

# Devolución del Saldo a Favor del Exportador

## Aspectos controvertidos sobre los plazos, las garantías y las fiscalizaciones

RTF N°: 8743-7-2008  
 EXPEDIENTE N°: 6031-2008  
 INTERESADO: (...)  
 ASUNTO: Queja  
 PROCEDENCIA: Lima  
 FECHA: Lima, 17 de julio de 2008

**VISTA** la queja presentada por (...) contra la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria por actuaciones que infringen el procedimiento legalmente establecido.

### CONSIDERANDO:

Que la quejosa sostiene lo siguiente:

1. El 25 de julio, 15 de agosto y 4 de octubre de 2007 solicitó a la Administración Tributaria la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio de los períodos de junio a agosto de 2007 (Formulario N° 4949, signados con N° de Orden 02483910, 02483911 y 02260558), siendo dichos importes garantizados mediante las Cartas Fianzas N° 00035069, N° 00035281 y N° 00035757, respectivamente.

2. Como consecuencia de dichas solicitudes, la Administración Tributaria le inició un procedimiento de verificación de obligaciones tributarias que tiene el carácter de una fiscalización especial regulada por el cumplimiento de las obligaciones vinculadas a la procedencia de la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio.

3. Mediante los Requerimientos N° 0222080000041 y N° 0222080001245, la Administración Tributaria le solicitó la extensiones de las Cartas Fianzas N° 00035281 y N° 00036393 que garantizaron la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio de los períodos de julio y agosto de 2007, por lo que mediante la Carta Fianza N° 0011-0108-9800005625-83 emitida por el Banco Continental, por un monto ascendente a S/. 420 000,00, se garantizaron las devoluciones del Saldo a Favor Materia del Beneficio de los períodos de julio y agosto de 2007.

4. El 28 de abril de 2008 la Administración Tributaria le notificó el Requerimiento N° 0222080002890 mediante el cual le solicitó la extensión de la Carta Fianza N° 0011-0108-9800005625-83, referida a las solicitudes de devolución de los meses de julio y agosto de 2007, hasta el 6 de junio de 2008.

5. La Administración Tributaria no le ha requerido nuevamente la extensión de la garantía otorgada por el período de junio de 2007, por lo que al encontrarse dicho procedimiento concluido, la Administración Tributaria ya no debería solicitarle la revisión de los períodos de enero de 2006 a junio de 2007; no obstante, esta no ha emitido documento alguno que indicara el cierre de dicha revisión pese a que el plazo legal ha transcurrido. Asimismo, con relación a los períodos de julio y agosto de 2007, la Administración Tributaria continúa efectuando las revisiones de los períodos materia de devolución pese a que ha transcurrido en exceso el plazo de 6 meses a que se refiere el Reglamento de Notas del Crédito.

6. En el caso que la Administración Tributaria le haya iniciado un procedimiento de fiscalización regulado por el artículo 62° del Cód-

igo Tributario, la Administración deberá abstenerse de solicitarle la extensión de cartas fianzas, pues dicho procedimiento se encuentra exento de la obligación de presentar tales garantías.

7. Con relación a la extensión de la Carta Fianza N° 0011-0108-9800005625-83, referida a las solicitudes de devolución de los meses de julio y agosto de 2007, la Administración Tributaria procedió a su entrega, siendo que el 6 de mayo de 2008 procedió a remitirla al Banco Continental, quedando cancelado dicho documento, por lo que la Administración Tributaria deberá abstenerse de solicitar la extensión de la mencionada garantía pues ello implicaría la emisión de una nueva carta fianza y no una renovación.

8. Las solicitudes de extensión de las cartas fianzas materia de autos no se encuentran motivadas ya que solo hacen referencia a los artículos 13° y 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Que mediante escrito ampliatorio presentado con fecha 1 de julio de 2008 la quejosa señala que cuestiona que la Administración, mediante la Carta N° 180-2008-SUNAT/210304, le haya denegado su solicitud de prórroga del plazo otorgado para cumplir con lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0222080002890 del 12 de mayo de 2008; asimismo, mediante escrito presentado con fecha 16 de julio de 2008 reitera que de acuerdo con el reglamento de Notas de Crédito Negociables no está obligada a renovar las cartas fianzas emitidas.

Que de conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho cuerpo legal.

Que mediante el Proveído N° 1317-7-2008 del 27 de mayo de 2008 se solicitó a la Administración que informara sobre los hechos que motivan la queja y en especial acerca del procedimiento seguido para la atención de las solicitudes de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio, presentadas por la quejosa (Formulario N° 4949, signados con N° de Orden 02483910, N° 02483911 y N° 02260558), debiendo adjuntar copia certificada de las Cartas N° 070023211590-01 SUNAT y N° 070023211590-02 SUNAT, los Requerimientos N° 0222080000041, N° 0222080001245 y N° 0222080002890 y las Resoluciones de Intendencia N° 024-018-0270525/SUNAT y N° 024-018-0290968/SUNAT, así como de cualquier otro documento que sustentara el informe solicitado.

Que en cumplimiento al citado proveído, mediante los Oficios N° 989-2008-SUNAT/210400 y 1062-2008-SUNAT/210400, la Administración Tributaria remitió dos Informes Técnicos emitidos por la División de Auditoría Intendencia Regional Lima 2008 (folios 71 a 76, 91 y 92) y adjuntó diversa documentación.

Que en los anotados Informes Técnicos la Administración Tributaria señala que mediante las Solicitudes de Devolución (Formulario N° 4949) signadas con N° de Orden 02483910, 02483911 y 02260558, presentadas el 25 de julio, 15 de agosto y 4 de octubre de 2007, la quejosa solicitó la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio de los períodos de junio a agosto de 2007 (folios 7 a 12), garantizando dichas devoluciones mediante los siguientes documentos:

Tipo de Documento	Entidad Emisora	N° de documento	Monto S/.	Fecha de Emisión	Fecha de Expiración	Periodo objeto de devolución
Carta Fianza	Banco Interbank	00035069	160 000,00	25.07.2007	23.08.2007	Junio 2007
Carta Fianza	Banco Interbank	00035281	200 000,00	15.08.2007	13.09.2007	Julio 2007
Carta Fianza	Banco Interbank	00035757	220 000,00	04.10.2007	02.11.2007	Agosto 2007

Que respecto de la primera solicitud de devolución, relativa al mes de junio de 2007, señala que dicha solicitud fue objeto de una verificación que se realizó del 1 de agosto de 2007 al 2 de agosto del mismo año, emitiéndose la Resolución de Intendencia N° 024-0180259296 del 1 de agosto de 2007, notificada el 6 de agosto de 2007, mediante la cual se autorizó la devolución solicitada mediante la emisión de un cheque.

