

Apuntes sobre la Naturaleza de los Pagos Indebidos y los Pagos en Exceso

Una Necesaria Revisión de su Regulación en el Código Tributario

Carmen del Pilar Robles Moreno*
Pablo José Huapaya Garriazo**

“El presente artículo analiza la naturaleza de los pagos indebidos y de los pagos en exceso, los autores sostienen que si bien su naturaleza es distinta, al no contar los primeros con una previsión legislativa como si existe en los segundos, ello no significa que el legislador les deba dar un tratamiento diferente. Asimismo se expone la manera en que se efectúa la devolución de los pagos indebidos y en exceso, abriendo el debate en torno a los motivos por los cuales la Administración mantiene distintas tasas de interés, en atención a generar un efecto disuasorio, sin considerar más bien el real perjuicio que se genera en los contribuyentes en determinados casos a fin de lograr un punto equitativo.”

1. Introducción

El estudio de este trabajo está relacionado con los pagos indebidos y pagos en exceso efectuados tanto por el contribuyente como por la Administración Tributaria, cuándo ocurren estos, y cuál es el tipo de interés que se devengan como consecuencia de la ocurrencia de estos.

Partimos de la idea de que la situación de los pagos indebidos está centrada principalmente en aquellos casos en los cuales es el sujeto pasivo de la obligación tributaria quien efectúa pagos indebidos o pagos en exceso.

Recordemos que la doctrina señala que el sujeto pasivo forma parte de la relación jurídica tributaria, y por lo tanto se la define como “aquella persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”¹. Así el sujeto pasivo de

la relación jurídica tributaria puede clasificarse en i) contribuyente, quien es deudor por cuenta propia; y ii) responsable, quien es el deudor por cuenta ajena. Teniendo en cuenta ello, pretendemos mostrar como una adecuada adaptación de los criterios recogidos en el Modelo de Código Tributario de América Latina (MCTAL), harían variar la tradicional concepción que tenemos de extinción de la obligación tributaria.

2. El Principio de Equidad

La equidad consiste en que la imposición del tributo mediante la norma debe ser justa, entendiendo justicia como razonable. Esta razonabilidad es aplicada no sólo en la adecuada creación de tributos, sino que también en el caso de la devolución de un pago indebido o en exceso. Ello porque el fundamento del mismo está en evitar la existencia de enriquecimiento indebido de uno de los sujetos a expensas de otro. Por ello VILLEGAS, citando a ANDREOZZI, sostiene que “el

* Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM).

** Alumno de 6to año de Derecho de la UNMSM. Asistente de Cátedra de Derecho Tributario - Parte Especial y Adjunto de Docencia del curso de Tributación Municipal en dicha casa de estudios. Coordinador Académico del Grupo de Estudios Fiscales de la UNMSM y miembro de la Asociación de Estudios Fiscales.

1 Artículo 7º del Código Tributario

Derecho tiene un solo fundamento, que es el principio jurídico de equidad y justicia, que a su vez constituye la única verdad sobre la cual se puede asentar la paz social, ya que ninguna rama jurídica puede asentarse sobre lo antijurídico, lo ilógico o lo injusto”².

En este mismo orden de ideas, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la RTF (Resolución del Tribunal Fiscal) No. 485-5-2000, cuando precisa que “con la finalidad de efectuar una correcta compensación, se debe tener en cuenta el principio de equidad, teniendo que actualizarse las deudas a una misma fecha, por lo que si el adeudo fuese anterior al pago en exceso, se actualizará el primero hasta la fecha de dicho pago y, en caso que éste fuese anterior al adeudo, se realizará hasta la fecha de exigibilidad del mismo, no siendo aplicable a la compensación las normas relativas a la devolución”

3.- Esquema Recogido en el Modelo de Código Tributario de América Latina (MCTAL) y en el Código Tributario del CIAT (CT-CIAT)

Para el tema que nos ocupa, tenemos que tener en cuenta previamente lo señalado tanto en el Modelo de Código Tributario de América Latina (MCTAL), así como lo indicado en el Modelo de Código Tributario del CIAT (CT-CIAT).

En primer término tenemos que el MCTAL considera a la devolución como “acción de repetición”. Ello porque el mismo implica un “resarcimiento o regreso” que entabla el sujeto pasivo contra el Fisco, la misma que tiene por finalidad la recuperación del dinero entregado indebidamente. Es así que del articulado del modelo, podemos rescatar los siguientes planteamientos:

“Artículo 189º.- Los contribuyentes o los responsables podrán reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y sanciones mediante demanda de repetición, la demanda se notificará a todos los interesados a fin de que comparezcan a hacer uso de los derechos de que se crean asistidos. Para la procedencia de la acción no es necesario el requisito del pago bajo protesta ni la presentación previa ante el fisco, cualquiera que fuera el motivo de la misma”.

Observamos en este artículo como, claramente, se muestra un especial interés en los efectos que pueda tener los pagos indebidos con respecto a terceros distintos al contribuyente, como pueden ser los responsables. Ello obviamente quita de plano la conceptualización que se pueda hacer del tema en materia civil, ya que en las distintas regulaciones de

América Latina sobre este tema³, se tiene en cuenta que el responsable no puede pedir la devolución de lo pagado indebidamente.

En este sentido, es claro que esta figura no puede ser concebida en materia tributaria por la especial relación existente entre las partes de dicha relación. Así, lo que busca el MCTAL es no contravenir contra el perjuicio económico que pueda sufrir el responsable cuando el mismo haya asumido totalmente la carga tributaria.

Con respecto al pago bajo protesta, dicha institución no es aplicable actualmente ya que ha sido una creación pretoriana carente de sustento en nuestros días. La misma tenía su justificación en que el Estado debía quedar alertado de la posibilidad del litigio a los efectos de que adoptara los recaudos de orden contable o presupuestario necesarios para hacer frente a la posibilidad de tener que restituir ese pago formulado bajo protesta⁴.

“Artículo 190º.- No corresponde la acción de repetición:

1) Cuando la resolución que aplica sanciones por infracciones hubiera quedado firme por no haberse interpuesto los recursos o acciones pertinentes,

2) Cuando medie sentencia firme del órgano jurisdiccional”.

