A VOTAR:

PROPUESTA 1

La fecha de nacimiento del crédito por devolución de percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para

³⁷ Artículo 4 de la Ley N° 28053.

³⁸ Referida a las solicitudes de devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas a que se refieren las Resoluciones de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT, 128-2002/SUNAT y 203-2003/SUNAT y sus respectivas normas modificatorias.

³⁹ Esto es, el plazo no menor de tres periodos consecutivos.

⁴⁰ De lo contrario, se afectaría el cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución, dado que pese a que dicho cómputo no se suspende ni interrumpe con la presentación de la solicitud anterior, ni mientras se tramita el procedimiento para lograr la devolución solicitada, el contribuyente se vería impedido de solicitar la devolución del crédito que tiene a su favor.

solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que el saldo acumulado no es ni aplicado ni incrementado.

PROPUESTA 2

La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al período tributario en el que se efectuó la percepción y/o retención no aplicada.

PROPUESTA 3

La fecha de nacimiento del crédito por percepciones y/o retenciones del Impuesto General a las Ventas, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para solicitar su devolución, corresponde al tercer mes computado desde el período tributario en el que se produjo la percepción y/o retención no aplicada.

ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

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

Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS

“El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior...”.

Artículo 38.- DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO

“Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.

b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33.

Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo”.

Artículo 43.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

“...La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años”.

Artículo 44.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

“El término prescriptorio se computará:

(...)

6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos”.

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

Artículo 29.- DECLARACIÓN Y PAGO⁴¹

“Los sujetos del Impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período.

Los exportadores estarán obligados a presentar la declaración jurada a que se hace referencia en el párrafo anterior, en la que consignarán los montos que consten en los comprobantes de pago por exportaciones, aún cuando no se hayan realizado los embarques respectivos.

La SUNAT podrá establecer o exceptuar de la obligación de presentar declaraciones juradas en los casos que estime conveniente, a efecto de garantizar una mejor administración o recaudación del Impuesto”.

Artículo 31.- Retenciones y Percepciones⁴²

“Las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del Impuesto General a las Ventas y/o del Impuesto de Promoción Municipal se deducirán del Impuesto a pagar.

En caso de que no existieran operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, el contribuyente podrá:

- a) Arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes.*
- b) Si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución de las mismas.*

En caso de que opte por solicitar la devolución de los saldos no aplicados, la solicitud sólo procederá hasta por el saldo acumulado no aplicado o compensado al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud, siempre que en la declaración de dicho período conste el saldo cuya devolución se solicita.

La SUNAT establecerá la forma y condiciones en que se realizarán tanto la solicitud como la devolución”.

LEY N° 29173 - RÉGIMEN DE PERCEPCIONES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Artículo 4.- Aplicación de las percepciones

“4.1 El cliente o importador, según el régimen que corresponde a quien se le ha efectuado la percepción, deducirá del impuesto a pagar las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponde la declaración.

4.2 Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Décimo Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981.

4.3 El cliente o importador, según el régimen que corresponde a quien se le ha efectuado la percepción, podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del IGV”.

⁴¹ Modificado por Decreto Legislativo N° 950.

⁴² Modificado por la Ley N° 29173.

LEY N° 28053 LEY QUE ESTABLECE DISPOSICIONES CON RELACIÓN A PERCEPCIONES Y RETENCIONES Y MODIFICA LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

Artículo 4 - Aplicación de las retenciones y/o percepciones

“Para efecto de lo dispuesto en el artículo 31 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, cuando se cuente con retenciones y/o percepciones declaradas en el período y/o en períodos anteriores, éstas se deducirán del impuesto a pagar en el siguiente orden:

a) Las percepciones declaradas en el período.

b) El saldo no aplicado de percepciones que conste en la declaración del período correspondiente a percepciones declaradas en períodos anteriores.

c) Una vez agotadas las percepciones, de ser el caso, se deducirán las retenciones en el orden establecido en los incisos anteriores”.