Que en cuanto a la segunda solicitud de devolución, concerniente al mes de julio de 2007, señala que si bien fue programada dicha solicitud a efecto de ser verificada, también lo es que con fecha 24 de agosto de 2007 tal verificación no se realizó debido a que la recurrente era objeto de un procedimiento de fiscalización por los periodos de enero de 2005 a diciembre de 2005 respecto de la cual se había observado indicios de evasión en la cadena de comercialización con sus proveedores. Al respecto, señala que con fecha 6 de setiembre de 2007 se programó una auditoría a la quejosa por los periodos de enero de 2006 a julio de 2007, el cual incluye el periodo de julio de 2007 correspondiente a la Solicitud de Devolución (Formulario N° 4949) signada con N° de Orden 02483911.

Que en lo que concierne a las segunda y tercera solicitudes de devolución, relativas a los meses de julio y agosto de 2007, indica que se emitieron las Resoluciones de Intendencia N° 024-018-0270525 del 27 de setiembre de 2007 y N° 024-018-0270968 del 10 de diciembre de 2007, autorizándose las devoluciones solicitadas.

Que asimismo, menciona que mediante la Carta de Presentación N° 070023211590-01-SUNAT y el Requerimiento N° 0221070002093, notificados el 10 de setiembre de 2007, se inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente, referido al Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero de 2006 a julio de 2007, solicitándole diversa documentación para el 17 de setiembre de 2007, siendo posteriormente ampliado hasta el periodo de agosto de 2007 conforme con lo dispuesto por los artículos 62° y 87° del Código Tributario.

Que alega que la quejosa no cumplió con exhibir la documentación solicitada mediante el Requerimiento N° 0221070002093, siendo recién presentada por ella en atención al Requerimiento N° 0222070005497, notificado el 25 de setiembre de 2007. Asimismo, agrega que mediante el Requerimiento N° 0222070005498, notificado el 25 de setiembre de 2007, solicitó la exhibición de los comprobantes de pago de ventas y compras, estados de cuentas corrientes, entre otros documentos, siendo que la quejosa presentó una solicitud tramitada en el Expediente N° 000-TI0003-2007-200246-2 en la que pide una prórroga de 20 días, la cual le fue concedida hasta el 10 de octubre de 2007, considerando que dicha fiscalización fue iniciada en virtud del artículo 62° del Código Tributario y que no fue de aplicación el artículo 10° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, el cual indica que el solicitante deberá poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata la documentación y registros contables correspondientes, caso contrario la solicitud será denegada.

Que agrega que mediante los Requerimientos N° 0222070005499 y N° 0222070006682, notificados el 25 de setiembre de 2007 y 8 de noviembre de 2007, respectivamente, le informó a la quejosa sobre aquellos proveedores respecto de los cuales se realizaron observaciones, comunicándole además la extensión en 6 meses del plazo para resolver las solicitudes de devolución. Asimismo, añade que mediante el Requerimiento N° 0222070007071, notificado el 22 de noviembre de 2007, se comunicó a la quejosa que existían indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización de bienes exportados y, que en atención al artículo 13° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables se le podía pedir hasta por 12 meses la extensión de la garantía otorgada.

Que precisa que resolvió las solicitudes materia de autos devolviendo a la quejosa los Saldos a Favor Materia del Beneficio correspondientes a los periodos de julio y agosto de 2007, por el monto de S/. 220 000,00 y 220 000, 00, mediante las Resoluciones de Intendencia N° 024-018-0270525 y N° 024-018-0290968, notificadas el 1 de octubre de 2007 y 12 de diciembre de 2007, dentro del plazo de 6 meses indicado por el artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Que indica que el último párrafo del artículo 13° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables es general y no indica que la extensión hasta por 12 meses del plazo de vigencia de las garantías se refiera únicamente a las verificaciones o fiscalizaciones iniciadas en virtud del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, por lo que también es aplicable a las fiscalizaciones efectuadas al amparo de lo dispuesto por el artículo 62° del Código Tributario.

Que en el presente caso corresponde determinar si el procedimiento de fiscalización seguido respecto de las Solicitudes del Saldo a Favor Materia del Beneficio por los meses de junio a agosto de 2007 se ha efectuado conforme a ley<sup>(1)</sup>.

Que de los documentos que obran en autos se tiene que mediante las Solicitudes de Devolución (Formulario N° 4949) signadas con N° de Orden 02483910, 02483911 y 02260558, presentadas el 25 de julio, 15 de agosto y 4 de octubre de 2007, respectivamente, la quejosa solicitó la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio de los periodos de junio a agosto de 2007 (folios 7 a 12), garantizando dichas devoluciones mediante los siguientes documentos:

Tipo de Documento	Entidad Emisora	N° de documento	Monto S/.	Fecha de Emisión	Fecha de Expiración	Periodo objeto de devolución
Carta Fianza	Banco Interbank	00035069	160 000,00	25.07.2007	23.08.2007	Junio 2007
Carta Fianza	Banco Interbank	00035281	200 000,00	15.08.2007	13.09.2007	Julio 2007
Carta Fianza	Banco Interbank	00035757	220 000,00	04.10.2007	02.11.2007	Agosto 2007

Que cabe precisar que las Cartas Fianzas N° 00035281 y N° 00035757 fueron extendidas conforme lo siguiente:

Tipo de Documento	Entidad Emisora	N° de documento	Monto S/.	Fecha de Emisión	Fecha de Expiración	Periodo objeto de devolución
Carta Fianza	Banco Interbank	00035281 <sup>(2)</sup>	200 000,00	19.09.2007	11.01.2008	Julio 2007
Carta Fianza	Banco Interbank	00036393 <sup>(3)</sup>	220 000,00	02.11.2007	01.03.2008	Agosto 2007
Carta Fianza	Banco Continental	0011-0108-98000005625-83 <sup>(4)</sup>	420 000,00	02.04.2008	02.05.2008	Julio y Agosto 2007

Que el 10 de setiembre de 2007 la Administración Tributaria notificó a la quejosa la Carta N° 0700232111590-01 SUNAT (folio 70) y el Requerimiento N° 0221070002093<sup>(5)</sup>, mediante los cuales inició el procedimiento de fiscalización relacionado al Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero 2006 a julio del año 2007, invocando a tal efecto lo dispuesto por el artículo 62° del Código Tributario, entre otros.

(1) Sobre el particular, debe mencionarse que mediante la Resolución N° 04187-3-2004, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de julio de 2004 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

(2) Entregada a efectos de garantizar la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio del periodo de julio de 2007 (folio 39).

(3) Entregada a efectos de garantizar la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio del periodo de agosto de 2007 (folio 37).