Hemos visto que la justificación de la devolución de ingresos indebidos se encuentra en un restablecimiento patrimonial, a favor del sujeto que sufrió el perjuicio. Pero en el caso de una actuación negligente del propio sujeto, la indemnización pierde justificación.

“Artículo 191º.- La demanda de repetición deberá interponerse por escrito ante el Tribunal_____. El procedimiento se ajustará a lo establecido en el artículo 178º de este Código”.

Vemos como se prevé la facultad de acudir directamente al Tribunal sin ir primero hacia la Administración. Ello no ha sido recogido en nuestro Código Tributario ya que el mismo se interpone ante la Administración misma la cual reconocerá la devolución de dicho pago indebido de comprobarse el mismo⁵.

“Artículo 192º.- Cuando se haga lugar a la demanda se reconocerán de oficio intereses a favor del actor en la forma prevista en el artículo 62º”.

Como podemos apreciar se reconoce que el devengamiento de los intereses corresponde para el caso de las devoluciones.

2 VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 7ª ed. Buenos Aires: De Palma, 2001. p. 150.

3 Como en el artículo 784º del Código Civil Argentino, artículo 1267º del Código Civil Peruano.

4 VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 3ª ed. Buenos Aires: De Palma, 1979. p. 368.

5 Similar situación sucede en el pago con error (error en la forma) en donde la Administración Tributaria considerará cancelada la deuda tributaria de comprobar que efectivamente se quiso pagar la misma.

"Artículo 193°.- La acción de repetición caduca a los _____ años contados desde el 1 de enero siguiente al año en que se efectuó cada pago. La acción podrá interponerse desde la fecha del pago aunque no hubiere comenzado a correr el término precedente".

Observamos que el pago indebido si bien es cierto, una vez que se ha efectuado, da derecho a solicitar la devolución o efectuar la compensación, también es cierto que hay un plazo para esto, nos estamos refiriendo a que el pedido de devolución del pago indebido, o la compensación está sujeto al plazo de prescripción, es decir un momento en el cual no es posible ejercer dicha acción.

Nuestro Código Tributario recoge este criterio cuando en el artículo 43 del mismo, concordado con el numeral 5 del artículo 44, nos señala que la acción para solicitar la devolución prescribe a los 4 años contados desde el primero de enero de la fecha siguiente a que se efectuó el pago indebido o en exceso, o que devino en tal.

En el comentario a los artículos mencionados se precisa que "la acción [de repetición], no recurso como impropriamente dicen muchas leyes, se otorga a favor del contribuyente y también del responsable pues, como se dijo al comentar el artículo 176, cualquiera de ellos tiene derecho de actuar directamente; el primero, por ser el deudor de la obligación, y el segundo, por responder a título personal por mandato del Código". Al respecto, como lo mencionamos inicialmente, se observa un especial interés en los efectos que pueda tener la devolución de dichos pagos indebidos. Y ello porque puede ocurrir situaciones en las cuales un responsable asume directamente las obligaciones de un contribuyente y por lo tanto, contablemente es quien debe resultar beneficiado de considerarse que dicho pago es indebido o en exceso. Siendo así, desde el momento que los responsables pueden asumir el carácter de deudores de la obligación por mandato de la ley, es obvio que no ejercen una función subsidiaria sino propia⁶.

En este mismo esquema precisa el CT-CIAT cuando señala en su artículo 56:

"Artículo 56°.- Los contribuyentes y terceros responsables, tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, aunque en el momento del pago no hubieran formulado reserva alguna (...)"

Se señala en el mismo artículo que "las devoluciones devengarán desde el día de su solicitud un interés igual al establecido en el artículo 37° de este Código⁷, excepto de que se trate de un pago indebido que fuera forzado por la Administración tributaria, en cuyo caso el interés se computará desde la fecha en que se ingresara dicho pago". Como podemos observar, la norma dispone un sistema de resarcimiento a las sumas ingresadas indebidamente, en donde se reconoce a los contribuyentes y terceros responsables, de un interés equivalente al que les es reclamable por pago fuera de plazo.

3. Naturaleza del Pago Indebido

3.1. Concepto

Para poner una idea clara del tema debemos recurrir a lo que nos señala el derecho privado al respecto. El Derecho Civil⁸ señala que un requisito para la configuración del pago indebido es que el administrado haya procedido con error el cual se traduce en una mala formación de la voluntad. Este error puede ser de hecho o de derecho⁹ y como consecuencia, de ello, el deudor tiene el derecho a la devolución del monto pagado indebidamente.

En ese orden de ideas, podemos observar que el supuesto de pago de lo indebido es aquel que ocurre cuando una persona denominada *solvens*, efectúa un pago a otra persona denominada *accipiens* sin tener una causa que lo justifique o legitime. En definitiva, este pago es realizado sin causa alguna que lo legitime. Bajo estos argumentos surge la siguiente interrogante ¿Existe diferencia en el concepto de pago indebido en materia civil del recogido en el Código Tributario?

Por ejemplo, en Art. 1271° del Código Civil nos damos cuenta que la buena fe de acreedor no es relevante con respecto a la acción de repetición del deudor, pero dicho hecho es relevante para precisar las consecuencias accesorias a la repetición¹⁰. Sin embargo, en materia tributaria el tema es distinto ya que no podemos hablar de buena fe del acreedor tributario; porque entendemos (por lo menos en SUNAT) que la misma lleva un control de las deudas que tiene a su favor¹¹; aunque ello no obsta que, quien haya pagado indebidamente, deba probar el *quantum* de lo pagado. Incluso no sería descabellado sostener que, siempre que la Administración Tributario reciba un pago indebido, tendría una configuración similar a lo señalado en el artículo 1269° del Código Civil, es decir, existiría una especie de presunción de mala

6 Artículo 176° del MCTAL

7 Hace referencia a los intereses devengados por pago fuera de plazo, lo que en el caso peruano sería el equivalente a la TIM señalada en el artículo 33° del Código Tributario.

8 Art. 1267° del Código Civil.

9 Se tiene que diferenciar al error de hecho (conocimiento equivocado o ignorancia que se tiene de los hechos, de los bienes o de las personas. Dentro de ellos podemos encontrar a los errores de cálculo) con el error de derecho (conocimiento equivocado o ignorancia que se tiene del derecho u obligación de pagar al fisco).

