

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



LA COMPENSACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: UNA ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS (ITAN) Y AL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Julia Mary Erazo Pelayez

Código 20162712

Melissa Johanna Ponce Velarde

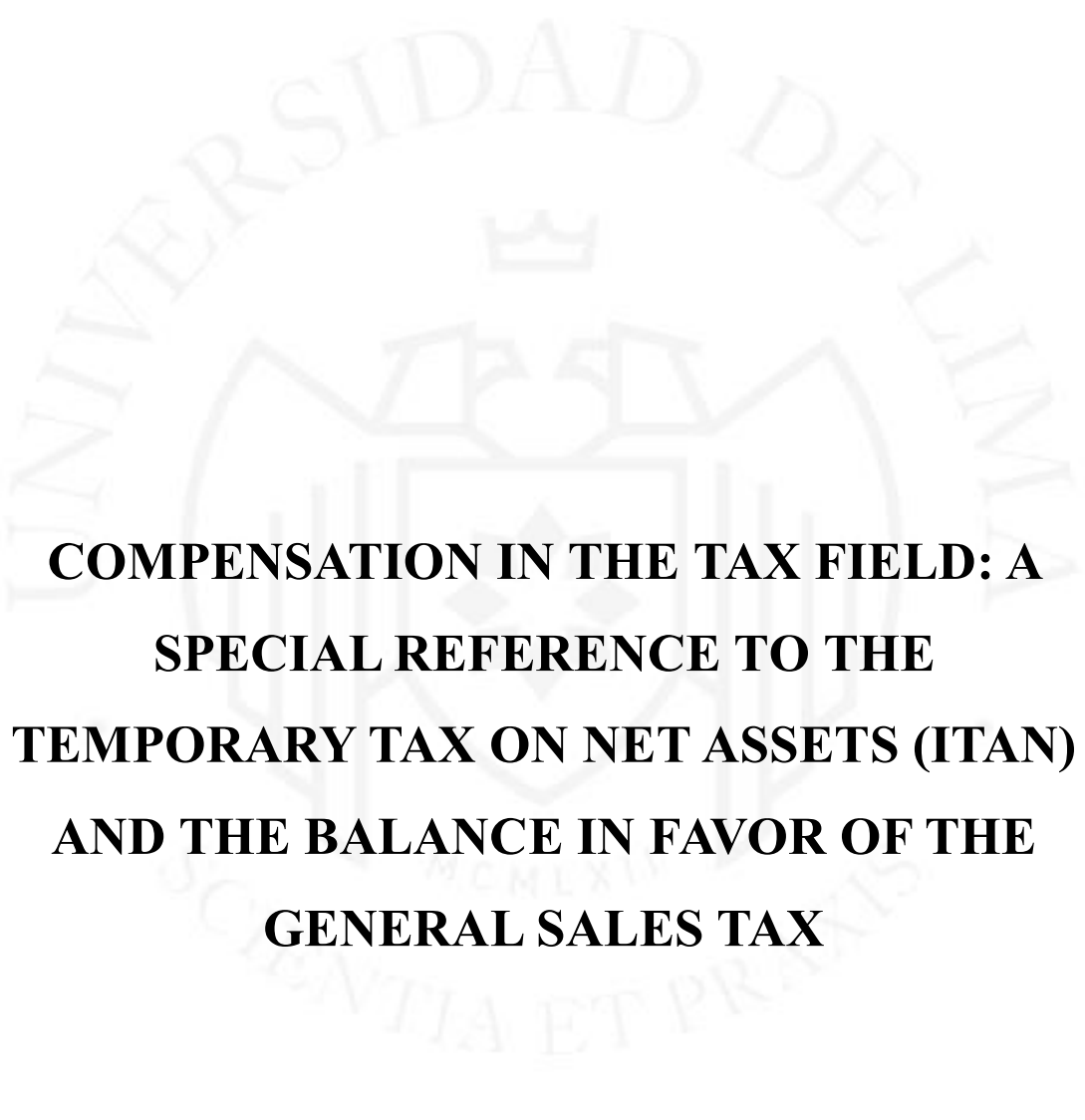
Código 20178011

Asesor

César Gamba Valega

Lima – Perú

Octubre de 2020



**COMPENSATION IN THE TAX FIELD: A
SPECIAL REFERENCE TO THE
TEMPORARY TAX ON NET ASSETS (ITAN)
AND THE BALANCE IN FAVOR OF THE
GENERAL SALES TAX**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	x
ABSTRACT.....	xi
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO I: LA COMPENSACIÓN COMO MECANISMO GENERAL DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES	3
1.1 Alcances generales de la compensación	3
1.1.1 La obligación	3
1.1.2 Elementos de la obligación	4
1.1.2.1 Los sujetos.....	4
1.1.2.2 El objeto.....	5
1.1.2.3 El vínculo.....	6
1.1.3 Fuentes de la obligación	6
1.2 Antecedentes de la Compensación	7
1.2.1 Derecho romano	7
1.2.2 Antiguo derecho francés	9
1.3. La compensación en el ámbito civil	9
1.3.1 Definición.....	9
1.3.2 Funciones de la compensación.....	11
1.3.2.1 Simplifica los pagos.....	11
1.3.2.2 Garantiza los pagos.....	12
1.3.3 Requisitos de la compensación.....	13

1.3.3.1 Reciprocidad.....	13
1.3.3.2 Fungibilidad	13
1.3.3.3 Exigibilidad.....	14
1.3.3.4 Liquidez.....	15
1.3.3.5 Obligaciones Expeditas.....	15
1.3.4 Prohibición de la compensación	16
1.3.4.1 Inembargabilidad del crédito.....	16
1.3.4.2 Compensación entre particulares y el Estado.....	17
1.3.5 Tipos de compensación.....	17
1.3.5.1 Compensación Convencional.....	17
1.3.5.2 Compensación Facultativa.....	18
1.3.5.3 Compensación Judicial.....	19
1.3.5.4 Compensación Legal.....	19
1.3.6 Efectos de la Compensación	19
1.4 Conclusiones del primer capítulo	20
CAPITULO II: LA COMPENSACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	22
2.1 Alcances generales de la compensación tributaria.....	22
2.2 Evolución Normativa de la compensación en el ámbito tributario.....	23
2.2.1 Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 263-H.....	23
2.2.2 Nuevo Texto del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859.....	25
2.2.3 Nuevo Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816.....	25
2.3 Norma vigente de la compensación en el ámbito tributario.....	26
2.3.1 Nuevo Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario aprobado por Decretos Supremos N° 135-99-EF y N° 133-2013-EF.....	26
2.3.2 Elementos de la compensación tributaria.....	27

2.3.2.1 Acreedor Tributario.....	28
2.3.2.2 Deudor Tributario.....	28
2.3.2.3 Deuda Tributaria materia de compensación.....	29
2.3.2.4 Crédito Tributario materia de compensación.....	30
2.3.3 Requisitos de la compensación.....	30
2.3.3.1 Deuda y crédito de periodos no prescritos.....	30
2.3.3.2 Créditos administrados por el mismo órgano administrador.....	31
2.3.3.3 Crédito cuya recaudación constituya ingresos de una misma entidad.....	31
2.3.4 Clases de compensación.....	32
2.3.4.1 Compensación Automática.....	33
2.3.4.2 Compensación a Solicitud de Parte.....	34
2.3.4.3 Compensación a Oficio.....	36
2.4 Conclusiones del segundo capítulo.....	37
CAPITULO III: PROBLEMAS ACTUALES DE LA COMPENSACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	38
3.1 Montos no compensados del ITAN y la posibilidad de compensarlos como crédito contra otras deudas tributarias	38
3.1.1 Regulación vigente vinculada a los montos no compensados del ITAN.....	38
3.1.2 Posición de la Administración Tributaria.....	40
3.1.3 Posición del Tribunal Fiscal.....	41
3.1.4 Posición del Poder Judicial.....	42
3.1.5 ¿Es posible aplicar el criterio vertido en la RTF N° 08679-3-2019 en los montos no compensados del ITAN?.....	44
3.2 El Saldo a favor del IGV como “crédito por tributos” y la posibilidad de compensarlo contra otras deudas tributarias	46