(4) Entregada a efectos de garantizar la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio de los periodos de julio y agosto de 2007 (folio 36).

(5) Conforme con lo señalado en el Informe Técnico emitido por la División de Auditoría Intendencia Regional Lima 2008.

Que de acuerdo con lo indicado en el Informe Técnico antes mencionado, la quejosa no cumplió con lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0221070002093, esto es, con exhibir el 17 de setiembre de 2007 el Libro Inventario Permanente, por lo que mediante el Requerimiento N° 0222070005498, notificado el 25 de setiembre de 2007, se le reiteró lo requerido y el pago de una multa, el cual fue cumplido por la quejosa.

Asimismo, de acuerdo con lo señalado por el citado informe, mediante el Requerimiento N° 0222070005498, notificado el 25 de setiembre de 2007, la Administración Tributaria solicitó a la quejosa, entre otros documentos, la exhibición de los comprobantes de pago de ventas y de compras y los estados de cuentas corrientes, siendo que mediante escrito presentado el 26 de setiembre de 2007 la quejosa solicitó una prórroga de 20 días (Expediente N° 000-TI0003-2007-200246-2), la cual fue concedida ampliándose el plazo hasta el 10 de octubre de 2007.

Que el 25 de setiembre de 2007 la Administración Tributaria notificó a la quejosa el Requerimiento N° 0222070005499 (folios 49 a 54), referido a la fiscalización iniciada mediante el Requerimiento N° 0221070002093, en el que se solicitó que sustentara la fehaciencia de las operaciones de compra a sus proveedores; asimismo la Administración Tributaria le comunicó que al haberse detectado en la cadena de comercialización del bien materia de exportación indicios de evasión tributaria, de conformidad con lo previsto por el artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables disponía de un plazo de 6 meses para resolver la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio - Exportadores correspondiente al período de julio de 2007 (Formulario N° 4949 con N° de Orden 02483911).

Que a folio 58 obra la Resolución de Intendencia N° 024-018-0270525/SUNAT del 27 de setiembre de 2007, referida a la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio signada con N° de Orden 02483911 (por el mes de julio 2007), mediante la cual de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, la Administración Tributaria dispuso la emisión de un cheque no negociable a la orden [de] la quejosa por un monto ascendente a S/. 200 000,00.

Que mediante la Carta N° 0700232111590-02 SUNAT, notificada el 10 de octubre de 2007, la Administración Tributaria amplió la fiscalización iniciada mediante el Requerimiento N° 0221070002093, hasta el período de agosto de 2007 (folio 69), siendo que el 8 de noviembre de 2007 notificó a la quejosa el Requerimiento N° 0222070006682 mediante el cual le solicitó que sustentara la fehaciencia de las operaciones de compra a sus proveedores; asimismo la Administración Tributaria le comunicó que al haberse detectado en la cadena de comercialización del bien materia de exportación los indicios de evasión tributaria señalados en el artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, dispuso de un plazo de 6 meses para resolver las solicitudes de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio - Exportadores correspondientes a los períodos de julio y agosto de 2007 (Formulario N° 4949 con N° de Orden 02483911 y 02260558).

Que a folios 41 y 42 obra el Requerimiento N° 022270007071, notificado el 22 de noviembre de 2007, mediante el cual le comunicó a la quejosa la extensión del plazo para resolver la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio - Exportadores del período de Agosto de 2007 (Formulario N° 4949 con N° de Orden 02260558) al existir indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización de bienes exportados; asimismo, dado que la Carta Fianza N° 00035757, emitida por el Banco Interbank por el monto de S/. 220 000,00, que garantizó la solicitud de devolución del mes de agosto de 2007, había vencido, le requirió que garantice dicho monto por un plazo de 4 meses de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Que obra a folio 57 la Resolución de Intendencia N° 024-018-0290968/SUNAT del 10 de diciembre de 2007, referida a la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio signada con N° de Orden 02260558 (por el mes de agosto de 2007), mediante la cual de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, la Administración Tributaria

dispuso la emisión de un cheque no negociable a la orden de la quejosa por un monto ascendente a S/. 220 000,00.

Que consta en autos copia del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222080000041 (folio 67), notificado el 4 de enero de 2008, mediante el cual la Administración le indica a la quejosa que dado que está próxima a vencerse la Carta Fianza N° 00035281, relativa a la solicitud de devolución iniciada mediante el Formulario N° 4949 con N° 02483911 (por el período de julio de 2007) y devuelta mediante la Resolución de Intendencia N° 024-018-0270525/SUNAT, solicita su extensión hasta el 1 de marzo de 2008.

Que asimismo, se advierten copias de los Requerimientos N° 0222080001245 y N° 0222080002890 (folios 1 a 3), notificados el 22 de febrero de 2008 y 29 de abril de 2009, respectivamente, mediante los cuales la Administración solicitó a la quejosa la extensión de las Cartas Fianzas N° 00035281 y 00036993 (julio y agosto de 2007) y N° 0011-0108-98000005625-83 (julio y agosto de 2007) hasta el 2 de mayo y 6 de junio de 2008, respectivamente.

Que el artículo 39° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece las normas aplicables a las devoluciones de tributos administrados por la SUNAT, disponiendo en su inciso a) que las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

Que la misma norma señala que la devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

Que el artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone, entre otros, que la exportación de bienes o servicios, no están afectos al Impuesto General a las Ventas.

Que a su turno, el artículo 34° de la misma ley reconoce el derecho a un saldo a favor del exportador que corresponde al monto del impuesto consignado en los comprobantes de pago que sustenten las adquisiciones.

Que a su vez, el numeral 3 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señala que la devolución del saldo a favor por exportación se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Que el artículo 2° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF prevé que para determinar el Saldo a Favor del Exportador los comprobantes de pago, notas de crédito y débito y las declaraciones de importación y exportación deberán ser registrados en los libros de contabilidad y en los registros de compras y ventas.

Que el artículo 3° del mismo reglamento establece que del Saldo a Favor por Exportación se deducirá el Impuesto Bruto del Impuesto General a las Ventas a cargo del sujeto y de quedar un monto a su favor, éste se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio, agregando que de este saldo se deducirán las compensaciones efectuadas –en concordancia con el artículo 35° de la Ley del Impuesto General a las Ventas<sup>(6)</sup>– y de quedar un monto a favor del exportador, el contribuyente podrá solicitar su devolución mediante las Notas de Crédito Negociables.