10 Vemos como el Art. 1271° del C.C. reconoce que el acreedor responde la pérdida o deterioro del bien dado en pago indebido, en cuanto por ellos se hubiese enriquecido; no siendo así en cuanto al que acreedor de mala fe que responde por cualquier causa más los perjuicios irrogados.

fe para todo ingreso recibido por la Administración Tributaria sin haber tenido derecho al mismo.

En ese sentido, nos ayuda un poco lo establecido en el artículo 1269º ya que el mismo sostiene que “el acreedor indebido debe abonar un interés legal cuando se trate de capitales o frutos percibidos o que ha dejado de percibir cuando el bien recibido los produjera, desde la fecha de pago indebido”. Así, la legislación civil sobre la materia, tiene en claro el concepto de contravención económica por parte del *solvens* tributario, en razón de efectuar un pago por una obligación no debida.

Por otro lado, en el tema de la causa surgen grandes divergencias con respecto a la doctrina privatista, ya que si bien se podría pensar que ella forma parte de la obligación tributaria¹², este planteamiento no tendría una base sólida porque de aceptar la misma, consideraríamos que sólo procedería la devolución de pagos indebidos, cuando exista ausencia de hecho imponible, lo cual no es correcto ya que habiendo acaecido el hecho imponible puede presentarse por ejemplo una exoneración que libere al deudor de dicha obligación¹³.

Es por ello que algunos autores consideran la causa (aplicada al Derecho Tributario) como un elemento externo de la obligación tributaria¹⁴ lo cual encontraría sentido aplicativo en este supuesto.

Podemos observar también que el Derecho Civil considera el error como elemento esencial de la configuración del pago indebido, lo cual dista de lo regulado en materia tributaria ya que el artículo 38º del Código Tributario señala que no es requisito para la configuración del pago indebido el que el administrado haya procedido con error.

En ese orden de ideas, CALVO ORTEGA¹⁵ señala con buen criterio que “la figura de la devolución de ingresos indebidos, más que una verdadera revisión administrativa de actos tributarios, debería ser una consecuencia importante de otros tipos de

revisión, debería ser incluso la consecuencia de una rectificación de errores de hecho o aritméticos”¹⁶.

3.2. Clases de Pago Indebido

3.2.1. Pago Indebido Propio

Si no hubo hecho imponible (causa para algunos) entonces nunca nació la obligación tributaria. Ello porque, como hemos visto anteriormente, dicho pago se realiza por un error de hecho o de derecho¹⁷. En este sentido, el pago que haya efectuado el administrado a favor del Fisco es indebido.

3.2.2. Pago Indebido Impropio

Hay una primera etapa, que es cuando se produce el hecho imponible y nace la obligación tributaria. En este sentido, el pago efectuado por el contribuyente es debido, o sea es válido, conforme a ley. En una segunda etapa, pueden sobrevenir dos situaciones:

La primera, que la ley que ordenaba el pago del tributo queda sin efecto. Así sucede por ejemplo, con una sentencia del Tribunal Constitucional que establece la inconstitucionalidad de una ley, por tanto el pago del tributo ya realizado conforme a ley deviene en pago indebido.

Pero debemos tener cuidado con lo señalado en el artículo 81º del Código Procesal Constitucional, ya que el mismo señala que cuando el Tribunal declare la inconstitucionalidad de normas tributarias [...] debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo [...]. En ese sentido, la configuración de un pago indebido impropio dependerá de lo que haya dispuesto el Tribunal con respecto a la aplicación de sus efectos en el tiempo¹⁸.

La segunda, que el hecho imponible involucrado es un acto jurídico originalmente válido pero que con posterioridad deviene en ineficaz, por tanto, el pago del tributo ya realizado conforme a ley deviene en pago

12 Aceptando que la causa en el Derecho Tributario es el hecho imponible.

13 Es fácil percatarse que el acaecimiento de un pago en indebido puede darse posteriormente a la configuración del hecho imponible. Así, CALVO ORTEGA señala: “[...] La devolución puede deberse a motivos muy diversos. En unos casos, debido a la actuación del propio sujeto pasivo (aplicación indebida de las normas, conocimiento inexacto de deudas vinculadas, desconocimiento de liquidaciones de exigencia previa, etc.). En otros una decisión administrativa o judicial favorable al interesado [...] un tercer grupo de supuestos es debido a la actuación incorrecta de otro sujeto (retención excesiva). Finalmente, y en cuarto lugar, la excesiva previsión normativa a efectos de la correspondiente retención o ingreso a cuenta, lo que dará lugar a un desajuste final favorable al sujeto pasivo. En todos estos supuestos, el ingreso es indebido en un momento posterior determinado”.

14 BRAVO CUCCI señala: “La causa fuente o generadora es también un elemento esencial pero de carácter externo, no estructural”.

15 CALVO ORTEGA, Rafael. “Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario”. Civitas. Pág. 369.

16 Tener en cuenta que la rectificación se justifica sólo en el caso específico de errores de cálculo más no en cualquier error de hecho. Así, la RTF N° 1200-2-1997 se señaló: “La intención de la recurrente fue pagar los anticipos del Impuesto a la Renta [...]. Por lo tanto, si al aplicar dichos pagos la recurrente cometió una equivocación, como aduce, se estaría en el supuesto de un error de hecho y no de un error material o de cálculo que justifique una rectificación de la imputación original”.

17 El error puede ser producido también como consecuencia de una extralimitación de la Administración Tributaria, exigiendo el Tributo a quien no es sujeto pasivo.