3.2.1 Naturaleza del Impuesto General a las Ventas (IGV).....	46
3.2.1.1 El Impuesto General a las Ventas a lo largo de la cadena de valor.....	47
3.2.2 El derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.....	49
3.2.3 Principio de Neutralidad.....	50
3.2.3.1 Aspectos Generales.....	50
3.2.3.2 Manifestación de la neutralidad en la aplicación del Impuesto General a las Ventas.....	51
3.2.4 Regulación vigente del Impuesto General a las Ventas.....	52
3.2.5 Pronunciamientos de la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal en torno al saldo a favor del Impuesto General a las Ventas.....	53
3.2.6 ¿Es el saldo a favor del IGV un crédito por tributo y puede compensarse en virtud al artículo 40° del Código Tributario?.....	55
3.2.6.1 El saldo a favor del IGV: un crédito por tributo.....	55
3.2.6.2 Compensación del saldo a favor del IGV.....	56
CONCLUSIONES	59
RECOMENDACIONES	61
REFERENCIAS	62
BIBLIOGRAFÍA	67

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1 Manifestación del funcionamiento del IVA..... 49



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 Clases de Compensación.....	32
Figura 3.1 ITAN como crédito contra Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta.....	39



RESUMEN

En el presente trabajo, se investiga la problemática de la compensación en el ámbito tributario, en el que identifica dos casos puntuales: el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas, en los que se evidencia cómo una errada interpretación de la norma conlleva a una restricción de derechos del contribuyente. En tal sentido, a efectos de comprender la esencia de la compensación, se aborda su concepción desde la doctrina civil, que incluye nociones vinculadas como las obligaciones y sus elementos para luego hacer un análisis de la misma en la propia legislación tributaria, y abarca temas fundamentales como la deuda tributaria, el crédito tributario, los requisitos y las clases de la compensación, así como la regulación especial de cada uno de los casos materia de investigación, todo ello con el fin de dejar sentada una posición que, encontrándose bajo los supuestos previstos en el ordenamiento jurídico tributario, se basa en el principio de justicia.

Palabras clave: Compensación, Impuestos Temporal a los Activos Netos, Saldo a Favor del Impuesto General a la Ventas, deuda tributaria, crédito tributario.

ABSTRACT

In this paper, the problem of compensation in the tax field is investigated, identifying two specific cases: The Temporary Tax on Net Assets (ITAN) and the balance in favor of the General Sales Tax, in which it is evidenced how a mistaken interpretation of the law leads to a restriction of the taxpayer's rights. In this sense, in order to understand the essence of compensation, its conception is approached from the civil doctrine, including related notions such as obligations and their elements, to then make an analysis of it in the tax legislation itself, taking in fundamental issues such as the tax debt, the tax credit, the requirements and types of compensation, as well as the special regulation of each of the cases under investigation, all in order to establish a position that, being under the assumptions provided in the tax legal system, it is based on the principle of justice.

Keywords: Compensation, Temporary Tax on Net Assets, Balance in Favor of the General Sales Tax, tax debt, tax credit.

INTRODUCCIÓN

En esta época de crisis económica en la que nos encontramos, dado el contexto sanitario mundial actual, hablar de la compensación como un medio de extinción de obligaciones eficaz y tangible, resulta una alternativa importante para el contribuyente, al permitirle reducir sus deudas tributarias que generalmente se cancelan mediante pago, así como para el Estado peruano que viene impulsando medidas fiscales para mantener la continuidad económica del país.

Ello trae a colación que, cuando se hablaba de la compensación, era materia de controversia el solo pensar la posibilidad de compensar créditos tributarios con otras deudas tributarias, tal es el caso del saldo a favor del impuesto a la renta, pues la posición que se mantenía era que este no podía ser compensado contra otras deudas que no fueran las de los pagos a cuenta del mismo impuesto bajo el criterio que el contribuyente únicamente tenía dos opciones frente a su saldo: compensarlo automáticamente contra los futuros pagos a cuenta o solicitar su devolución.

Situación que actualmente ha cambiado gracias a que instancias como el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial han ido aclarando, a través de sus resoluciones o sentencias, de que no existe una prohibición legal para que a solicitud de parte se pueda considerar compensar créditos como es el caso del saldo a favor del impuesto a la renta con deudas distintas a su naturaleza, siempre que se cumpla con lo establecido en el artículo 40° del Código Tributario.

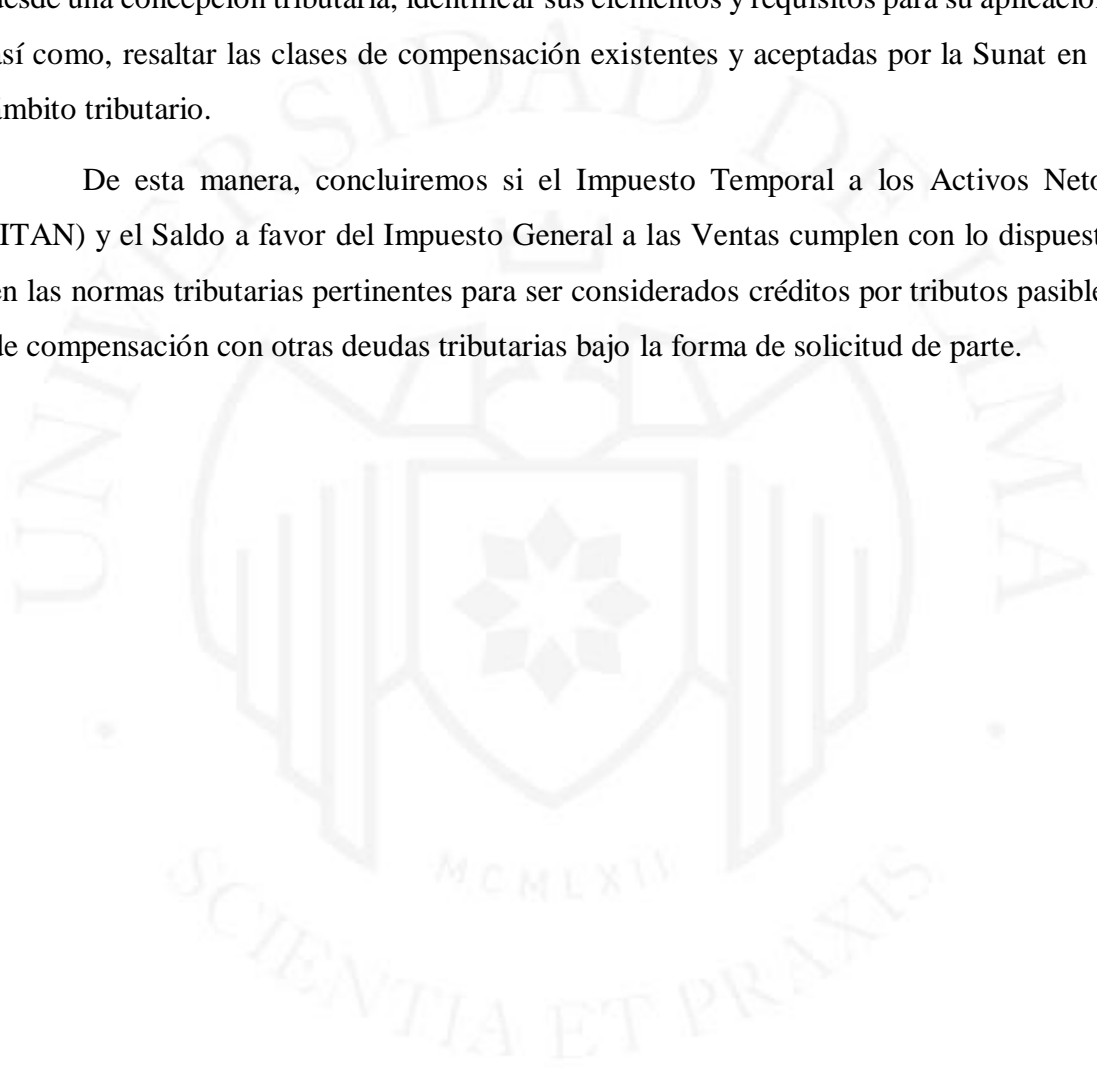
En tal sentido, en el presente trabajo de investigación, se analizará si las condiciones y requisitos recogidos en las normas tributarias y las posiciones, que vienen siendo adoptados por nuestros órganos resolutores, abren la posibilidad de considerar ciertos créditos por tributos como el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y el Saldo a Favor del Impuesto General a las Ventas pasibles de compensación tomando en consideración que le asiste el derecho al contribuyente de solicitarlos como compensación a solicitud de parte, basados en los principios de legalidad y justicia.