Artículo 5.- Intereses en la devolución de las retenciones y/o percepciones no aplicadas

“Precísase que el interés aplicable a las devoluciones de las retenciones y/o percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas es aquel a que se refiere el artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias. Dicho interés se aplicará en el período comprendido entre la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones y/o percepciones por el cual se solicita la devolución, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. No obstante, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario a partir del día siguiente en que venza el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución hasta la fecha en que la misma se ponga a disposición del solicitante”.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 128-2002/SUNAT - RÉGIMEN DE PERCEPCIONES DEL IGV APLICABLE A LA ADQUISICIÓN DE COMBUSTIBLE Y DESIGNACIÓN DE AGENTES DE PERCEPCIÓN

Artículo 10.- APLICACIÓN DE LAS PERCEPCIONES⁴³

“El Cliente podrá deducir del impuesto a pagar, las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponda la declaración.

Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria.

El Cliente podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres (3) períodos consecutivos.

Tratándose de Clientes cuyas operaciones exoneradas del IGV superen el cincuenta por ciento (50%) del total de sus operaciones declaradas correspondientes al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, podrán solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV del citado período, no siendo necesario que hayan mantenido montos no aplicados por el plazo señalado en el párrafo anterior”.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 203-2003/SUNAT - RÉGIMEN DE

⁴³ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 062-2005-SUNAT.

PERCEPCIONES DEL IGV APLICABLE A LA IMPORTACIÓN DE BIENES

Artículo 10.- APLICACIÓN DE LAS PERCEPCIONES⁴⁴

“10.1 El importador, sujeto del IGV, podrá deducir del impuesto a pagar las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponda la declaración.

Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria.

10.2 El importador, sujeto del IGV, podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres (3) períodos consecutivos.

Tratándose de importadores cuyas operaciones exoneradas del IGV superen el cincuenta por ciento (50%) del total de sus operaciones declaradas correspondientes al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, podrán solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV del citado período en cualquier mes del año, no siendo necesario que hayan mantenido montos no aplicados por el plazo señalado en el párrafo anterior”.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 126-2004/SUNAT - MODIFICAN RESOLUCIONES QUE APROBARON RÉGIMENES DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES DEL IGV, Y DESIGNAN Y EXCLUYEN AGENTES DE PERCEPCIÓN

Primera Disposición Final - Solicitudes de devolución de retenciones o percepciones

“En las solicitudes de devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas, a que se refieren las resoluciones de superintendencia N° 037-2002-SUNAT, 128-2002-SUNAT, 203-2003-SUNAT y sus respectivas normas modificatorias, ya sea que el solicitante opte por presentar el Formulario N° 4949 - “Solicitud de Devolución” o, de corresponder, el Formulario Virtual N° 1649 - “Solicitud de Devolución”, se debe considerar como “período tributario” el último vencido a la fecha de presentación de la solicitud y en cuya declaración conste el saldo acumulado de retenciones o percepciones no aplicadas a ese periodo, sin perjuicio de que el monto cuya devolución se solicita sea menor a dicho saldo.

El cómputo del plazo establecido en las citadas resoluciones para poder solicitar la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas, se iniciará a partir del período siguiente a aquel consignado en la última solicitud de devolución presentada, de ser el caso, aun cuando en dicha solicitud no se hubiera incluido la totalidad del saldo acumulado a esa fecha”.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 058-2006/SUNAT - RÉGIMEN DE PERCEPCIONES DEL IGV APLICABLE A LA VENTA DE BIENES Y DESIGNACIÓN DE AGENTES DE PERCEPCIÓN

Artículo 14.- APLICACIÓN DE LAS PERCEPCIONES

“14.1 El cliente, sujeto del IGV, podrá deducir del impuesto a pagar las percepciones practicadas por sus agentes de percepción hasta el último día del período al que corresponda la declaración.

Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria.

14.2 El cliente podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto

⁴⁴ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 063-2005-SUNAT.

en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos.

Tratándose de clientes cuyas operaciones exoneradas del IGV y/o exportaciones facturadas superen el cincuenta por ciento (50%) del total de sus operaciones declaradas correspondientes al último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, podrán solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en dicha declaración, no siendo necesario que hayan mantenido montos no aplicados por el plazo señalado en el párrafo anterior.

14.3 Lo señalado en los numerales anteriores será de aplicación incluso en los casos en que se hubieran efectuado percepciones sin considerar las operaciones no comprendidas en los alcances de la presente resolución, siempre que el monto percibido haya sido incluido en la declaración del cliente y el agente de percepción hubiera efectuado el pago respectivo”.