(6) "Artículo 35°.- APLICACIÓN DEL SALDO A FAVOR

*El saldo a favor establecido en el artículo anterior se deducirá del Impuesto Bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto. De no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser estas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.*

*Si no tuviera Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o este fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente. (\*)*

*En el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente". (\*) Párrafo sustituido por el Artículo 1° de la Ley N° 27064 publicada el 10 de febrero de 1999.*

Que el artículo 12° del anotado reglamento establece que la SUNAT entregará las Notas de Crédito Negociables dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, a los exportadores que garanticen el monto cuya devolución solicitan con la presentación, entre otros, de una carta fianza otorgada por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional, la que deberá tener una vigencia mínima de treinta (30) días calendario contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y que la SUNAT no podrá solicitar la renovación de los referidos documentos.

Que el segundo párrafo [d]el artículo 11° del reglamento bajo examen, modificado por el Decreto Supremo N° 014-99-EF, dispone que si el solicitante de la devolución, entre otros, realiza esporádicamente operaciones de exportación, tiene deudas tributarias exigibles o hubiere presentado información inconsistente, la SUNAT podrá disponer una fiscalización especial, extendiéndose en quince (15) días hábiles adicionales el plazo para resolver las solicitudes de devolución, bajo responsabilidad del funcionario encargado.

Que el último párrafo del mismo artículo 11° indica que si se detectasen indicios de evasión tributaria por parte del solicitante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, la SUNAT podrá extender en seis (6) períodos el plazo para resolver las solicitudes de devolución.

Que asimismo, su artículo 13° preceptúa que la SUNAT podrá requerir al solicitante la extensión hasta por doce (12) períodos del plazo de vigencia de las garantías a que se refiere dicho artículo, siempre que se presente alguno de los supuestos previstos por el último párrafo del artículo 11°.

Que el inciso h) del artículo 19° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, modificado por el Decreto Supremo N° 128-2006-EF, señala que las Notas de Crédito Negociables podrán ser redimidas en forma inmediata mediante el giro de un cheque no negociable, el que será entregado al exportador en la fecha en que hubiera sido entregada la Nota de Crédito Negociable.

Que el artículo 162° del Código Tributario indica que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Que el artículo 163° del mismo código prevé que las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las que serán reclamables, y que en caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

Que de acuerdo con lo previsto por el primer párrafo del artículo 62° del Código Tributario, sustituido por el artículo 8° de la Ley N° 27335, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que a su vez, el numeral 1 del artículo 62°-A del mismo código señala que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

Que como se puede apreciar, en atención a lo previsto por los artículos 162° y 163° del Código Tributario, el plazo para resolver una solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio es de 45 días

hábil, sin embargo conforme con el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, esto es, si se detectasen, entre otros, indicios de evasión tributaria por parte del solicitante o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, la SUNAT podrá extender en seis (6) meses el plazo para resolver las solicitudes de devolución.

Que no obstante, mediante el artículo 12° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, se pretende agilizar el procedimiento de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio cuando este haya presentado las garantías suficientes, por lo que en caso aquel cumpla con los requisitos establecidos en él, la Administración debe proceder a la emisión inmediata de las Notas de Crédito Negociables correspondientes, criterio que ha sido establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07256-4-2003 y N° 02674-4-2004, sin perjuicio de la resolución definitiva de la solicitud de devolución a que se refiere el considerando precedente.

Que si bien de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables la carta fianza otorgada en garantía de la devolución de tales documentos valorados, deberá tener una vigencia de treinta (30) días calendario contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y que la SUNAT no podrá solicitar la renovación de los referidos documentos, no menos cierto es que el último párrafo del artículo 13° establece una excepción según la cual la SUNAT podrá requerir al solicitante la extensión hasta por doce (12) meses del plazo de vigencia de dicha carta fianza siempre que se presente alguno de los supuestos previstos por el último párrafo del artículo 11° de dicho reglamento.

Que sobre el particular, debe precisarse que la garantía del monto cuya devolución se solicita es la que permite que la SUNAT entregue anticipadamente las Notas de Crédito Negociables de conformidad con lo dispuesto por el anotado artículo 12°, habiéndose atribuido a dicha Administración la facultad de requerir la extensión de dicha garantía por 12 meses si se detectasen, entre otros, indicios de evasión tributaria por parte del solicitante o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, resultando irrelevante que para efecto de dicha extensión se "sustituya" o "renueve" la carta fianza, siempre que mediante el anotado documento se garantice la devolución realizada anticipadamente, hasta por el mencionado plazo, en tal sentido, no resulta atendible lo afirmado por la quejosa cuando asevera que la Administración ha infringido el procedimiento dado que no ha pedido la extensión sino la emisión de una nueva carta fianza.

Que por otro lado, cabe precisar que si bien el artículo 17° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables señala que toda "verificación" que realiza la SUNAT en atención a una solicitud de devolución se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, ello no restringe que la Administración inicie un procedimiento de fiscalización antes, después o paralelamente a la tramitación de una solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio en virtud del artículo 62° y siguientes del Código Tributario, siendo que el anotado artículo 17° deja a salvo que la Administración, aun cuando haya optado por realizar inicialmente solo una "verificación" con motivo de la presentación de una solicitud de devolución, pueda iniciar con posterioridad un procedimiento de fiscalización.

Que sobre el particular, debe mencionarse que los artículos 62° y siguientes del Código Tributario, que atribuyen la facultad discrecional de fiscalización a la Administración –y que señalan que dicho procedimiento debe efectuarse en el plazo de un (1) año– están contenidos en una norma con rango de ley, por lo que mal podría el Reglamento de Notas de Crédito Negociables, cuyo objeto es reglamentar las devoluciones solicitadas por los administrados, limitar el ejercicio de dicha facultad de la Administración.

Que en tal sentido, en el caso que mediante dicha fiscalización se detectasen los supuestos de excepción previstos por el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables –como es el caso de indicios de evasión tributaria por parte del solicitante o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación– la Administración Tributaria está facultada a requerir la extensión de la carta fianza por 12 meses, no restringiéndose tal pedido

por el hecho que haya transcurrido el plazo de 6 meses antes anotado sin que la Administración haya emitido pronunciamiento sobre las solicitudes de devolución presentadas, no resultando amparable lo señalado por la quejosa cuando asevera lo contrario.

Que en el presente caso la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la quejosa en virtud de los artículos 62° y siguientes del Código Tributario, detectando en el mismo indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización de bienes exportados referidos a algunos de sus proveedores, habiendo ampliado los plazos otorgados a la quejosa para que exhibiera la documentación solicitada<sup>(7)</sup>; no apreciándose que la Administración haya aplicado lo dispuesto por el artículo 10° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, según el cual el solicitante de la devolución tiene la obligación de poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata en su domicilio fiscal la documentación y registros correspondientes, bajo apercibimiento de darse por denegada automáticamente la solicitud de devolución.