En este contexto, como punto de partida, se definirá lo que es una obligación, sus elementos o partes involucradas y fuentes; se prosigue con el desarrollo de los

antecedentes de la compensación, lo cual comprende su historia y su concepción desde el ámbito civil. A tal efecto cabe destacar que si bien nuestro tema se encuentra relacionado al ámbito tributario, es necesario comprender la naturaleza de la compensación desde un marco jurídico civil.

Adicionalmente, se verá cómo esta forma de extinción de obligaciones ha sido recogida a través del tiempo en nuestro Código Tributario a fin de que podamos definirla desde una concepción tributaria, identificar sus elementos y requisitos para su aplicación, así como, resaltar las clases de compensación existentes y aceptadas por la Sunat en el ámbito tributario.

De esta manera, concluiremos si el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y el Saldo a favor del Impuesto General a las Ventas cumplen con lo dispuesto en las normas tributarias pertinentes para ser considerados créditos por tributos pasibles de compensación con otras deudas tributarias bajo la forma de solicitud de parte.



CAPITULO I: LA COMPENSACIÓN COMO MECANISMO GENERAL DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES

En el presente capítulo, se establece un marco referencial de lo que constituye la compensación para lo cual, como punto de partida, se define lo que es una obligación, sus elementos o partes involucradas y fuentes, asimismo se prosigue con el desarrollo de los antecedentes de la compensación, lo cual comprende su historia y su concepción desde el ámbito civil.

1.1 Alcances generales de la compensación

Previo al desarrollo de la compensación en sí y su operatividad, es importante explicar algunos conceptos que se encuentran inmersos en la misma, a tal efecto, en este subcapítulo, nos referimos principalmente a lo concerniente a la obligación por ser justamente la base sobre la cual opera la compensación como mecanismo de extinción, es decir, esta no tendría razón de ser sin aquella.

1.1.1 La obligación

En referencia a la obligación, Castillo (2017) sostiene que es un vínculo jurídico abstracto en virtud del cual una parte, denominada deudor, se compromete a ejecutar una prestación de contenido patrimonial en favor de otra, denominada acreedor, y puede esta última exigir su cumplimiento.

En la misma línea, O'Callaghan (2012) define la obligación como la relación jurídica en virtud de la cual una persona –deudor– tiene el deber jurídico de realizar una prestación en favor de otra –acreedor–, quien tiene el derecho de exigírsela (p. 39).

Considerando los términos que en ella se contempla, se tiene lo siguiente:

El deudor tiene un deber jurídico, definido este como la necesidad de observar cierto comportamiento que viene impuesto por las normas reguladoras de una relación jurídica: es la llamada *deuda*. Y el acreedor tiene el derecho subjetivo a exigir tal comportamiento: es el llamado *crédito*. (O'Callaghan, 2012, p.39)

A mayor abundamiento, atendiendo al concepto de la obligación, es de destacar que esta no se refiere (como en el sentido vulgar) a la parte pasiva de la misma –conducta del deudor–, sino al conjunto, a la relación acreedor-deudor, en la que el acreedor tiene un derecho subjetivo (aspecto activo: crédito): el poder de exigir el cumplimiento de la obligación, que es la prestación al deudor y este tiene un deber jurídico (aspecto pasivo: deuda), que le impone la ley: cumplir la obligación y realizar la prestación (O'Callaghan, 2012, pp.39-40).

De lo señalado, se puede colegir en síntesis que, básicamente, la obligación es un vínculo jurídico entre dos partes: una deudora y otra acreedora, en el que cada una de ellas tiene un deber y un derecho, respectivamente, sobre el cumplimiento de la prestación.

1.1.2 Elementos de la obligación

Este apartado abarca tres elementos fundamentales de la obligación que están dados por los sujetos, el objeto y su vínculo.

1.1.2.1 Los sujetos

Según Castillo (2017), toda obligación necesariamente plantea la existencia de al menos dos sujetos: un deudor (la parte pasiva de la relación obligatoria) y un acreedor (la parte activa). Así, el primero es quien tiene que cumplir con ejecutar el objeto de la obligación y el segundo, quien tiene derecho a exigir el cumplimiento de esa prestación.

Del mismo modo, O'Callaghan (2012) señala que los sujetos activo y pasivo son las personas –dos o más– titulares de la relación jurídica constitutiva de la obligación, y la persona titular del derecho subjetivo –crédito– es el sujeto activo o acreedor mientras que la titular del deber jurídico –deuda– es el deudor, o sujeto pasivo (p.42).

Ahora bien, Castillo (2017) hace una precisión en caso de que existan más de dos sujetos:

Cuando en una obligación nos encontremos en presencia de más de un acreedor y un deudor, de un acreedor y de más de un deudor, o de más de un deudor y de más de un acreedor, estaremos ante las denominadas obligaciones con pluralidad de sujetos u obligaciones con sujeto plural. (párr. 4)

Al respecto, O'Callaghan (2012) indica que en cada una de las dos posiciones jurídicas –acreedor y deudor– puede haber una sola persona o varias, vale decir que exista un sujeto activo formado por varios coacreedores y un sujeto pasivo integrado por varios codeudores, por ejemplo, puede haber varios acreedores contra un solo deudor; un solo acreedor contra varios deudores; o varios acreedores contra varios deudores sin que todo ello implique variación alguna del concepto de obligación (p. 42).

Para ser sujeto de la obligación, se requiere tanto de la capacidad jurídica para ser titular como de la capacidad de obrar para ejercer el derecho de crédito el sujeto activo o cumplir el deber jurídico el sujeto pasivo; y, ante la carencia de esta última, los representarán sus representantes legales o los complementarán su capacidad restringida, sin perjuicio, de que para realizar el acto que es fuente de la obligación, es decir, para constituir la obligación, sea preciso tener la capacidad de obrar (O'Callaghan, 2012, p.43).

Vemos entonces, en la obligación, la existencia de, por lo menos, dos sujetos (uno activo y otro pasivo) con la posibilidad que se presente un número mayor de estos, lo que genera así diversos escenarios en los que la cantidad de acreedores y deudores puede variar sin perjuicio del cumplimiento del objeto de la obligación como de su definición propia.

1.1.2.2 El objeto

El objeto de la obligación es la prestación. Castillo (2017) la define como la actividad humana por ser desplegada por el deudor que consiste en un efectivo dar, en un efectivo hacer o en un efectivo no hacer; por lo tanto, toda obligación, tiene por prestación el dar, el hacer o el no hacer algo.

Esta prestación, que es la conducta en que consiste el cumplimiento de la obligación, implica la satisfacción del interés del acreedor, sujeto activo, quien tiene un derecho subjetivo (el crédito) dirigido a ello (O'Callaghan, 2012, p. 43).

En resumidas palabras, la prestación como objeto de la obligación se refiere a un dar, hacer o no hacer algo por parte del deudor, en plena observancia de su deber jurídico, y es exigida por el acreedor, en ejercicio del derecho que le ampara, con el fin de satisfacer su interés.

1.1.2.3 El vínculo

Según O'Callaghan (2012) el vínculo entre acreedor y deudor es el nexo que los liga; por lo tanto, partiendo de dicha sentencia, se tiene que el vínculo, como elemento de la obligación, es un concepto unitario, en el que si bien dentro del mismo se distinguen dos componentes: el débito y la responsabilidad, estos se encuentran conceptualmente unidos (p. 45).

Así, dentro de dicha unidad, el débito se refiere al deber del deudor de cumplir la prestación y el correlativo derecho del acreedor de exigir su cumplimiento; la responsabilidad se refiere a la sujeción del patrimonio del deudor al cumplimiento de la prestación y el derecho del acreedor a dirigirse contra dicho patrimonio si incumple (O'Callaghan, 2012, p. 45).