18 En ese sentido, el Tribunal Constitucional ya ha establecido que en algunos casos no resultaría viable la devolución de tributos declarados inconstitucionales porque generaría caos financiero que conllevaría a perjuicios mayores. Así se señaló: “[...] [U]n primer aspecto a considerar es que la declaración de inconstitucionalidad de las Ordenanzas impugnadas con efecto retroactivo (ex tunc), involucraría la devolución o compensación de la totalidad de lo recaudado de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario, por tratarse de pagos indebidos. Esta posibilidad –dada la antigüedad de algunas normas impugnadas y la vigencia de sus efectos, situación que se agrava considerando que es una problemática que se reproduce a nivel nacional–, crearía un caos financiero y administrativo municipal en perjuicio de los propios contribuyentes, a quienes finalmente se busca garantizar. Las cuantiosas devoluciones que habilitaría un fallo con efectos retroactivos harían inviable la propia continuidad y mantenimiento de los servicios que hoy en día deben suministrar los municipios, y con ello, la propia gestión municipal. Este, a nuestro juicio, es el

indebido, por ejemplo, la anulación de un contrato de venta de mercadería afecto al IGV. Otro ejemplo de ello es el caso de una Resolución del Tribunal Fiscal que ordene a la Administración dejar sin efecto una compensación efectuada por la misma y se reconozca los intereses desde el momento de la compensación indebida. En este caso, tanto la Administración Tributaria¹⁹ como el Tribunal Fiscal²⁰ han considerado que “pago indebido” es sinónimo de “compensación indebida” por los efectos que ella conlleva.

Sin embargo, contrariamente a lo que algunos autores puedan plantear sobre el tema²¹, sería muy apresurado afirmar que en todos los medios por los cuales se extingue la obligación tributaria van a poder tener los mismos efectos que el pago indebido. Siendo así, tenemos que tener en claro que en la medida que los demás medios de extinción coincidan con la esencia de un pago indebido, van a poder ser considerados como tales. Es decir, que como consecuencia de dicha extinción de una obligación indebida se genere “un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento –también sin causa– para quien sufre por vía legal la carga tributaria de sus bienes”²². Efectivamente, en la medida que la extinción de la obligación tributaria se realice en cabeza del contribuyente va a poder darse este supuesto: hablamos en este caso del pago, la compensación y la consolidación²³. Quedaría fuera el caso de la condonación así como de las Resoluciones de Sunat sobre deudas en cobranza dudosa por no calzar en el supuesto señalado en el párrafo precedente.

Ello muestra una vez más que, bajo la autonomía del Derecho Tributario, las formas de extinción de obligaciones civiles no tienen la misma naturaleza que las formas de extinción en el Derecho Tributario en la cual en cada supuesto tendría ciertas características particulares por tener su origen en una relación jurídica de derecho público.

4. Naturaleza del Pago en Exceso

Pago en exceso es aquel que correspondiendo realizar al sujeto que debe, este lo efectúa pero por un monto

mayor al debido, de tal manera que cancela el monto adeudado, pero como paga demás se genera un pago en exceso. Así por ejemplo, producido un determinado hecho imponible, nace la obligación de pago (100). El deudor determina un pago de 110 y lo cancela al Fisco. Lo que sucede es que se pagó un monto mayor al que legalmente correspondía, y como consecuencia de ello, el deudor tiene derecho a que se le devuelva el monto pagado en exceso.

Definitivamente no resulta descabellado (luego lo explicaremos) plantear que los pagos en exceso son en realidad pagos indebidos, por lo que no tendría cabida su distinción en el Código Tributario²⁴.

Dicho planteamiento se sustenta en que los mismos también tendrían su fundamento original en el error. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal con la RTF N° 6832-2-2004 ha señalado que los créditos por pagos en exceso se generan en el momento en que se efectúan, esto es, cuando el contribuyente por error paga una suma no adeudada, pero en ningún caso desde que el propio contribuyente o la Administración determinen correctamente la obligación tributaria, como erróneamente había señalado la Administración Tributaria, pues dicha determinación de la obligación tributaria se realizará con posterioridad²⁵.

No obstante lo señalado anteriormente, nosotros consideramos que si bien es cierto el monto pagado en exceso como el monto pagado indebidamente constituyen en última instancia pagos no debidos, consideramos que el legislador diferencia el pago indebido del pago en exceso porque no tienen la misma naturaleza jurídica. En el Pago Indebido no hay ley que haya previsto el pago de monto alguno, ni realización de un hecho imponible. A diferencia del pago en exceso, donde si las hay, pero además hay error. No es lo mismo pagar indebidamente una multa por una infracción que no se ha cometido, a pagar en exceso una multa por una infracción cometida. Como podemos apreciar en el primer caso no hay previsión legal (el origen no es la ley sino el error), en cambio en el pago en exceso si hay ley o previsión legal, pero además hay error.

argumento central que impide a este Tribunal hacer uso de su facultad excepcional de declarar la inconstitucionalidad con efecto retroactivo”. STC Exp. N° 0053-2004-AI/TC. F.j VIII.

19 Así el Informe N° 193-2007-SUNAT/2B0000 señala que el pago y la compensación constituyen medios para extinguir la obligación tributaria.

20 La RTF N° 3131-5-2006 nos señala que “la compensación es una figura con personalidad propia, cuyos efectos se vinculan al pago sin serlo en estricto [...]. Sin embargo, desde el punto de vista de la simplificación de dos movimientos de numerario mediante una sola operación, podría considerarse un pago ficticio. Al mismo tiempo, al ser un medio extintivo de las obligaciones que no importa una liberalidad, sino, por el contrario una suerte de garantía, por lo mismo a su vez adeudado, podemos relacionarla con el pago en cuanto a sus efectos y a la satisfacción del lado acreedor de cada una de las partes”.

21 PÉREZ MONTENEGRO, Kelly. Aplicación de interés en la devolución de pagos indebidos producto de la compensación de oficio. En: Vectigalia, Año 3, N° 04, Setiembre, 2008. p.36.

22 VILLEGAS, Ob. Cit. p. 515.

23 Es claro que con el pago de una deuda tributaria efectuada por el contribuyente, el efecto de esto es la extinción de la obligación; en este sentido asociamos al contribuyente como el causante de la extinción de la Obligación. En el caso de la compensación, si bien es la Administración es la que consolida el saldo a favor del contribuyente con las obligaciones que pueda tener, la misma es realizada a decisión del deudor ya que, como en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta señalados en el Art. 87 de la LIR, este tiene también expedita la opción de devolución. Finalmente en el caso de la consolidación es fácil observar este supuesto cuando el deudor transmite los bienes o derechos sujetos a tributo, como en el pago en especie a través de bienes inmuebles señalado en el penúltimo párrafo del Art. 32 del Código Tributario.