Que así, mediante los Requerimientos N° 0222070005499 y N° 0222070006682, notificados el 25 de setiembre de 2007 y 8 de noviembre de 2007, respectivamente, la Administración informó a la quejosa sobre aquellos proveedores respecto de los cuales se realizaron observaciones, comunicándole además la extensión en 6 meses del plazo para resolver las solicitudes de devolución; en tanto que mediante el Requerimiento N° 0222070007071 le informó que existían indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización de bienes exportados respecto de sus proveedores y como resultado de las observaciones efectuadas; invocándose a tal fin lo dispuesto por los artículos 11° y 13° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Que por tanto, los pedidos de extensión de las cartas fianzas realizadas a la quejosa por la Administración mediante los Anexos N° 1 de los Requerimientos N° 022270007071, N° 0222080000041, N° 0222080001245 y N° 0222080002890, notificados el 22 de noviembre de 2007, 4 de enero y 22 de febrero de 2008, así como el 29 de abril de 2008, relativos a las solicitudes de devolución de los meses de julio y agosto de 2007, se encuentran arreglados a ley, siendo que no resulta atendible lo señalado por la quejosa cuando afirma que las solicitudes de extensión de las cartas fianzas no se encontraban motivadas.

Que con relación a lo señalado por la quejosa en el sentido que la Administración Tributaria no le ha requerido nuevamente la extensión de la garantía otorgada por el período de junio de 2007, y que por tanto no debería solicitarle la revisión de los períodos de enero de 2006 a junio de 2007, debe mencionarse que ello no resulta atendible dado que, como se señalara en los considerandos precedentes, la fiscalización de la Administración ha sido iniciada sobre la base de los artículos 62° y siguientes del Código Tributario, por lo que el hecho que la Administración no haya requerido la extensión de la carta fianza no implica que deba restringirse la fiscalización de los períodos en mención.

Que en cuanto a lo argumentado por la quejosa, cuando asevera

que la Administración, mediante la Carta N° 180-2008-SUNAT/210304, le ha denegado su solicitud de prórroga del plazo otorgado para cumplir con lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0222080002890 del 12 de mayo de 2008 debe indicarse que el trámite de la formulación de una queja como la de autos, no es argumento para la prórroga del plazo otorgado desde que no impide la presentación de la documentación o información solicitada por la Administración.

Que por lo expuesto, procede declarar infundada la queja interpuesta respecto del procedimiento de fiscalización relativo a las Solicitudes del Saldo a Favor Materia del Beneficio por los meses de junio a agosto de 2007.

Que finalmente, respecto de la falta de resolución de las solicitudes de devolución antes anotadas por parte de la Administración, debe indicarse que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 162° y 163° del Código Tributario, en concordancia con su artículo 135°, la quejosa puede dar por denegadas dichas solicitudes e interponer recursos de reclamación ante la misma Administración, por lo que la queja en este extremo deviene en improcedente.

Con las vocales Muñoz García, León Pinedo e interviniendo como ponente el vocal Moreano Valdivia.

**RESUELVE:**

Declarar **INFUNDADA** la queja interpuesta respecto del procedimiento de fiscalización relativo a las Solicitudes del Saldo a Favor Materia del Beneficio por los meses de junio a agosto de 2007 e IMPROCEDENTE en cuanto a la falta de resolución de dichas solicitudes.

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

MUÑOZ GARCÍA  
VOCAL PRESIDENTE

LEÓN PINEDO  
VOCAL

MOREANO VALDIVIA  
VOCAL

Ruiz Abarca  
Secretaría Relatora

(7) Dicha ampliación de los plazos otorgados a la quejosa sería acorde con la extensión en seis meses [d]el plazo para resolver las solicitudes de devolución antes anotadas.

## COMENTARIO:

### INTRODUCCIÓN

En los últimos meses el Tribunal Fiscal (TF) se ha pronunciado en numerosas Quejas presentadas al amparo del artículo 155° del Código Tributario (CT) que tratan sobre fiscalizaciones vinculadas a procedimientos de devolución del IGV por parte de exportadores.

Efectivamente, el TF asume competencia en tales casos debido a que en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 4187-3-2004, publicada el 4 de julio de 2004, se ha establecido que debe pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto no se hubieran notificado las

resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.

Como se sabe, en el Capítulo IX (De las Exportaciones) del Título I (Del Impuesto General a las Ventas) de la Ley del IGV e ISC (LIGV) se ha establecido que el monto del IGV que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un llamado "Saldo a Favor del Exportador" (SFE) conforme lo disponga su Reglamento.

Así aparece contemplado en el artículo 34° de la LIGV, en el que además se indica que a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI (Del Crédito Fiscal) y VII (De los Ajustes al Impuesto Bruto y al Crédito Fiscal) de la misma norma. Los artículos 35° y 36° de la LIGV regulan la aplicación del SFE y la devolución del exceso del mismo, respectivamente.

Cabe señalar que la posibilidad de que los exportadores puedan

recuperar el IGV de sus adquisiciones, por la vía de la compensación o devolución, podría estar fundada en las siguientes razones:

- **La promoción de las exportaciones como política de Estado**, mediante la recuperación del IGV de la cadena económica de exportación en favor de los agentes exportadores, para que así puedan tener la oportunidad de adquirir las mejores condiciones de competir en el comercio internacional.
- **La incorporación de la técnica del IVA en la legislación interna**, para evitar los efectos acumulativos del IGV, bajo el principio de Legalidad, estableciendo un mecanismo para dar vigencia normativa al principio de Imposición en el país de destino.

Así, el artículo 33° de la LIGV establece que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV.

Ahora bien, en el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 9° del Reglamento de la LIGV, modificado por el D. S. N° 151-2003-EF, se ha señalado que la devolución del SFE se regulará por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Esta devolución podrá efectuarse mediante cheques no negociables, notas de crédito negociables (NCN) y/o abono en cuenta corriente o de ahorros. Para determinar el SFE, los comprobantes de pago, notas de crédito y débito y las declaraciones de importación y exportación deberán ser registrados en los libros de contabilidad y en los registros de compras y ventas.

Aunque en el texto vigente de la citada norma reglamentaria ya no hay una remisión expresa en el sentido que las devoluciones se regulan según el Reglamento de NCN (RNCN), se ha entendido que el mismo sigue siendo de aplicación para tal propósito.

A continuación analizaremos algunos aspectos de la RTF N° 8743-7-2008 (en adelante "la Resolución"), la misma que fue generada por una queja presentada contra la SUNAT en el marco de una fiscalización iniciada en virtud al artículo 62° del CT y derivada de la solicitud de devolución del SFE.

## I. LOS PLAZOS PARA ENTREGAR LAS NCN Y PARA RESOLVER LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN

En el vigente RNCN, aprobado por D. S. N° 126-94-EF, se establece que el SFE se deducirá del Impuesto Bruto del IGV a cargo del exportador. De quedar un monto a su favor, este se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB).