En razón de lo expuesto, este tercer elemento de la obligación establece una conexión entre los sujetos pasivo y activo, por el cual, ante un incumplimiento de la prestación, el acreedor se puede dirigir contra el patrimonio del deudor.

1.1.3 Fuentes de la obligación

De acuerdo con Castillo (2017), las obligaciones tienen dos grandes fuentes: la voluntad humana y la ley. Por un lado, la voluntad humana tiene como núcleo o punto central al contrato mediante el cual uno de los contratantes (deudor) se obliga a dar, hacer, o no hacer algo a favor de su cocontratante quien asume la calidad de acreedor; y, por otro lado, la ley es el vehículo a través del cual se imponen obligaciones de todo orden (normas imperativas en materia laboral, societaria, entre otros ámbitos).

Respecto de esta última fuente, el ejemplo más representativo está dado por las obligaciones de orden tributario en las que el deudor no ha celebrado un contrato con la administración tributaria, sino que, a través de las normas tributarias y de sus supuestos de incidencia, tendrá que pagar los tributos que corresponda (Castillo, 2017).

Así, se aprecia que las obligaciones nacen o se originan principalmente de manera contractual (por la libre voluntad de las partes, sea escrita o verbal) y legal (por imposición normativa).

1.2 Antecedentes de la compensación

El vocablo compensar etimológicamente proviene del latín *compensāre* (de cum, juntos, y pensare, pesar) y su acepción es el de contrapesar, balancear o equilibrar; en ese orden de ideas, el significado de compensación en el campo del derecho, de acuerdo con la Real Academia Española, atiende al modo de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras, que consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente.

Teniendo un primer acercamiento de lo que constituye la compensación de manera general, agrega valor a la comprensión de la misma, el conocer su historia; en ese sentido, a continuación, se verán las posiciones y criterios en torno a la compensación básicamente en el derecho romano y el antiguo derecho francés.

1.2.1 Derecho romano

Según Llambías (1987), durante los primitivos siglos del imperio romano, la compensación, salvo ciertas excepciones, solo podía funcionar por el consentimiento de las partes, por lo que, si ellas no acordaban la cancelación de las obligaciones recíprocas, estas subsistían independientemente sin que un deudor pudiera dispensarse de pagar invocando su propio crédito; no obstante, esa situación cambió luego de una reforma atribuida a Marco Aurelio, en la que se concedía la excepción de dolo a quien perseguido en pago de una deuda alegaba ser acreedor del demandante, aunque fuera en virtud de una fuente distinta de la que había originado la deuda demandada (*ex dispari causa*): era una solución en la que estaba latente la idea formulada por los textos según la cual comete

dolo quien reclama lo que está obligado a devolver de inmediato (dolo facit qui petit quod redditurus est) (p. 192).

Del mismo modo, Cazeaux y Trigo (1986) argumentan que, en el derecho romano clásico anterior a la reforma de Marco Aurelio, las partes podían acordar la compensación de las obligaciones existentes entre ellas, conocido como compensación convencional, y no se imponía imperativamente en contra de la voluntad de los sujetos interesados; así, ya con aquel emperador, la compensación se extendió a todas las acciones de derecho estricto; sin embargo, era imprescindible que el demandado por deuda opusiera la compensación por medio de una excepción de dolo (el dolo consistía en exigir la entrega de algo que de inmediato debía devolverse: dolo facit qui petit quod redditurus est) pues, de lo contrario, la compensación no operaba y cada parte conservaba el derecho de reclamar separadamente el pago de su respectivo crédito, de esta forma se producía la compensación judicialmente (pp. 294-295).

Más adelante, con Justiniano, la institución de la compensación sería remodelada, se decidió que el crédito susceptible de ser opuesto en compensación debía ser líquido y se estableció, como principio general, el funcionamiento de la compensación siempre que las obligaciones recíprocas tuvieran prestaciones homogéneas definidas en su cuantía (Llambías, 1987, p. 193).

Fue, entonces, con Justiniano que se completó y generalizó esta institución, lo que convirtió la antigua “excepción” compensatoria en un medio defensivo legal que dentro del proceso tenía eficacia *ipso iure*, expresión que, para la interpretación tradicional (sostenida por Cujas, Domat y Pothier), significaba que la compensación opera de pleno derecho por la sola voluntad de la ley sin necesidad de que sea pronunciada por el juez ni opuesta por ninguna de las partes (criterio que prevaleció durante mucho tiempo e inspiró al código civil francés); habiéndose impuesto la opinión que estima que la compensación no puede ser declarada *ex officio* por el juez, sino que primero deber ser invocada en juicio por la parte interesada y, una vez acogida por el juez, los efectos extintivos de la obligación se retrotraen hasta la época cuando coexistieron ambas obligaciones en condiciones de ser compensadas (Cazeaux & Trigo, 1986, p. 295).

1.2.2 Antiguo derecho francés

En el antiguo derecho francés, la compensación fue siempre admitida en los países del derecho escrito mientras que en los países del derecho de las *costumbres* durante mucho tiempo se aplicó la regla de que *una deuda no impide la otra* contraria a la compensación. En esa época, además, el entendimiento general era que la compensación se producía de pleno derecho y aun en ignorancia de las partes (Cazeaux & Trigo, 1986, pp. 295-296).

En esa misma línea, Llambías (1987) hace una evaluación de la compensación antes y después del Código Napoleón. Así, con anterioridad a dicho código, no hubo un criterio uniforme pues, mientras en las provincias de derecho escrito la compensación mantuvo el perfil romano, en las de derecho consuetudinario solo se concibió la compensación convencional y se aplicó la regla según la cual *una deuda no impide la otra*. Es con la legislación del Código Napoleón que, siguiendo las ideas de Cujas, Domat y Pothier, se conceptuó que la compensación legal se produce *ministerio legis* sin necesitar el pronunciamiento de los jueces ni la alegación de las partes, así se adquiere la compensación mayor eficacia (p. 193).

1.3 La compensación en el ámbito civil

La compensación, como cualquier otra institución, se reviste de legitimidad cuando se encuentra debidamente regulada en un determinado ordenamiento jurídico, es decir, cuando todo lo que aquella contempla se encuentra claramente definido y detallado dentro un marco regulatorio.

En tal sentido, una vez recogidas las nociones preliminares a saber sobre la compensación, en el presente subcapítulo se aborda su definición y atributos en el ámbito del derecho civil, rama del derecho que regula, entre otros conceptos, la propiedad y las obligaciones.

1.3.1 Definición

La compensación se encuentra regulada en los artículos 1288° al 1294° de nuestro Código Civil de 1984 promulgado mediante Decreto Legislativo N° 295, lo cual se dispone en el primer artículo mencionado que por la compensación se extinguen las obligaciones recíprocas, líquidas, exigibles y de prestaciones fungibles y homogéneas, hasta donde

respectivamente alcancen, desde que haya sido opuesta la una a la otra salvo cuando el acreedor y el deudor la excluyen de común acuerdo.

Al respecto, Palacio (2002) indica que la compensación viene a ser un modo de extinguir las obligaciones recíprocas entre dos sujetos hasta la concurrencia de la de menor valor. Como cada una de las personas paga con lo que la otra le debe, es preciso que, para que la compensación entre en juego, exista esa reciprocidad entre dos personas, en su calidad de acreedores y deudores mutuos en las cuales las obligaciones se extinguen si son iguales o se establece un saldo acreedor a favor del titular del crédito mayor (pp.389-390).