24 BRAVO CUCCI. Ob. Cit. p. 371.

25 Es por ello que no se debe considerar que una declaración rectificatoria es requisito para poder solicitar un pago indebido o en exceso (RTF N° 00166-1-1998).

Esto no significa que el legislador tributario les deba dar un tratamiento diferente, esto lo podemos apreciar tanto en el artículo 38 como en el 39 del Código Tributario, por ello, si partimos que en materia tributaria en tratamiento es el mismo, sea que se trate de un pago indebido o de un pago en exceso, es correcto lo que señala Jorge Bravo, pero no compartimos la idea de que los pagos en exceso son en realidad pagos indebidos, esto porque tienen naturaleza jurídica distinta.

“(…) En el Pago Indebido no hay ley que haya previsto el pago de monto alguno, ni realización de un hecho imponible. A diferencia del pago en exceso (…)”

4.1. Clases

4.1.1. Pago en Exceso Propio

El pago en exceso se origina también por un error, que generalmente proviene del sujeto contribuyente. Nos explicamos, si un contribuyente debe por Impuesto a la Renta S/.2000 pero paga S/.3000 hay un pago en exceso de S/.1000.

Si la Administración Tributaria requiere o determina equivocadamente un pago de S/.5000 y el contribuyente paga, aún cuando la deuda es por S/.4000, habrá un requerimiento en exceso, pero si el contribuyente paga los S/.5000 no hay pago en exceso sino pago indebido.

El pago resulta en exceso, desde el instante mismo en que se produce como consecuencia del error²⁶, el mismo que es efectuado en una mayor cuantía que la que originalmente se tenía obligación.

4.1.2. Pago en Exceso Impropio

El pago puede devenir en exceso, tal como sucede con los pagos anticipados mensuales del Impuesto a la Renta. Así la LIR nos señala que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia

expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.²⁷

Por ejemplo, la empresa “X” durante el año No 1 realiza pagos anticipados del Impuesto a la Renta por un total anual de S/.10,000. Pero al momento de efectuar la determinación correspondiente, el monto del Impuesto a la Renta por pagar del año N°1 es solo de S/ 8,000. Con lo cual, tenemos un pago en exceso de S/.2,000

Ahora bien, ¿Qué es pago en exceso (igual a S/. 2,000)?

Desde el punto de vista de la ley relativa al Impuesto a la Renta Anual: es un acto de naturaleza ilegal, esto debido a que la Ley ha previsto que ante la ocurrencia de determinados ingresos corresponde pagar S/.8,000. En esta medida se puede afirmar que estos S/.2,000 califican como pagos indebidos. Nosotros consideramos que la afirmación no necesariamente es correcta, porque si bien es cierto todo pago en exceso finalmente puede ser considerado como un pago indebido, la naturaleza jurídica que tienen es distinta.

También podemos ver un caso de pago en exceso sobreviniente. En el mismo ejemplo que acabamos de analizar, cuando la empresa realiza ante el Fisco un pago anticipado correspondiente al mes de diciembre del año No.1 por un monto de S/.75, se trata de un pago debido, es decir que en ese momento no tiene naturaleza de pago en exceso. Pero, en el mes de abril del año No 2, según la Declaración Jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al año No 1 se establece pagos anticipados en exceso por la suma de 2,000. Esto significa que en abril del año No.2 el pago de S/.75 deviene en pago en exceso. En este sentido, el artículo 87 de la LIR señala a estos S/.2,000 como un pago en exceso.

5. Devolución de Pagos Indebidos o en Exceso

Sea que se trata de pagos indebidos o que se trate de pagos en exceso, en ambos casos tenemos que el sujeto pasivo tiene una acreencia a su favor como consecuencia de un pago indebidamente efectuado o un pago efectuado en exceso, en ese sentido, es que el legislador ha previsto que en ambos casos adicionalmente a la devolución de los pagados indebidamente o en exceso, estos montos al constituir un crédito a favor del contribuyente devengan intereses a partir del día siguiente de la fecha del pago indebido o en exceso y hasta la fecha en que la Administración Tributaria devuelve el monto que ha tenido consigo²⁸.

²⁶ A diferencia del pago indebido, el pago en exceso propio solo puede ser efectuado como consecuencia de una actuación del contribuyente y no de la Administración Tributaria.

²⁷ Ver la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 87°.

²⁸ En ese sentido, CALVO ORTEGA señala que, para que reembolso del pago sea perfecto debe ir acompañado del pago de intereses indemnizatorios por parte del sujeto responsable del pago indebido. Sólo así se consigue que el reequilibrio sea completo. CALVO ORTEGA, Ob. Cit. Pág. 369.

5.1. Antecedentes

Este tema fue regulado en el Decreto Legislativo 25859 como en el Decreto Legislativo 773 y 816 en el artículo 38 del Código Tributario.

Como sabemos la devolución por pagos indebidos o en exceso se puede deber o tener como origen a:

- i) Un error del contribuyente cuando efectúa el cálculo de la deuda tributaria que debe pagar,
- ii) Un error de la Administración Tributaria que requiere una cantidad no debida, originando para el contribuyente un pago indebido, o requiere una cantidad debida pero en exceso, originando un pago en exceso,
- iii) Cuando la Administración Tributaria de Oficio devuelve al darse cuenta del error, y
- iv) Cuando la Administración Tributaria al momento de efectuar la devolución de tributos pagados indebidamente o en exceso por el contribuyente incurra en este mismo error, es decir devolver en exceso o devolver indebidamente.

Las respuestas de parte del legislador sobre cuál es el tipo de interés legal que se aplica en estos casos han ido variando a través del tiempo, y en algunos casos se han regulado algunos y no todos los casos posibles expuestos en el párrafo anterior. Consideramos que independientemente de la forma en que el legislador reguló estas situaciones, algunas veces tomando como referencia para el pago de los intereses la tasa de interés pasiva (TIPMN o TIPMEX) o la tasa de interés activa (TIM) en todos aquellos casos de pagos indebidos o en exceso referidos en los párrafos precedentes, estos tienen naturaleza jurídica de interés legal compensatorio, pues no se trata de ninguna manera de indemnizar a una parte por el incumplimiento de una obligación, debido justamente a que no existe incumplimiento y como consecuencia de ello no puede haber mora.