Artículo 15.- SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

“Las solicitudes de devolución de las percepciones no aplicadas a que se refiere el numeral 14.2 del artículo 14, serán presentadas utilizando el Formulario N° 4949 - “Solicitud de Devolución”, en las dependencias o Centros de Servicio al Contribuyente de la SUNAT”.

ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)⁴⁵

RTF N° 09215-8-2016

“Que tal como se aprecia del documento denominado “Consultas Preliminares” que obra de fojas 662 a 672, el importe cuya devolución se solicitó, esto es, (...), corresponde a las percepciones del Impuesto General a las Ventas que se originaron desde el período noviembre de 2004 a abril de 2006, y junio de 2006 a julio de 2007, setiembre y octubre de 2007, y enero a julio y setiembre de 2008 a octubre de 2009, siendo que en la Casilla 171 “Percepciones del Período” de cada una de las declaraciones presentadas por el referido tributo y períodos se consignaron importes que acumulados a octubre de 2009 ascenderían al mencionado importe, según lo consignado en la declaración jurada correspondiente a este último período.

Que en efecto, conforme se advierte de la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2009 (foja 672), presentada mediante Formulario PDT 621 N° (...), la recurrente consignó un impuesto resultante de S/. (...), al que dedujo el saldo a favor del período anterior de S/. (...), lo que dio como resultado un saldo a favor de S/. (...), asimismo, consignó por concepto de percepciones del período el monto de S/. (...) y como percepciones del período anterior la suma de S/. (...), los que sumados dieron un total de S/. (...).

Que asimismo, de las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2009, presentadas mediante Formularios PDT 621 N° (...), se aprecia que en ambos períodos la recurrente no declaró percepciones del período y que solo en el último período consignó como percepciones del período anterior el monto de S/. (...).

Que conforme con las normas antes glosadas, tratándose de las percepciones del Impuesto General a las Ventas remanentes de deducir del impuesto a pagar, sea porque no existieran operaciones gravadas o ser estas insuficientes para absorber tales percepciones, el contribuyente debe arrastrar las mismas a los meses siguientes hasta agotarlo, pudiendo solicitar su devolución si no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres (3) periodos consecutivos; siendo que para efectos de solicitar su devolución, se deberá consignar como período tributario en el Formulario N° 4949, el último vencido a la fecha de presentación de la solicitud y el saldo acumulado de percepciones no aplicadas hasta ese período, cuya devolución se solicita.

Que por lo expuesto, y considerando que de acuerdo con lo verificado en autos el origen del importe de percepciones materia de devolución corresponde al período octubre de 2009, en los términos antes precisados, y que conforme con las normas citadas la recurrente tenía el derecho a solicitar su devolución en la medida que no pudieran ser aplicadas en un plazo no menor de tres períodos consecutivos, lo que se verificó recién en el año 2010⁴⁶, el plazo prescriptorio respectivo comenzó a computarse desde el 1 de enero de 2011, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 44° del Código Tributario⁴⁷, y en caso de no presentarse ninguna causal de interrupción y/o suspensión, culminaría el primer día hábil de 2015.

Que en tal sentido, dado que la solicitud de devolución fue presentada en febrero de 2010, a dicha fecha no había prescrito la acción de la recurrente para solicitar la devolución de las referidas percepciones...”

⁴⁵ Los énfasis son agregados.

⁴⁶ Debe precisarse que dicho supuesto no se ha verificado con anterioridad.

⁴⁷ Similar criterio al contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09944-3-2014, que, si bien estuvo referido a un caso de retenciones, resulta aplicable al caso de autos, en tanto se tratan de conceptos con similar regulación en cuanto a su aplicación y devolución.

RTF N° 05147-10-2019

“Que mediante el Formulario PDT 621 N° (...) de 17 de abril de 2018 (foja 611), la recurrente presentó la declaración original del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2018 (fojas 33 a 38), en la que declaró como “Saldo de percepciones no aplicadas” el importe de S/ (...) (Casilla 164).

Que al respecto, de los documentos denominados “Consultas Preliminares” y “Consulta Resumen” (fojas 611 a 621), se aprecia que el importe cuya devolución se declaró improcedente corresponde a las percepciones del Impuesto General a las Ventas que se originaron en los periodos marzo a noviembre de 2012, siendo dicho crédito arrastrado sin aplicar ni incrementarse hasta marzo de 2018.