H. Mazeaud, L. Mazeaud y J. Mazeaud (1978), considerando lo contemplado por la legislación francesa, indican que la compensación extingue dos obligaciones diferentes, pues dos personas están unidas por dos obligaciones en sentido inverso, así:

Primus es acreedor de *Secundus*; pero, por su lado, *Secundus* es acreedor de *Primus*. La compensación es un modo de extinción de las dos obligaciones (art. 1289 del Cód. civ.). Si ambas deudas son desiguales, la compensación extingue la menor en su totalidad; y la mayor, hasta la concurrencia del importe de la menor. *Primus* debe 1000.000 francos a *Secundus*; *Secundus* debe 20.000 francos a *Primus*; por el efecto de la compensación, *Secundus* no debe nada ya, y *Primus* no debe sino 80.000 francos. (pp. 389-390)

Por su parte Llambías (1987) define a la compensación como la neutralización de dos obligaciones recíprocas. Alguien debe a determinada persona cierta prestación, pero es también por otra causa: acreedor de esa persona con respecto de lo que él mismo le debe, se extinguen ambas deudas hasta donde exista la superposición de ellas. Por ejemplo, si A adeuda a B \$ 1.000, pero a su vez es acreedor de B por \$ 700, lo lógico es que se entienda que A solo debe \$ 300 y que B nada debe (p.189).

En ese sentido, Llambías (1987) nos remite al código civil argentino, en cuyo artículo 818 señala lo siguiente:

La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con

fuerza de pago, las dos deudas hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir. (pp. 189- 190)

Así también, O'Callaghan (2012), considerando la legislación española, indica que, a la vista de los artículos 1195 y 1202, la compensación es el modo de extinguir en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra; de esta manera, si yo te debo 1.000 euros y tú me debes 600; basta con que te pague 400 (pp. 155-156).

En consecuencia, basándonos en los puntos de vista de los autores citados, quienes traen a colación lo señalado por las normas pertinentes en sus respectivas jurisdicciones, se puede sostener en torno a la compensación que esta es una forma de extinción de dos obligaciones recíprocas (hasta donde alcancen por superposición de una sobre la otra), existentes entre dos partes que han adoptado cada una de ellas la posición de deudor y acreedor al mismo tiempo.

Ejemplificando lo anterior, realizaremos un ejercicio hipotético en el que Ariana y Patricio tienen deudas entre sí. Bajo este supuesto, si la deuda que tiene Ariana con Patricio es mayor a la deuda que tiene este con aquella, la deuda de Patricio se extingue en su totalidad y la de Ariana se extingue hasta la concurrencia del importe de la de menor cuantía, y queda, por lo tanto, una deuda pendiente por parte de Ariana (que se convertiría en crédito para Patricio) mientras que, si la deuda que tiene Ariana con Patricio es menor a la deuda que tiene este con aquella, la deuda en extinguirse en su totalidad corresponde a la de Ariana, de esto queda una deuda pendiente por parte de Patricio (crédito para Ariana), nuevamente, por haberse extinguido hasta la concurrencia del importe de la menor.

1.3.2 Funciones de la compensación

La compensación cumple principalmente dos funciones: la de simplificar los pagos y la de garantizarlos.

1.3.2.1 Simplifica los pagos

De acuerdo con H. Mazeaud, L. Mazeaud y J. Mazeaud (1978), la compensación constituye un doble pago abreviado pues simplifica los pagos al evitar los desplazamientos del dinero, los gastos y los riesgos de pérdida (p. 391).

A su vez, Llambías (1987) señala que la compensación es un dispositivo de ahorro de energías humanas por cuanto obtiene el mismo resultado que el pago sin necesidad de practicar el desplazamiento material de los bienes que constituyen el objeto de la obligación, cuyo desplazamiento equivaldría a recibir con una mano y devolver con la otra (p. 191).

En ese sentido, “es indiscutible que por la compensación se establece un pago doble que se produce por el hecho de existir idénticas obligaciones en sentido inverso, pago que en la práctica se evita, como consecuencia del juego de esta institución” (Palacio, 2002, p. 390).

1.3.2.2 Garantiza los pagos

Respecto de esta función, según H. Mazeaud, L. Mazeaud y J. Mazeaud (1978), la compensación constituye una garantía del pago, debido a que el acreedor que compensa su crédito con su propia deuda está seguro de recibir un pago íntegro, es decir, se lo paga a sí mismo, lo que evita, de esta manera, el concurso con los demás acreedores cuando su deudor es insolvente (p. 391-392).

Siguiendo esa línea de ideas, Llambías (1987) precisa que la compensación juega como una garantía a favor del respectivo acreedor y lo protege contra la eventual insolvencia de la otra parte, puesto que, si no funcionase la compensación, el acreedor correría el riesgo de tener que pagar la integridad de su propia deuda pudiendo cobrar solo una parte de su crédito. La compensación lo protege contra ese déficit, pues él cobra la integridad de su crédito mediante la liberación de su propia deuda, esto es, que afecta su propia deuda al pago (p. 191).

Así pues, Palacio (2002) empleando el aforismo “Págame lo que me debes, que por lo que te debo, cuentas tenemos” denota que no es raro que, estando ligadas dos personas por obligaciones recíprocas, es muy posible que una de ellas pretenda hacer efectivo su crédito y luego desentenderse de cumplir la deuda a su cargo y a favor de la

otra persona, por lo que la compensación importa una garantía para ambas partes (pp. 389-390).

Podría resumirse entonces que, respecto de la funcionalidad de la compensación como garantía y simplificación de los pagos, respectivamente, el acreedor tiene la certeza de que obtendrá el pago de lo que le adeudan (es decir, su crédito) y conservará para sí lo que inicialmente tenía destinado otorgar a la otra parte producto de su deuda con esta (crédito de la otra parte) sin que para ello medie el traslado o desplazamiento de sumas de dinero.

Cabe resaltar que producto de la funcionalidad de la compensación como garantía de pago, se consigue un resultado equitativo ya que “sería riguroso obligarle a *Primus* a pagar todo lo que debe, cuando no podría obtener sino una fracción de lo que le debe aquel a quien él paga” (H. Mazeaud, L. Mazeaud & J. Mazeaud., 1978, p. 392).

Reforzando lo anterior, Palacio (2002) precisa que la compensación se basa en principios de justicia y equidad, pues si una persona debe a otra, es muy justo que pueda oponerse al pago de tal deuda si, a su vez, es acreedora de la segunda si esta no ha cumplido con el pago (p. 390).

1.3.3 Requisitos de la compensación

Existen ciertas condiciones que deben cumplirse a efectos de que se produzca la compensación entre los cuales se encuentran los que a continuación se detallan.

1.3.3.1 Reciprocidad

Constituye el primer e indispensable requisito por el cual las partes deben ser deudoras y acreedoras a la vez con el fin de que pueda oponerse el crédito materia de compensación.

Así, Llambías (1987) agrega que es el presupuesto fundamental de la compensación legal indiferente el origen de una y otra obligación (p. 197); por su parte, Palacio (2002) refiere que “no será eficaz la compensación si al deudor no le corresponde crédito alguno, o lo que es lo mismo, si no le debe al acreedor” (p. 396).

1.3.3.2 Fungibilidad

De acuerdo con H. Mazeaud, L. Mazeaud y J. Mazeaud (1978), para que se aplique la compensación, cada una de las obligaciones debe tener por objeto cosas fungibles entre sí, o sea, susceptibles de reemplazarse unas por otras. En general, la compensación no rige sino en materia de obligaciones de sumas de dinero, porque resulta excepcional que, fuera del dinero, puedan reemplazarse los objetos de dos obligaciones (pp. 393-394).

Asimismo, Llambías (1987) sostiene que es menester que el objeto debido por una de las partes pueda ser pagado por la otra. Así, una deuda de entregar *fuel oil*, que es una cosa fungible, no se compensa con el crédito por una suma de dinero pues el deudor del *fuel oil* no puede imponer al acreedor que reciba dinero en pago de su deuda ni el deudor del dinero podría pretender liberarse entregando cualquier otra cosa fungible (p. 202).

Respecto de este requisito, O'Callaghan (2012) emplea el término homogeneidad de las prestaciones en las cuales ambas deudas consistan en una cantidad de dinero o siendo fungibles las cosas debidas, sean de la misma especie y calidad (p. 157).

Por lo tanto, cuando se habla de fungibilidad de la obligación, esta debe poseer las mismas características o ser homogénea en cuanto a especie y calidad respecto de la obligación de la otra parte para que la compensación sea factible. De esta manera se evita que se genere una situación de desigualdad ante lo que pudiera obtener una de las partes de no cumplirse con este requisito. De ahí la simplicidad cuando se trata de sumas de dinero.