Asimismo se indica que del SFMB se deducirá las compensaciones efectuadas, lo cual se condice con el artículo 35° de la LIGV. De quedar un monto a favor del exportador, este podrá solicitar su devolución mediante las NCN.

Para hacer efectiva la devolución del SFMB el exportador debe solicitar la emisión de NCN a la SUNAT (para lo cual deberá presentarse el Formulario 4949 y el PDB Exportadores, adecuada y oportunamente).

En el primer párrafo del artículo 11° del RNCN se ha señalado que la SUNAT emitirá y entregará las NCN dentro de los 5 días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 12° del mismo RNCN establece que la SUNAT entregará (ya no se menciona "emitirá" como en el supuesto anterior) las NCN dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, a los exportadores que garanticen el monto cuya devolución solicitan con la presentación de determinados documentos.

Ahora bien, en el segundo párrafo del artículo 11° del RNCN se ha indicado que si el solicitante, entre otros casos, **(i)** realiza esporádicamente operaciones de exportación, **(ii)** tiene deudas tributarias exigibles o **(iii)** hubiere presentado información inconsistente, la SUNAT podrá disponer una fiscalización especial, extendiéndose en 15 días hábiles adicionales el plazo para resolver las solicitudes de devolución, bajo responsabilidad del funcionario encargado.

Además, el tercer o último párrafo de la misma norma<sup>(1)</sup> establece que **(i)** si se detectase indicios de evasión tributaria por parte del soli-

citante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o **(ii)** si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, la SUNAT podrá extender en 6 meses<sup>(2)</sup> el plazo para resolver las solicitudes de devolución. Se agrega que de comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al fisco no haya sido debidamente acreditado.

Como se puede colegir de las normas citadas, bajo una interpretación literal, el plazo para entregar las NCN es de 5 días hábiles siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud de devolución, cuando esta no es garantizada y 1 día hábil cuando sí lo fuera; además, el plazo para resolver las solicitudes de devolución puede ser extendido en 15 días y 6 meses, según sea el caso, aunque en el citado RNCN no se señale el plazo máximo –originario– con el que cuenta la Administración Tributaria para realizar dicho acto resolutorio.

La defectuosa redacción de la norma reglamentaria sobre este tema provocó desde tiempo atrás la incertidumbre respecto a si era posible entregar las NCN sin que antes la SUNAT haya resuelto la solicitud de devolución respectiva.

Sobre el particular, refiriéndose al artículo 12° del RNCN, en la RTF N° 19-3-2000 se señaló que "... cuando la Administración Tributaria emite y entrega las Notas de Crédito Negociables... no se pronuncia respecto de la procedencia de la devolución efectuada sino que únicamente cumple el mandato dispuesto en dicha norma".

Bajo tal contexto, en la Resolución se ha recurrido a lo señalado en el CT para precisar el plazo de la SUNAT para resolver las solicitudes de devolución del SFMB.

En efecto, el TF señala que en atención a lo previsto por los artículos 162° y 163° del CT, "el plazo para resolver una solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio es de 45 días hábiles, sin embargo conforme con el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, esto es, si se detectasen, entre otros, indicios de evasión tributaria por parte del solicitante o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, la SUNAT podrá extender en seis (6) meses el plazo para resolver las solicitudes de devolución". El mismo criterio se consigna en la RTF N° 12378-2-2008.

Entendemos que con esta afirmación no se desconoce la facultad de la SUNAT de extender por 15 días el plazo para resolver una solicitud de devolución, conforme a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 11° del RNCN, pues esta norma también fue citada por el TF en la misma Resolución.

Cabe señalar que el procedimiento N° 17 del vigente Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT ha considerado la extensión de este plazo de 15 días pero no el de 6 meses. Hubiera sido interesante que el TF relacione ambos plazos.

Adicionalmente en la Resolución se señala "(q)ue no obstante, mediante el artículo 12° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, se pretende agilizar el procedimiento de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio cuando este haya presentado las garantías suficientes, por lo que en caso aquel cumpla con los requisitos establecidos en el, la Administración debe proceder a la emi-

(1) Si bien mediante la RTF de Observancia Obligatoria N° 3294-2-2002, publicada el 7 de julio de 2002, se estableció que no era aplicable en algunos casos lo señalado en el tercer o último párrafo del artículo 11° del RNCN porque excedía las disposiciones de la LIGV sobre SFE, la Primera Disposición Final del Dec. Leg. N° 950, publicado el 3 de marzo de 2004, elevó a rango de Ley el mismo texto de dicha norma, con la finalidad de contrarrestar los SFE falsos que evadían el control de la SUNAT utilizando eslabones en la cadena de comercialización de los bienes. No obstante, en la RTF N° 2369-1-2008 puede verse un caso donde se toma en cuenta un criterio de la RTF N° 3294-2-2002.

(2) En la RTF N° 13777-4-2008 se descartó la aplicación del criterio recogido en la RTF N° 3294-2-2002 por el cual no podría atribuirse indicios de evasión tributaria de terceros a un contribuyente, en razón a que tales indicios estarían referidos a hechos de la propia contribuyente y no a hechos de terceros. En la misma resolución se sostiene que los indicios de evasión tributaria de periodos anteriores al de materia de devolución deben ser tomados en cuenta, puesto que las observaciones de la SUNAT sobre la determinación del IGV podían incidir respecto del SFMB.

sión inmediata de las Notas de Crédito Negociables correspondientes, criterio que ha sido establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07256-4-2003 y N° 02674-4-2004, sin perjuicio de la resolución definitiva de la solicitud de devolución a que se refiere el considerando precedente".

Como se puede ver, el TF ratifica el criterio interpretativo de que la SUNAT debe entregar las NCN al exportador cuando su solicitud de devolución del SFMB estuviera adecuadamente garantizada, independientemente del curso regular que debe seguir la resolución definitiva de la misma. Esta forma de proceder, que suele llamarse "entrega anticipada" de NCN, está fundada en la garantía del monto cuya devolución se solicita y que nos referiremos con un mayor detalle en el siguiente punto.

Ahora bien, en la RTF N° 2369-1-2008 se llega a la misma conclusión pero con fundamentos distintos al tomar en cuenta lo señalado en la RTF N° 3294-2-2002. Sin tener presente la Primera DF del Dec. Leg. N° 950, se observó que "... la Administración no cumplió con efectuar la mencionada devolución, al considerar que la quejosa se encontraba dentro de los supuestos señalados en el último párrafo del artículo 11° del referido reglamento, debido a que habría detectado indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización que devengarían en obligaciones tributarias compensables con los saldos a favor del exportador de periodos posteriores, como se ha señalado anteriormente, de acuerdo con el criterio establecido en la citada Resolución N° 3294-2-2002, esta norma excede los alcances de lo dispuesto en diversos artículos de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, por lo que no resulta aplicable"<sup>(3)</sup>.