Si bien es cierto, los últimos tres Códigos Tributarios²⁹ han tratado el tema de manera similar, con algunas diferencias, el Decreto Legislativo 773³⁰ trajo como novedad que cuando el pago indebido o en exceso se origine como consecuencia de un requerimiento de la Administración Tributaria, el interés que se pagará estará referido a la TIM.

Esta referencia a la tasa activa se mantuvo también con el Decreto Legislativo 816³¹, pero el legislador cambió la regulación con la Ley 27038³², que es el

régimen que ha estado vigente desde el año 1999 hasta febrero del año 2008.

La tasa de interés aplicable en los casos de devolución de pagos indebidos o en exceso originados o no en requerimientos de la Administración Tributaria, de acuerdo al artículo 38° del Decreto Legislativo 816 modificado por la Ley 27038 no podía ser inferior a la Tasa de Interés pasiva de mercado promedio ponderado para las operaciones en moneda nacional (TIPMN) que fija la Superintendencia de Banca y Seguros, y tiene naturaleza de interés legal compensatorio.

5.2. Regulación Vigente

El artículo 38° del Código Tributario señala que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha del pago (que fue indebido o que fue en exceso o que devino en indebido) y a la fecha en que se ponga a disposición del solicitante (sujeto pasivo) la devolución correspondiente³³.

La devolución o restitución de los montos indebidamente pagados, opera de oficio o a pedido de parte. Como hemos señalado anteriormente, en un primer momento puede pensarse que la devolución del pago indebido o en exceso, encuentra su fundamento legal en el artículo 1267° del Código Civil. Ello nos puede llevar a concluir que por esta razón el sujeto que tiene la calidad de responsable no puede pedir la "devolución" del pago indebido o del pago en exceso, sino que sólo puede repetir contra el "contribuyente".

Pero como hemos señalado, el fundamento de la devolución de los pagos indebidos es el principio de equidad. Bajo esta concepción podemos considerar, por ejemplo, "injusto" el sistema de responsabilidad solidaria³⁴ planteado en el Código Tributario ya que la misma permite al acreedor tributario exigir de manera aleatoria el íntegro de la prestación al deudor solidario que elija o a todos los deudores solidarios en conjunto. Es por ello que algunos autores³⁵ señalan que dicha figura es impracticable en el Derecho Tributario, considerando que el retenedor es una persona ajena a la relación jurídica tributaria, pues su labor es sólo retener el monto correspondiente y entregarlo al fisco, no pudiendo ser sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria.

29 Contenidos en el D.L. 25859, D.Leg.773 y D.Leg.816.

30 Tercer Código Tributario.

31 Cuarto Código Tributario

32 Norma que modifica entre otros el artículo 38 del D.Leg.816, y vigente a partir del 1 de enero de 1999.

33 Tener en cuenta que cuando en la presentación de una DJ Anual, un contribuyente opte por la devolución del saldo a favor, los intereses a los que se refiere el artículo 38° del TUO del Código Tributario deben calcularse entre la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o desde la fecha de su vencimiento, lo que ocurra primero, hasta la fecha en que se ponga a su disposición la devolución respectiva (Informe N° 097-2002-SUNAT/K00000).

34 Como la de los agentes de retención y percepción.

35 ARANA YANCES, Daniel. Hoy por mí mañana por ti... pero siempre que cumplas requisitos. En: Derecho y Sociedad, Año XVI, N° 24, 2005. P. 17.

Nosotros consideramos que ello no necesariamente es correcto, en la medida que dicho retenedor asuma dicha obligación por un perjuicio propio. En este orden de ideas, VILLEGAS señala que “en cuanto a quien paga una deuda tributaria ajena (...), sólo puede ser sujeto activo de la relación jurídica de repetición (devolución de pago) si de su pago indebido deriva un personal perjuicio. Eso sucedería, por ejemplo, si el responsable solidario o el sustituto pagan una suma superior a la adeudada por el contribuyente, o que éste ya había pagado, o respecto de la cual el contribuyente estaba exento. En estos casos, el perjuicio es propio porque no cabría acción de resarcimiento contra el contribuyente”

Por ejemplo, en el caso de los agentes de retención, éste puede repetir contra el contribuyente según lo señalado en el artículo 20° del Código Tributario. Ello porque en principio el responsable actúa con un dinero que no es suyo ante una obligación que no le es atribuida sino por ley³⁶.

Pero si por cuestiones diversas dicha posibilidad de repetir contra el contribuyente desaparece (lo que genera una afectación patrimonial directa), consideramos que si daría pie a que se pueda solicitar la devolución por pago indebido. Este criterio, a pesar que no es recogido en el artículo 38° del Código Tributario, está indicado en el artículo 139° del MCTAL.

Hay que tener presente que esta regulación del artículo 38° del Código Tributario está vigente a partir del 01.02.2008, con la modificación introducida por la Ley N° 29191. Esto es importante mencionar, ya que antes de este cambio, el tratamiento en relación al tipo de interés que se devengaba era diferente, dependiendo de quien sea el sujeto que realizó el pago indebido o el pago en exceso, así si el error partía del contribuyente (caso en el cual el contribuyente efectuaba un pago en exceso) el interés que se devengaba era con tasa pasiva, a diferencia de si el error partía de la Administración Tributaria, el interés era con tasa activa (si la Administración Tributaria al momento en el cual efectúa una devolución, entrega al contribuyente una cantidad mayor a la que le corresponde califica como un pago en exceso, y si le devuelve un monto que no le corresponde, califica como un pago indebido). Con acierto esto ha sido modificado.

Veamos algunas de las reglas que se han establecido con la modificación del artículo 38 del Código Tributario, en relación al tipo de interés que se van a devengar, veamos:

Si el pago indebido o el pago en exceso tiene como origen un documento emitido por la Administración Tributaria, mediante el cual se exija el pago de una

deuda tributaria, el interés que se devengará será la Tasa de Interés Moratorio (TIM). Es conveniente aclarar que en este supuesto, es la propia Administración Tributaria quien induce a error al sujeto pasivo para que efectúe el pago indebido o en exceso. Podríamos entonces afirmar que más que un pago indebido, se trataría de un cobro de lo indebido por parte de la Administración Tributaria.