1.3.3.3 Exigibilidad

Respecto de la exigibilidad de las obligaciones, H. Mazeaud, L. Mazeaud y J. Mazeaud (1978) precisan que ambas deudas deben encontrarse vencidas pues mientras un crédito no sea exigible, el acreedor no puede compeler al deudor al pago (p. 394).

Añade Llambías (1987) que, al ser indispensable que las obligaciones sean exigibles vale decir que puedan reclamarse judicialmente desde ya por el respectivo acreedor, no podrían oponerse en compensación las obligaciones naturales, las sujetas a plazo y las subordinadas a una condición suspensiva, todas las cuales carecen de exigibilidad actual (pp. 208-209).

Por lo tanto, un crédito es exigible cuando su titular está facultado para reclamar el pago inmediato de tal crédito sin que el deudor pueda alegar ningún recurso que

paralice el cobro salvo se trate de obligaciones a plazo, condicionales, naturales o que se encuentren prescritas (Palacio, 2002, p. 397).

1.3.3.4 Liquidez

En lo que concierne a la liquidez, H. Mazeaud, L. Mazeaud y J. Mazeaud (1978) señalan que “un crédito es líquido cuando se encuentra determinado en cuanto a su naturaleza y cantidad” (pp. 394-395).

En resumidas cuentas, la obligación es líquida cuando está comprobada su existencia, es decir, documentada y no mediando controversia de las partes a aquel respecto, y cuando está definida la cuantía de su objeto (Llambías, 1987, p. 213).

1.3.3.5 Obligaciones expeditas

Este requisito de la compensación, según Llambías (1987), se refiere a la disponibilidad de las obligaciones recíprocas, por lo que se está frente a una deuda o crédito expedito cuando no interviene traba alguna para su satisfacción, lo cual ocurre si existe embargo, prenda o cesión de alguno de los créditos recíprocos, traspaso de alguna de las deudas recíprocas, endoso de título a la orden o quiebra, o concurso civil de alguno de los deudores recíprocos (pp. 218-219).

Así, por ejemplo, respecto del último supuesto mencionado “cuando se declara la quiebra, o el concurso civil, de una persona, ya no pueden sus deudores oponer la compensación en base a los créditos, que luego se hicieran exigibles, contra el fallido o concursado” (Llambías, 1987, p. 222).

Igualmente, H. Mazeaud, L. Mazeaud y J. Mazeaud (1978) indican que, desde el momento cuando un comerciante sea declarado en quiebra o cuando llegue a un convenio judicial con sus acreedores, sus créditos no pueden extinguirse ya por compensación con sus deudas, se priva al quebrado de la disposición de sus bienes y se le prohíbe con ello efectuar pagos a fin de que se encuentre asegurada la igualdad de los acreedores en ese procedimiento (p.397).

Por su parte, Palacio (2002) señala que este requisito consiste en que las partes pueden disponer de ambas deudas, por ser ellos los titulares, sin la intervención del interés de terceros que legítimamente pudieran oponerse al pago. Tal situación se daría en los casos que el crédito esté embargado, haya sido dado en prenda, se haya notificado la cesión de créditos o en los títulos a la orden (pp. 399-400).

Pues bien, es de resaltarse entonces que en lo que respecta al requisito de obligaciones expeditas, la palabra clave es la disponibilidad, pues solo así se producirá la compensación aun habiéndose cumplido con los otros requisitos previos.

1.3.4 Prohibición de la compensación

Nuestro Código Civil estipula, en los numerales 1 al 4 del artículo 1290, los supuestos bajo los cuales se prohíbe la compensación. Para los fines del presente trabajo conviene desarrollar los casos en los que la compensación no es permitida conforme a los numerales 3 y 4 del referido artículo, los mismos que están referidos al crédito inembargable y la prohibición de realizarse entre particulares y el Estado respectivamente.

1.3.4.1 Inembargabilidad del crédito

Un crédito inembargable es aquel que no puede ser absorbido por una compensación opuesta al acreedor dado que el destino de este tipo de créditos es preservar la satisfacción de necesidades humanas impostergables. Reúnen la calidad de inembargables los créditos por alimentos (cuyo fin es asegurar la subsistencia del acreedor alimentario), las indemnizaciones de accidentes de trabajo, de despido, de maternidad y demás créditos que no integran la garantía colectiva de los acreedores (Llambías, 1987, pp. 224-225).

Entonces, ¿cuál es el fundamento del requisito de la inembargabilidad para la procedencia de la compensación? Dicho cuestionamiento planteado por Palacio (2002), se dilucida así:

Es sencillamente el de que los bienes inembargables no responden de las obligaciones de su titular, de su propietario, y propiamente no están -diríamos- comprendidos dentro del patrimonio del deudor; así, por ejemplo, el supuesto de las pensiones alimenticias destinadas a satisfacer las necesidades fundamentales, primordiales de las personas; luego los salarios y los sueldos que son indispensables para el sustento personal y el de la familia de quienes se tiene créditos y deudas recíprocas. (p. 401)

En consecuencia, a efectos de que pueda realizarse la compensación, resulta de vital importancia que se descarte a los créditos que sean inembargables, es decir, que por

su propio objeto constituyen garantía de salvaguarda de las necesidades básicas y fundamentales de cualquier individuo.

1.3.4.2 Compensación entre particulares y el Estado

Esta prohibición se encuentra contemplada en el numeral 4 del artículo 1290 del Código Civil, en el que se precisa la excepción en aquellos casos que se permitan por ley.

Al respecto, Crovetto comenta que la razón que subyace a la prohibición de compensación de obligaciones que vinculen a particulares con el Estado, radica en la protección de la administración económica y financiera del Estado que se rige por el presupuesto público de conformidad con el artículo 77 de la Constitución Política, por lo que, al ser dicha protección de interés general de la colectividad y un principio fundamental del Estado de Derecho, tal prohibición constituye una norma imperativa que interesa al orden público.

No obstante, Crovetto indica que, según se precisa en el mismo numeral 4 del artículo 1290 del Código Civil, la prohibición de la compensación de obligaciones entre particulares y el Estado no será aplicable cuando la ley permita la utilización de dicho mecanismo de extinción de obligaciones; de esa forma, pone como ejemplo lo contemplado en el artículo 40 del Código Tributario que permite la compensación total o parcial de la deuda tributaria siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo.

En efecto, el que nuestro Código Tributario recoja la compensación de deudas tributarias (si bien bajo el cumplimiento de determinadas condiciones), evidencia la posibilidad de compensar entre particulares (contribuyentes) y el Estado (entidades de derecho público como las administraciones tributarias), lo cual guarda congruencia con la salvedad establecida en el Código Civil.

1.3.5 Tipos de compensación

Existen diferentes tipos de compensación; empero, generalmente, la mayoría de los autores coinciden en cuatro de estos.

1.3.5.1 Compensación convencional

Conocida también como contractual o voluntaria, es aquella que opera por común acuerdo de las partes, vale decir, por la sola voluntad de estas sin centrarse en el cumplimiento de determinados requisitos de las obligaciones. Podríamos decir que el artículo 1289 de nuestro Código Civil admite este tipo de compensación pues dispone que la compensación puede oponerse por acuerdo entre las partes aun cuando no concurren los requisitos previstos en el artículo 1288 del mismo dispositivo legal.

Al respecto, Cazeaux y Trigo (1986) mencionan que en esta clase de compensación no se requiere otra cosa que la coincidencia de las voluntades sin interesar ni la naturaleza de las obligaciones ni su monto, liquidez y demás exigencias requeridas por la compensación legal siendo los efectos libremente fijados, en la medida que la autonomía de la voluntad contractual lo permita (p.297).

1.3.5.2 Compensación facultativa

Conforme sostiene Llambías (1987), es la que tiene lugar cuando una de las partes da por suplido cierto requisito faltante de la compensación legal, establecido en su favor. Se la denomina facultativa porque es el resultado de una facultad de quien renuncia a la exigencia de aquel requisito para poder oponer así la compensación (p. 252).