Es pertinente señalar que en el análisis que aparece en la Resolución no se ha hecho mención a si, igualmente, la SUNAT debe entregar las NCN en el plazo de 5 días en todos los casos en que la solicitud de devolución de SFMB no está garantizada conforme a la Ley. Siguiendo la lógica del TF, y de una lectura del TUPA de la SUNAT, también correspondería hacerlo, pues es un mandato que se desprende de la literalidad del primer párrafo del artículo 11° del RNCN, independientemente de que esté pendiente la resolución definitiva que determina la precedencia de la solicitud en mención.

Sin embargo, en la RTF N° 12898-1-2008 se descarta esta hipótesis a partir de una interpretación del primer y último párrafos del artículo 11° del RNCN y la Primera DF del Dec. Leg. N° 950. Así, se señala que la devolución del SFMB mediante la "emisión y entrega" de NCN debe efectuarse por parte de la SUNAT dentro de "los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, salvo que detecte indicios de evasión tributaria o que se hubiera abierto instrucción por delito tributario, respecto del solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, supuestos en los cuales podrá extender en seis meses el plazo para resolver la referida solicitud". En esta ocasión se detectaron inconsistencias en las operaciones de compra a los proveedores del exportador y, asimismo, se vincula la oportunidad de entrega de NCN con el plazo para resolver las solicitudes de devolución, al señalarse que en el caso "... se aprecia que se ha producido uno de los supuestos o causales que permiten ampliar el plazo del procedimiento de fiscalización (sic) a efecto de evaluar si procede o no la entrega de las referidas notas de crédito negociables, al haberse detectado indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización de los bienes materia de exportación". Además se enfatiza que la RTF N° 99-5-2004 no es aplicable porque en esa vez el contribuyente otorgó carta fianza. Dicho de otra manera, para el TF, en el caso resuelto los indicios de evasión justifican la extensión del plazo para entregar las NCN.

Pero la confusión aumenta con la RTF N° 13777-4-2008, donde se señala que "... el plazo para resolver una solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio es de cinco días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, sin embargo, conforme con el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables si se detectasen indicios de

evasión tributaria por parte del solicitante –como en el presente caso– dicho plazo es extensible a seis (6) meses". El mismo criterio aparece en la RTF N° 13039-4-2008.

Nos preguntamos si para el TF, como regla general, ¿el plazo para resolver las solicitudes de devolución de SFMB es de 45 días (basado en el CT), como se señala en la Resolución, o 5 días (basado en el RNCN) como se indica en la RTF N° 13777-4-2008?

En realidad esto revela, en primer lugar, una inconsistencia jurisprudencial del TF sobre las entregas de NCN como resultado de las solicitudes de devolución de SFMB en función a si están garantizadas o no cuando, según ya hemos visto, el RNCN no contempla tal distinción, más allá de que estemos de acuerdo o no en la conveniencia de que normativamente se deba establecer con meridiana claridad que para entregar NCN por SFMB, previamente deba haber un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria. También se evidencia el error de no diferenciar los plazos para la entrega del NCN y resolver las solicitudes de devolución, como tampoco lo ha hecho la SUNAT en su TUPA.

Por último debe mencionarse que el TF señala que la falta de resolución de las solicitudes de devolución no es amparable por la vía del remedio de la Queja, pues según los artículos 162°, 163° y 165° del CT, pueden darse por denegadas dichas solicitudes e interponer recursos de reclamación ante la misma SUNAT. ¿Este razonamiento también sería aplicable cuando no se entrega oportunamente las NCN?, ¿qué debemos entender sobre este tema de lo aparece en el TUPA de la SUNAT?

## II. LAS GARANTÍAS PARA ENTREGAR ANTICIPADAMENTE LAS NCN

Uno de los cuestionamientos del quejoso en la Resolución estuvo referido a las facultades de la SUNAT respecto a las garantías que posibilitan la entrega anticipada de NCN, al sostenerse, entre otros argumentos, (i) que el procedimiento de fiscalización tributaria regulado por el artículo 62° del CT se encuentra exento de la obligación de presentar tales garantías, (ii) que no corresponde solicitar la extensión de las cartas fianzas pues ello implicaría la emisión de unas nuevas y que además no existe la obligación de renovar tales garantías, y (iii) que las solicitudes de extensión de las cartas fianzas no se encuentran motivadas. El primero y último de los argumentos indicados será analizado sobre todo en el siguiente punto, cuando veamos los aspectos relativos a la fiscalización.

Al respecto el TF señala "(que si bien de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables la carta fianza otorgada en garantía de la devolución de tales documentos valorados, deberá tener una vigencia de treinta (30) días calendario contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y que la SUNAT no podrá solicitar la renovación de los referidos documentos, no menos cierto es que el último párrafo del artículo 13° establece una excepción según la cual la SUNAT podrá requerir al solicitante la extensión hasta por doce (12) meses del plazo de vigencia de dicha carta fianza siempre que se presente alguno de los supuestos previstos por el último párrafo del artículo 11° de dicho reglamento".

De esta manera se reconoce la facultad de la SUNAT recogida en el último párrafo del artículo 13° del RNCN, como una excepción a lo señalado en el último párrafo del artículo 12° de la misma norma, para exigir al exportador que solicita el SFMB la extensión de hasta 12 meses del plazo de vigencia de las garantías otorgadas para obtener anticipadamente las NCN, siempre y cuando (i) se detecten indicios de evasión tributaria por parte del solicitante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o (ii) se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización.

(3) Es decir, no se considera el artículo 11° del RNCN. Si bien se ampara la queja, al indicarse que la SUNAT debió devolver el SFMB dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud; sin embargo, como al momento de resolver la queja la garantía estaba vencida, se concluye que no se cumpliría el requisito del artículo 12° del RNCN y, por tanto, a efectos de proceder a la devolución, el TF ordena que la SUNAT requiera tal garantía.

El TF descarta además el argumento por el cual se cuestionaba que la SUNAT pudiera haber exigido no una extensión de la carta fianza sino la emisión de una nueva. Así, aparece de la Resolución que "... debe precisarse que la garantía del monto cuya devolución se solicita es la que permite que la SUNAT entregue anticipadamente la carta fianza, siempre que mediante el anotado documento se garantice la devolución realizada anticipadamente, hasta por el mencionado plazo, en tal sentido, no resulta atendible lo afirmado por la quejosa cuando asevera que la Administración ha infringido el procedimiento dado que no ha pedido la extensión sino la emisión de una nueva carta fianza".