Que en efecto, se verifica que la recurrente declaró por el mes de marzo de 2012, por concepto de percepciones no aplicadas el monto de S/ (...), el cual se fue incrementando mes a mes consecutivamente hasta noviembre de 2012 por los importes de S/ (...), S/ (...), S/ (...), S/ (...), S/ (...), S/ (...)y S/ (...), respectivamente, alcanzando el importe de S/ (...).

Que por tanto, la recurrente se encontraba habilitada a solicitar la devolución de dichos montos a partir del tercer mes de generado éste, por lo que el importe correspondiente a noviembre de 2012, pudo ser solicitado a partir del período de febrero de 2013, y en tal sentido, en aplicación del citado numeral 6 del artículo 44 del Código Tributario, el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución debe computarse desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar .

Que en ese orden de ideas, considerando que el plazo de prescripción para solicitar la devolución del crédito por percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas originadas hasta el período noviembre de 2012 se inició el 1 de enero de 2014 , éste culminaría el primer día hábil de enero de 2018, de no mediar actos de interrupción o suspensión. (...)

Que por lo expuesto, dado que el plazo de prescripción para solicitar la devolución del crédito por percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas originadas hasta el periodo noviembre de 2012, venció el primer día hábil de enero de 2018, se concluye que a la fecha de la presentación de la solicitud de devolución, esto es, el 9 de mayo de 2018, la acción de la recurrente para solicitar su devolución de las citadas percepciones se encontraba prescrita, por lo que corresponde confirmar la resolución impugnada.

Que no resulta aplicable la Resolución N° 09215-8-2016 invocada por la recurrente, toda vez que en dicho caso aún no había prescrito la acción para solicitar la devolución de las percepciones acumuladas a diciembre de 2009, pues el saldo de percepciones acumuladas se incrementó con las percepciones del período octubre de 2009, en cuyo caso el lapso de los tres períodos consecutivos se verificó recién en el año 2010, siendo que el plazo prescriptorio recién se inició el 1 de enero de 2011 y la solicitud de devolución fue presentada en febrero de 2010, situación distinta a la que es materia de autos en que las percepciones acumuladas datan de noviembre de 2012”.

RTF N° 01803-1-2018

“Que de la documentación que obra en autos, se advierte que mediante el Formulario 4949 N° (...) presentado el 12 de diciembre de 2016, la recurrente solicitó la devolución de las percepciones del Impuesto General a las Ventas no aplicadas y acumuladas de junio de 2006 a octubre de 2016 (foja 4).

Que mediante la Resolución de Intendencia N° (...), la Administración declaró procedente en parte la referida solicitud, toda vez que respecto a los periodos comprendidos entre junio de 2006 a noviembre de 2011, indicó que la acción de la recurrente para solicitarlas ya había prescrito, sustentándose en los artículos 43° y 44° del Código Tributario.

Que con relación a las percepciones del Impuesto General a las Ventas no aplicadas y acumuladas de junio de 2006 a noviembre de 2011, cabe precisar que en aplicación del numeral

6 del artículo 44° del Código Tributario, los plazos de prescripción de la acción para solicitar su devolución se iniciaron el 1 de enero de los años 2007 a 2012, y de no mediar causales de interrupción o de suspensión, dichos plazos culminarían el primer día hábil de enero de los años 2011 a 2016.

Que habida cuenta que no se encuentra acreditado en autos, causales que hubieran interrumpido o suspendido los referidos plazos de prescripción, se tiene que a la fecha de presentación de la solicitud (12 de diciembre de 2016), la acción de la recurrente para solicitar la devolución de las percepciones del Impuesto General a las Ventas no aplicadas y acumuladas de junio de 2006 a noviembre de 2011, ya había prescrito, en consecuencia, la improcedencia declarada por la Administración en este extremo se encuentra arregla a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada”.

RTF N° 04790-2-2020

“Que en el presente caso, la recurrente, mediante Formularios 4949 N° (...) y N° (...), presentados el 11 de enero de 2019, solicitó la devolución del monto de las percepciones y retenciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas acumuladas al periodo noviembre de 2018, por el monto de S/ (...) y S/ (...), respectivamente. (...)”

Que al respecto, en los papeles de trabajo que obran en el expediente y en los documentos denominados “Consultas Preliminares” (folios 59 a 65 y 184 a 191), se aprecia que los importes cuya devolución se declaró improcedente corresponde a las percepciones del Impuesto General a las Ventas correspondientes a los períodos febrero de 2008 a noviembre de 2012 y a las retenciones del Impuesto General a las Ventas correspondientes a los períodos marzo de 2008 a noviembre de 2012, siendo dichos créditos arrastrados hasta noviembre de 2018.