El siguiente ejemplo ilustra esta clase de compensación, en la cual quien invoca la compensación renuncia para ello al plazo del que gozaba para satisfacer su propia deuda: “Me debes 1.000 y yo te debo 1.000 pero a pagar dentro de un año: acepto la compensación pese a que aún mi deuda no es exigible” (O’Callaghan, 2012, p. 159).

En opinión de Palacio (2002), en nuestra normatividad civil prevalece la influencia de los códigos alemán y suizo en los cuales la compensación es facultativa, es decir, esta no se produce mientras no sea invocada por una parte mediante declaración dirigida a la otra; así, se reconoce la declaración de compensación, o sea, el acto de uno de los interesados mediante el cual opone su deuda a la de la contraparte (p.391).

Lo descrito en el párrafo anterior va acorde con la idea de que “la extinción operada sin relación a la voluntad del interesado, no se justifica. Al interesado puede convenirle la subsistencia de su crédito, ... la ley no tiene por qué imponer el pago de los créditos que no se reclaman” (Palacio, 2002, p. 393).

1.3.5.3 Compensación judicial

Tal como su nombre lo indica: “es la que decreta el juez al dictar sentencia en un litigio, declarando admisible y procedente total o parcialmente, un crédito alegado por el deudor demandado, que pretendía a su vez ser acreedor del actor” (Cazeaux & Trigo, 1986, p. 320).

Así pues, se reafirma que resulta de una sentencia del juez que se pronuncia sobre la demanda y sobre la reconvencción articulada por el demandado de objeto homogéneo, surge así una compensación entre lo demandado y lo reconvenido, que extingue ambas pretensiones hasta donde alcanza la menor de ellas, esto provoca que se condene satisfacer el excedente que hubiere luego de neutralizadas ambas obligaciones recíprocas hasta aquella medida (Llambías, 2012, p.196).

1.3.5.4 Compensación legal

De acuerdo con O'Callaghan (2012), en este tipo de compensación deben concurrir todos los requisitos que la normativa exige (p. 159).

En tal sentido, funciona de pleno derecho, por la sola virtualidad de los presupuestos de hecho a los que está ligada su eficacia extintiva y está supeditada a la reunión de los requisitos que la misma ley prevé, lo cual es necesario para que dicha compensación sea eficaz, el elemento voluntario de la invocación por alguna de las partes (Llambías, 1987, pp. 254-255).

Se puede concluir, por tanto, que la compensación que adopta nuestro Código Civil en su artículo 1288 es la legal pues es esta la que contempla el establecimiento de las condiciones y requisitos ya mencionados en los apartados anteriores a efectos de que se produzca.

1.3.6 Efectos de la compensación

En términos prácticos, O'Callaghan (2012) indica que las obligaciones se extinguen, totalmente, si la prestación era igual en su cuantía (te debo 1.000 euros y me debes 1.000), parcialmente, la mayor y, totalmente, la menor si eran distintas (te debo 1.000 y me debes 400) (p. 158).

Del mismo modo, Palacio (2002) señala que el fundamental efecto de la compensación es el de la extinción de ambos créditos desde su coexistencia, lo que produce también otros efectos, ya que con las obligaciones principales se extinguen las accesorias, como es el caso de los intereses compensatorios y moratorios dado estos dejan de correr (p. 404).

Por lo expuesto, cabe destacar que “una vez opuesta la compensación, sus efectos se retrotraen hasta el día en que ambas obligaciones coexistieron. Es por esta razón que los intereses solo se entienden causados hasta el día de la coexistencia” (Palacio, 2002, p. 405).

Así, no cabe duda de que el principal efecto que produce la compensación es evidentemente la extinción de las obligaciones, las mismas que se verán reducidas parcialmente y/o en su totalidad dependen de su cuantía para saldos deudores y acreedores de cada una de las partes.

1.4 Conclusiones del primer capítulo

Los diversos temas descritos en el presente capítulo relacionados a la compensación desde las partes que la ocasionan y el surgimiento u origen de la misma hasta su concepción y funcionamiento en el ámbito civil, conforman la base o soporte que ha de contribuir a una mejor comprensión del papel que juega esta institución de la compensación en la esfera tributaria, en tal sentido, conviene sintetizar los puntos más notables.

- ¿Por qué abordar el tema de las obligaciones primero? Porque si no existiese obligación, no habría necesidad de hablar de compensación. Es, sobre las obligaciones, que recae la compensación como una forma de extinción de aquellas.
- La obligación viene a ser un vínculo jurídico entre un sujeto pasivo y un sujeto activo: deudor y acreedor, respectivamente, en el que el primero tiene el deber de cumplir con la prestación (el objeto), y el segundo, el derecho a exigirla. En esta relación, el acreedor tiene derecho a dirigirse contra el patrimonio del deudor si este incumple con la prestación.

- En el antiguo derecho romano, la compensación solo se producía por el consentimiento de las partes, salvo ciertas excepciones, y se generaliza luego su ejercicio cumplidos determinados requisitos (que serían los referentes en adelante para la mayor parte de legislaciones).
- La compensación es un modo de extinción de dos obligaciones recíprocas, hasta donde una se superponga a la otra, entre dos partes deudoras y acreedoras al mismo tiempo, en las que se encuentra su regulación en los artículos 1288° al 1294° de nuestro Código Civil.
- Garantizar y simplificar los pagos son las principales funciones de la compensación, toda vez que el acreedor tiene la seguridad de obtener el pago íntegro de su crédito al afectarlo con su propia deuda y evita, a su vez, el desplazamiento de dinero.
- Para que opere la compensación, es necesario el cumplimiento de ciertos requisitos, en ese sentido, las obligaciones deben ser recíprocas, de prestaciones fungibles, exigibles, líquidas y expeditas, desde que hayan sido opuestas la una a la otra, ello conforme al artículo 1288 del Código Civil, lo cual se encuadra dentro de los tipos de compensación legal y facultativa.
- El que pueda oponerse la compensación por acuerdo entre las partes sin que concurren los requisitos señalados en el artículo 1288 del Código Civil, según prevé el artículo 1289 del referido código, denota que nuestro ordenamiento jurídico civil también recoge el tipo de compensación convencional.
- La prohibición de que la compensación se efectúe entre particulares y el Estado, con la precisión de que es permitida en casos previstos por ley (de conformidad con el numeral 4 del artículo 1290 del Código Civil), es la razón por la que el Código Tributario contempla la compensación entre contribuyentes y la administración tributaria en la medida que sea estrictamente de índole tributario, es decir, respecto de créditos tributarios.

CAPÍTULO II: LA COMPENSACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Como se expuso en el capítulo anterior, la compensación entre particulares y el Estado se encuentra prohibida en el ordenamiento jurídico civil, salvo en los casos permitidos por ley, por lo que a través de una norma legal como lo es el Código Tributario, se regula este mecanismo de extinción de obligaciones en el ámbito tributario.

En tal sentido, en el presente capítulo, se definirá la compensación desde una concepción tributaria, así como su evolución normativa en el Código Tributario hasta la actualidad, en los cuales desarrolla sus elementos, requisitos, clases, entre otros conceptos, que contribuirán a comprender su operatividad en este campo.

2.1 Alcances generales de la compensación tributaria

La compensación es considerada como el medio extintivo por el cual si un contribuyente tiene una deuda tributaria pendiente puede oponerle un crédito liquidado y exigible, lo que exige así la obligación. Esta figura se presenta cuando dos personas son respectivamente acreedoras y deudoras una de otra, por que las obligaciones se compensan por lo menos hasta el límite de la menor de ellas y subsiste la mayor por el saldo restante (Báez & Ruiz, 2000, pp. 8-9).

La utilización de la compensación como una herramienta jurídica eficiente, se materializa con la extinción de las deudas tributarias con créditos tributarios; sin embargo, existe hasta la fecha, la discusión de si la compensación es justa o no para todos los contribuyentes, incluido los que no pagan sus tributos.

Por su parte, para la administración el reconocer al contribuyente su derecho de compensar sus créditos, la llevó a buscar ser más eficaz y eficiente debido a los beneficios que genera a las partes intervinientes, por el ahorro de costos, tiempo y carga procesal que se pudiese otorgar.

Tal como lo comenta Pacci (2009), el principio de justicia tributaria consiste en la aportación equitativa y razonable de las personas conforme establezcan las leyes tributarias (p.62).