Asimismo se establece que cuando mediante dicha fiscalización se detectasen los supuestos de excepción previstos por el último párrafo del artículo 11° del RNCN (como es el supuesto de indicios de evasión tributaria por parte del solicitante o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación) la SUNAT está facultada a requerir la extensión de la carta fianza por 12 meses, no restringiéndose tal pedido por el hecho que haya transcurrido el plazo de 6 meses sin que dicha institución haya emitido pronunciamiento sobre las solicitudes de devolución presentadas.

Por último es preciso señalar que en la RTF N° 668-7-2009 se ha indicado, siguiendo un antiguo criterio del TF, que la carta fianza otorgada tiene la finalidad de garantizar la solicitud de devolución del SFMB, siendo que la sola presentación de la solicitud conllevó a que la SUNAT entregara las NCN, con lo cual era de conocimiento del deudor y de los fiadores que en caso no correspondiera la devolución total o parcial solicitada, correspondía ejecutar dichas garantías por el exceso del monto preliminarmente devuelto. En esta ocasión se determinó en el procedimiento de fiscalización una devolución en exceso del IGV por operaciones de compras no reales, y se ejecutó la garantía de conformidad con el artículo 15° del RNCN. En la misma resolución se precisa que el artículo 1898° del Código Civil, en referencia a la fianza por plazo determinado, señala que el fiador que se obliga por un plazo determinado, queda libre de responsabilidad si el acreedor no exige notarial o judicialmente el cumplimiento de la obligación dentro de los quince días siguientes a la expiración del plazo, o abandona la acción iniciada, "es decir existiendo una fianza a plazo determinado, cabe la posibilidad que el acreedor no obstante el vencimiento accione dentro de los 15 días siguientes al vencimiento, lo que ha ocurrido en el presente caso...".

En cuanto a lo señalado en el citado artículo 15° del RNCN se ha establecido en la RTF N° 12378-2-2008 que para ejecutar las garantías otorgadas bastará la sola emisión de la resolución que resuelve la devolución, no siendo necesario que su notificación al exportador surta efecto antes. Asimismo se indica en esta RTF que incluso la interposición de un recurso de reclamación contra dicha resolución no implica la suspensión de la ejecución de garantías, toda vez que dicha ejecución no corresponde al cobro de una deuda tributaria determinada, sino la recuperación por parte de la SUNAT de una suma devuelta en exceso, lo que no implica, agrega el TF, vulneración de ningún derecho del contribuyente, al tratarse de un procedimiento de ejecución de garantías, distinto de lo que podía ser la cobranza coactiva de deudas contenidas en valores.

### III. LA VERIFICACIÓN Y LAS FISCALIZACIONES EN TORNO AL SFMB

La fiscalización (en sentido lato) iniciada con motivo de las solicitudes de devolución del SFMB es otro tema sensible para los exportadores<sup>(4)</sup>.

Como se indicó anteriormente, en el segundo párrafo del artículo 11° del RNCN se hace mención a que la SUNAT puede iniciar una "fiscalización especial" cuando "entre otros casos" el solicitante (i) realice esporádicamente operaciones de exportación, (ii) tenga deudas tributarias exigibles o (iii) hubiere presentado información inconsistente.

El artículo 17° de la misma norma estipula que toda "verificación" que efectúe la SUNAT se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, dentro de los plazos de prescripción previstos en el CT.

Sabemos además que en el CT, en especial en su artículo 62°, se ha regulado la facultad de fiscalización de la SUNAT.

En la Resolución se establece "... que si bien el artículo 17° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables señala que toda «verificación» que realiza la SUNAT en atención a una solicitud de devolución se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, ello no restringe que la Administración inicie un procedimiento de fiscalización antes, después o paralelamente a la tramitación de una solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio en virtud del artículo 62° y siguientes del Código Tributario, siendo que el anotado artículo 17° deja a salvo que la Administración, aun cuando haya optado por realizar inicialmente solo una "verificación" con motivo de la presentación de una solicitud de devolución, pueda iniciar con posterioridad un procedimiento de fiscalización".


En buena cuenta, el TF concluye que en nada afecta la facultad de fiscalización de la SUNAT, recogida en el CT, por el solo hecho de haberse optado inicialmente por realizar una "verificación" al amparo del RNCN. Este criterio es el mismo de las RTF N°s. 13777-4-2008 y 668-7-2009.

Adicionalmente indica el TF que "... los artículos 62° y siguientes del Código Tributario, que atribuyen la facultad discrecional de fiscalización a la Administración –y que señalan que dicho procedimiento debe efectuarse en el plazo de un (1) año– están contenidos en una norma con rango de ley, por lo que mal podría el Reglamento de Notas de Crédito Negociables, cuyo objeto es reglamentar las devoluciones solicitadas por los administrados, limitar el ejercicio de dicha facultad de la Administración".

Cabe señalar que no se ha hecho mención a la llamada "fiscalización especial" que aparece en el artículo 11° del RNCN.

Ahora bien, el TF examina que en el caso de la Resolución se inició un procedimiento de fiscalización a la quejosa en virtud de los artículos 62° y siguientes del CT y se detectaron indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización de bienes exportados referidos a algunos de sus proveedores.

Mediante requerimientos se informó a la quejosa sobre aquellos proveedores respecto de los cuales se realizaron observaciones, comunicándole además la extensión en 6 meses del plazo para resolver las solicitudes de devolución; además, mediante otro requerimiento se le informó que existían indicios de evasión tributaria en la cadena de comercialización de bienes exportados respecto de sus proveedores.

Conforme a ello, el TF concluye que los pedidos de extensión de las cartas fianzas realizadas a la quejosa por la SUNAT relativos a las solicitudes de devolución se encuentran arreglados a Ley, siendo que no resulta atendible lo señalado por la quejosa cuando afirma que las solicitudes de extensión de las cartas fianzas no se encontraban motivadas. Siendo así, finalmente se declara infundada la queja interpuesta respecto del procedimiento de fiscalización relativo a las solicitudes de devolución del SFMB. 

(4) En el Informe N° 213-2004-SUNAT/2B0000, la SUNAT ha opinado que no existe disposición que establezca la suspensión del procedimiento de devolución del SFE solicitados por el exportador, en caso que la Administración Tributaria efectúe un procedimiento de fiscalización que no se está realizando con motivo de la solicitud de devolución. Nos preguntamos, ¿qué norma establece que debe suspenderse el procedimiento de devolución del SFMB por una fiscalización en curso? Sin embargo, como lo señalamos antes, en la RTF N° 12898-1-2008 se ha indicado confusamente que se puede "ampliar el plazo del procedimiento de fiscalización a efecto de evaluar si procede o no la entrega de las NCN".