Que al verificarse que el origen del importe materia de devolución corresponde a los períodos febrero de 2008 a noviembre de 2012, en aplicación del numeral 6 del artículo 44° del Código Tributario, el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución debe computarse desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, en tal sentido, este debe computarse desde el 1 de enero de los años 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 y culminaría el primer día hábil de enero de los años 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, respectivamente.

Que al no verificarse en autos causal alguna de interrupción o suspensión del cómputo del plazo de prescripción, la prescripción de la acción para solicitar la devolución había operado a la fecha de presentación de las solicitudes de devolución materia de análisis, esto es, el 11 de enero de 2019, por lo que procede confirmar la resolución apelada. (...)”

Que lo señalado con relación a que la prescripción de la acción para solicitar la devolución de las percepciones y retenciones acumuladas, se computa en función del último periodo en el que se consigna el saldo acumulado, carece de sustento, dado que el último periodo en el que se consigna el saldo acumulado no determina que las percepciones y retenciones acumuladas correspondan a él, por lo que para establecer el periodo al que corresponden debe verificarse cuando fueron canceladas, por lo que conforme con lo expresamente establecido por el numeral 6 del artículo 44° del Código Tributario, el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución debe computarse desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar”.

RTF N° 08853-10-2019

“Que conforme se ha señalado precedentemente, mediante el Formulario PDT 621 N° (...) de 7 de agosto de 2018 (foja 171), la recurrente presentó la declaración del Impuesto General a las Ventas de junio de 2018, en la que declaró como “Saldo de retenciones no aplicadas” el importe de S/ (...) (Casilla 165).

Que al respecto, de los documentos denominados “Consultas Preliminares” y “Consulta Resumen” (fojas 33 a 35, 172 y 173), se aprecia que el importe cuya devolución se declaró improcedente corresponde a las retenciones del Impuesto General a las Ventas

correspondientes a los períodos octubre de 2011 a noviembre de 2013, siendo dicho crédito arrastrado hasta junio de 2018.

Que en efecto, se verifica que la recurrente declaró por el mes de octubre de 2011, por concepto de retenciones no aplicadas el monto de S/ (...), el cual se fue incrementando mes a mes consecutivamente hasta noviembre de 2013 por el importe total de S/ (...).

Que por tanto, la recurrente se encontraba habilitada a solicitar la devolución de dichos montos a partir del tercer mes de generado estos y que no habían aplicados, por lo que el importe correspondiente al período octubre 2011, recién podía ser solicitado en enero de 2012 (conjuntamente o después de efectuada la declaración del mes de diciembre de 2011), los períodos noviembre de 2011 a setiembre de 2012, podían ser solicitados a partir de febrero hasta diciembre de 2012, considerando los tres meses, los períodos octubre de 2012 a setiembre de 2013, podían ser solicitados a partir de enero a diciembre de 2013, considerando los tres meses, y los períodos de octubre y noviembre de 2013, podían ser solicitados a partir de enero y febrero de 2014 respectivamente, y en tal sentido, en aplicación del citado numeral 6 del artículo 44 del Código Tributario, el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución debe computarse desde el 1 de enero de los años 2013, 2014 y 2015 siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar .

Que en ese orden de ideas, considerando que el plazo de prescripción para solicitar la devolución del crédito por retenciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas originadas en los períodos octubre 2011 a setiembre de 2013, se iniciaron el 1 de enero de los años 2013 y 2014, éste culminaría el primer día hábil de enero de los años 2017 y 2018, de no mediar actos de interrupción o suspensión.

Que por lo expuesto, dado que el plazo de prescripción para solicitar la devolución del crédito por retenciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas originadas en los períodos octubre de 2011 a setiembre de 2013, vencieron el primer día hábil de enero de los años 2017 y 2018, se concluye que a la fecha de la presentación de la solicitud de devolución, esto es, el 7 de agosto de 2018, la acción de la recurrente para solicitar su devolución de las citadas retenciones se encontraba prescrita, toda vez que no se ha acreditado en autos algún acto de interrupción y/o suspensión, por lo que corresponde confirmar la resolución impugnada en este extremo”.