“Si el pago indebido o el pago en exceso tiene como origen un documento emitido por la Administración Tributaria. (...) Podríamos entonces afirmar que más que un pago indebido, se trataría de un cobro de lo indebido por parte de la Administración Tributaria.”

Cierto es que, el sujeto pasivo no debería pagar simplemente porque ha sido notificado con un requerimiento de pago, ya que él se debería encontrar en la situación de poder determinar si debe o no, de tal manera que tampoco estamos exculpando al sujeto pasivo, pero lo cierto es que en algunas oportunidades el contribuyente paga una vez recibido el requerimiento, y por ello, nos parece oportuno que el interés que se devengue sea con tasa activa.

El otro supuesto es cuando, sin mediar una notificación de pago de la Administración, es el propio contribuyente quien se equivoca. Veamos, señala el artículo 38 que tratándose de pagos indebidos o en exceso que no se encuentre comprendido dentro del supuesto de una notificación efectuada por la Administración Tributaria.

Si el deudor tributario efectúa un pago indebido o en exceso por propio error, el monto pagado indebidamente o en exceso devengará un interés moratorio desde el día del pago hasta la fecha en que la Administración lo devuelva, pero los intereses devengados serán fijados en función de la tasa pasiva del mercado promedio para las operaciones en moneda nacional (TIPMN). Si es la Administración Tributaria quien efectúa un pago indebido o en exceso cuando devuelve, los intereses devengados se calculan en base a la TIM.

6. Devolución de pagos indebidos por parte de la Administración Tributaria

En relación al artículo 39° del Código Tributario, este artículo regula la devolución de tributos

36 Es por ello que, en principio el responsable no puede solicitar la devolución de pagos indebidos o en exceso. Así el Tribunal Fiscal ha señalado que “[E]l hecho que el empleador en su calidad de agente de retención sea quién efectúe el pago al fisco, no determina la pérdida de la calidad de contribuyente del trabajador y en su caso de titular del crédito para solicitar la devolución. Por lo tanto, en caso que exista un pago indebido o en exceso, el trabajador en su calidad de contribuyente puede solicitar directamente su restitución a la Administración Tributaria”. RTF N° 650-5-2001 DEL 28 DE JUNIO DE 2001.

administrados por SUNAT y por las Administraciones Tributarias de los Gobiernos Locales. En este sentido, el título del artículo no debería indicar "SUNAT", y omitir los "Gobiernos Locales", sino que debería denominarse la devolución de Tributos, o devoluciones de Tributos.

Para ubicarnos en contexto, es conveniente partir del artículo 38° que antecede al que estamos comentando. Allí están las reglas básicas sobre la gran mayoría de aspectos que tienen que ver con la devolución de tributos pagados de modo indebido o en exceso. La norma es aplicable para las devoluciones que realice la SUNAT o cualquier otra Administración Tributaria, pues la norma está redactada de modo general.

Por su parte, el artículo 39° del Código Tributario regula ciertos puntos muy especiales que tienen que ver con la devolución de los tributos pagados de modo indebido o en exceso.

Así, el Art. 39.a se refiere al caso donde la SUNAT efectúa devoluciones y la norma se concentra en el tema que tiene que ver con el mecanismo para efectuar la devolución. En este sentido la devolución se puede llevar a cabo mediante cheques, giros, órdenes de pago del sistema financiero³⁷, entre otros.

Por otra parte, el Art. 39.b continúa colocándose en el caso que SUNAT procede con la devolución. Esta norma señala los casos en que procede la devolución a solicitud de parte y los supuestos en que la devolución procede de oficio. Mas adelante, el Art. 39.c se regula otros temas puntuales. Así, en el primer párrafo del aArt. 39.c, se establecen reglas en el caso que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada.

En el segundo párrafo del Art. 39.c se regula un caso muy especial: la posibilidad de compensar ante la SUNAT los demás tributos no pagados (100) con los pagos indebidos o en exceso de los tributos que sí fueron cancelados (150). Además, si luego de dicha compensación, todavía queda un saldo a favor del contribuyente (50), se establecen las reglas sobre los mecanismos para llevar adelante la devolución.

Por último, el tercer párrafo del art. 39.c se pone en el caso que la Administración Tributaria perteneciente al Gobierno Local procede con la devolución de pagos de tributos realizados de modo indebido o en exceso.

En este caso se fijan los mecanismos para llevar adelante la devolución, a través de cheques, entre otros. Precisa este artículo que, tratándose de SUNAT las devoluciones se efectuarán mediante cheques (título valor) o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables giros, órdenes de pago del sistema financiero. Sobre las Notas de Crédito

Negociables, estos documentos, debemos señalar que pueden ser transferidos a terceros por endoso, tienen poder cancelatorio para el pago de impuestos, sanciones, intereses; se utilizan para el pago de una o más deudas tributarias.

Tratándose de tributos administrados por los Gobiernos Locales las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables y/o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables.

De lo que podemos apreciar de la norma, si bien es cierto se indica que serán de aplicación lo señalado en el artículo, hay que tener presente que, mediante un Decreto Supremo, se establecerán las normas que regularán la devolución de los tributos que administran los Gobiernos Locales, cuando estos sean devueltos mediante cheques no negociables, así como la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables.

Asimismo, señala el artículo que vía Decreto Supremo se puedan aprobar devoluciones mediante otros medios de pago (en este caso devolución). Esto significa que basta que se aprueben con el instrumento normativo Decreto Supremo para que se puedan utilizar nuevos mecanismos para devolver tributos o pagos indebidos o en exceso.

Hay que tener presente que el legislador ha previsto que para pedir la devolución, la Administración Tributaria, mediante una Resolución de Superintendencia establecerá un monto mínimo, y en aquellos casos en que el monto por devolver se encuentre por debajo de este monto mínimo, SUNAT podrá compensarlos de oficio o a solicitud de parte (de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 40).

Si bien es cierto este artículo regula lo concerniente a la forma en que SUNAT y los Gobiernos Locales harán efectiva la devolución de tributos administrados por ellos, hay que tener presente que, una vez que el contribuyente haya solicitado la devolución correspondiente, la Administración Tributaria, en aplicación del artículo 62, podrá efectuar una fiscalización o una verificación, es por ello que el inciso c) del artículo que estamos comentando, señala que si la Administración Tributaria efectúa reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución determinará el monto a devolver considerando los resultados de la verificación o fiscalización.

Esto, en buena cuenta significa que la Administración Tributaria con la finalidad de evaluar la veracidad en la información proporcionada por el deudor al momento de solicitar la devolución, determinar la obligación tributaria, y el monto a devolver al deudor, se encuentra facultada para realizar la fiscalización, o verificación correspondiente.

7. Tasas de Interés Aplicables a la Devolución de Pagos Indevidos y en Exceso

	Disposición	Publicación	Devolución de pagos indevidos o en exceso	
			Moneda Nacional	Moneda extranjera
2009	R.S. N° 244-2008/SUNAT	07.01.2009	0,60	0,34
2008	R.S. N° 001-2008/SUNAT	03.01.2008	0,80	0,30
2007	R.S. N° 009-2007/SUNAT	07.01.2007	0,80	0,30
2006	R.S. N° 009-2006/SUNAT	13.01.2006	0,60	0,20
2005	R.S. N° 005-2005/SUNAT	12.01.2005	0,60	0,15
2004	R. S. N° 001-2004/SUNAT	09.01.2004	0,40	0,15

7.1 Tasas de Interés Vigente desde el 2004

7.2 Justificación de las Tasas de Interés

Si se comparan estas tasas con la TIM que actualmente es de 1.5% mensual, existe una gran diferencia.

SUNAT justifica dicha diferencia señalando que los administrados podrían verse incentivados a obtener –por concepto de devoluciones- una tasa de interés superior a la que percibirán en cualquier empresa del sistema financiero nacional. Así lo señala la Resolución No 041-2006/CAM-INDECOPI (Exp. No 000098-2005/CAM):

“[E]l sustento de establecer una tasa elevada por el interés moratorio más alta que la que se paga en el sistema financiero, es la de evitar que las personas prefieran dejar de pagar al fisco y utilizar el dinero (capital) para otras actividades y, que en tal sentido, de establecerse una tasa igual para situaciones diferentes, no sólo anularía el efecto disuasorio de la tasa de interés moratorio respecto al pago de tributos, sino que por el contrario la alentaría, con la posibilidad adicional que los contribuyentes podrían efectuar pagos indevidos o en exceso en forma deliberada, a fin de obtener una tasa de interés superior a la del sistema financiero”.

Pero para INDECOPI esta tasa de interés de 0.6% mensual (antes 0.4% mensual), que la SUNAT fija y aplica a la devolución de pagos realizados indebidamente o en exceso, en contraposición a la tasa de interés moratorio de 1.5% mensual que fija SUNAT (por los tributos, multas o deuda tributaria no pagada oportunamente) constituye la imposición de

una barrera burocrática que afecta irracionalmente el desarrollo de las actividades económicas.

Señala el INDECOPI que la irracionalidad radica en que la SUNAT en la fijación de la tasa por devolución no ha acreditado haber evaluado los perjuicios que se generan en los contribuyentes en casos como el presente, en los que las devoluciones no se originan por errores de cálculo o interpretación en el pago de tributos, sino por la obligatoria aplicación de los regímenes de retención y percepción, a consecuencia de los cuales los contribuyentes se ven afectados por la reducción de su capital de trabajo.

En estos casos, la imposibilidad de aplicar las retenciones o percepciones como crédito contra el pago del tributo y la demora en la devolución de los pagos indevidos o en exceso motivados por dicha situación, debieran inducir a la SUNAT a tomar en cuenta el costo de oportunidad que genera en el contribuyente la imposibilidad de poder disponer de su capital para cumplir con sus obligaciones.

La argumentación presentada por la SUNAT se ha circunscrito exclusivamente a aquellos casos en los que las devoluciones se originan por errores de cálculo o de interpretación del contribuyente. En tal sentido, sustenta la fijación de una tasa de interés (aplicada a la devolución de pagos) muy baja respecto a la tasa de interés moratoria, basándose exclusivamente en el análisis del virtual impacto incentivador que puede tener en el contribuyente la posibilidad de percibir intereses mayores a los que podría corresponderle asumiendo que fuera un ahorrista del sistema financiero.

Sin perjuicio que ese análisis sea o no idóneo para tales casos, tal argumentación no captura la situación especial de aquel contribuyente que, en definitiva, no ha realizado pagos indevidos o en exceso, sino que se ve privado de disponer de su capital como consecuencia de la aplicación del mismo criterio por parte de la SUNAT, cuando el pago en exceso no surge por error u omisión del contribuyente, sino como consecuencia de la obligatoria aplicación de los regímenes de retención y percepción. Dado que el artículo 38° del Código Tributario no limita la posibilidad de que se fijen tasas de devolución en atención a circunstancias diferentes, la SUNAT podría considerar, incluso, una tasa similar a la que aplica por interés moratorio para el caso de las devoluciones motivadas por la aplicación de los regímenes de retención y percepción³⁸.

Ahora bien, lo cierto es que luego de la Resolución del INDECOPI, se modificó el artículo 38 del Código Tributario, mediante la Ley N° 29191, que, como hemos indicado, entró en vigencia en febrero del 2008, se diferencia el tipo de interés dependiendo de

38 Resolución No 0041-2006/CAM-INDECOPI (Exp. No 000098-2005/CAM).

39 Resolución de Superintendencia Resolución de Superintendencia N° 244-2008/SUNAT.

si hubo error en el contribuyente o si el pago indebido o en exceso tuvo origen en un requerimiento de la Administración Tributaria. Lo propio ha sucedido con la tasa de interés mensual para las devoluciones en moneda nacional que se efectúan por las retenciones y percepciones no aplicadas del IGV³⁹ se ha elevado al mismo nivel de la TIM vigente para el 2009, esto debido a que estos pagos en exceso no son originados en un error del contribuyente, sino que tienen origen legal.

No obstante lo que hemos indicado, es preciso señalar que encontrar el problema es encontrar el punto medio, el interés que razonablemente se considere equitativo para el contribuyente cuando se equivoca, o cuando como consecuencia del deber de colaboración, debe entregar cantidades de dinero a la Administración Tributaria, que luego tiene que pedir la devolución.