Por ello, Pont Clemente (1993) conecta la compensación con la justicia y señala que resulta necesario, por criterios de eficacia e incluso de justicia, que se conceda al contribuyente la facultad de compensar esta cantidad (se refiere al resultado positivo de una declaración-liquidación) con la resultante de su próxima declaración-liquidación por el mismo tributo (p.62).

En ese sentido, la compensación al ser considerada como un medio de extinción de la obligación tributaria para nuestra legislación nos lleve a analizar si las modificaciones sufridas en nuestro Código Tributario justificaron el costo beneficio de su naturaleza basada en que los contribuyentes compensen cantidades que tuvieran a su favor contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar, en la medida que permita a la administración tributaria reducir sus costos operativos relativos a trámites.

2.2 Evolución normativa de la compensación en el ámbito tributario

Entender en qué consiste la compensación en el ámbito tributario lleva a conocer las modificaciones que ha sufrido el artículo que la hace mención en el Código Tributario y así comprender si los contribuyentes al compensar las cantidades que tuvieran a su favor contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar, finalmente, generó a la administración tributaria problemas de posibles inequidades para con el resto de los contribuyentes que no pueden realizar compensaciones. Es por ello que empezaremos a analizar las principales modificaciones sufridas en el Código Tributario hasta la norma vigente.

2.2.1 Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 263-H.¹

¹ Publicado el 17 de agosto de 1966 en el Diario El Peruano

Nuestra legislación tributaria inició regulando la compensación como un medio de extinción de la obligación tributaria, que en esencia buscó lograr un equilibrio entre los derechos de la administración tributaria y los deudores tributarios.

La compensación fue desarrollada en el artículo 35 del Capítulo II del Título III del Libro Primero del Código Tributario como una de las instituciones distintas al denominado pago, descrita en la forma siguiente:

La deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con los créditos liquidados y exigibles por tributos pagados en exceso o indebidamente siempre que no se encuentren prescritos y sean administrados por el mismo organismo.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, conforman un mismo organismo todas las dependencias integrantes del Gobierno Central.

Como se puede apreciar, solo se reconoció dos formas de extinción de oficio o a petición de parte que condiciona a la compensación del crédito que se encuentre liquidado y exigible (conceptos recogidos en el Código Civil), lo que supone la necesidad de un reconocimiento del crédito por parte la administración tributaria que, a diferencia de la deuda tributaria, no tenía esa exigencia de un acto determinativo y queda la materialización de la compensación sujeta a la potestad de la administración tributaria.

Esta regulación se mantuvo inalterable hasta el año 1981, fecha en la que se publicó las primeras modificaciones relacionadas al crédito mediante el Decreto Legislativo N° 187², a través del cual se incorpora como créditos no solo a los tributos, sino a las sanciones e intereses derivados de tributos (componentes de la deuda tributaria) siendo susceptibles de ser compensados.

Por otro lado, mediante el Decreto Legislativo N° 502³, se incluyó lo que sería un nuevo requisito, por lo que, al señalarse que sea un mismo organismo, se refería a que el ingreso corresponda al mismo acreedor tributario y condiciona, por tanto, a que si se

² Publicado el 15 de junio de 1981 en el Diario El Peruano

³ Publicado el 30 de noviembre de 1989 en el Diario El Peruano

posee una deuda con una entidad, solo pueda compensarse esa deuda con algún crédito otorgado por la misma.

2.2.2 Nuevo Texto del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859⁴

Con decreto legislativo se creó un nuevo código tributario que a nivel de estructura, la compensación fue desarrollada en el artículo 40° del Capítulo III del Título III del Libro Primero del Nuevo Texto del Código Tributario, en el que resalta que solo se condiciona que el crédito se encuentre liquidado y sea exigible cuando se refiere a tributos administrados por otros órganos (diferente de la Sunat) que dentro de su competencia es necesario de un reconocimiento del crédito por parte de la administración tributaria, con el fin de disminuir los conflictos que surgieron entre las partes con referencia a definir el tipo de deuda tributaria que debe compensarse.

Asimismo, reconoce la compensación de los pagos a cuenta realizados en exceso con los pagos a cuenta o de regularización del mismo tributo devengados con posterioridad, siempre que no se encuentren prescritos, es decir, deja la opción que sean contra futuros pagos.

Esta regulación se mantuvo vigente hasta el año 1993, año en el cual mediante Decreto Legislativo N° 773 se creó un Nuevo Código Tributario que incorporó como créditos a los saldos a favor por exportación u otro concepto similar, lo que se buscó fue promover este mecanismo de compensación abarcando otros créditos en respuesta a una necesidad de repartir equidad y justicia tributaria, en cuanto no solo se deben pagar aquellos impuestos que la ley estime.

2.2.3 Nuevo Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816⁵

En esencia, no sufrió cambios el artículo 40° en este nuevo código tributario, hasta el año 1998 mediante la Ley N.° 27038, posteriormente incorporó en dicho artículo la parte que si durante un proceso de fiscalización, la Sunat detectará la existencia de una deuda

⁴ Publicado el 31 de marzo de 1992 en el Diario El Peruano

⁵ Publicado el 21 de abril de 1996 en el Diario El Peruano

tributaria y un crédito o saldo a favor del deudor tributario, estas serán materia de compensación siempre que coexistan y hasta que se agoten.

Con esta introducción, se restableció a lo que en esencia define a la compensación de oficio, en la cual se dio a la Sunat la facultad de compensar durante el proceso de fiscalización; sin embargo, esta situación ha motivado críticas al ser considerado una transgresión al derecho del deudor tributario de reclamar lo determinado en un proceso de fiscalización.

Por lo expuesto, podemos concluir que las modificaciones al Código Tributario en materia de compensación han sido cuestionadas por su amplitud y diversidad de criterios de acción, lo que lleva a preguntarnos cómo se encuentra nuestra norma vigente y si se está cumpliendo con el propósito que los contribuyentes tengan derecho a extinguir una obligación, pero conforme a lo dispuesto en una norma, que imparta justicia y equidad.

2.3 Norma vigente de la compensación en el ámbito tributario

La necesidad que las normas tributarias sean claras y entendibles debe excluir toda duda sobre el derecho del contribuyente de solicitar la compensación como una forma de extinción de sus obligaciones, por ello es necesario tener claro cómo se encuentra nuestro código tributario vigente detallado a continuación.

2.3.1 Nuevo Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario aprobado por Decretos Supremos N° 135-99-EF y N° 133-2013-EF⁶

En el Nuevo TUO del Código Tributario del año 1999 se incorporó en el artículo 40° las tres formas de compensación siendo la automática lo establecido por ley, de oficio, en la cual la administración tributaria detecte la existencia de crédito a pesar de la imposición de una deuda tributaria durante una fiscalización o algún pago indebido o en exceso, y la

⁶ Publicados el 19 de agosto de 1999 y el 22 de junio de 2013, respectivamente, en el Diario El Peruano.

tercera forma a solicitud de parte, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas legales vigentes.

Estas dos últimas, para su aplicación, requieren ser declarada por el órgano administrador del tributo y que la deuda tributaria y los créditos coexistan.

Por lo señalado anteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 953⁷, se amplió el alcance de la compensación de oficio que no solo se aplique durante un proceso de fiscalización, sino ante la existencia de pagos indebidos o en exceso y deuda tributaria, que también serán materia de compensación siempre que la Sunat señale los supuestos, en los que tenga en cuenta que se amplió la denominación de créditos al reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.

Finalmente, mediante el Decreto Legislativo N° 981⁸, se introduce en la compensación a solicitud de parte el cumplimiento previo a los requisitos, la forma, oportunidad y condiciones que se señale, además, se define en los casos de anticipos o pagos a cuenta una vez regularizado la obligación principal se considerará como deuda tributaria los intereses devengados a que se refiere el segundo párrafo del artículo 34 o a su saldo pendiente de pago según corresponda.

Adicionalmente, el referido añade que si el crédito proviene de pagos en exceso o indebidos y es anterior a la deuda tributaria materia de compensación, se imputará contra esta en primer lugar, el interés al que se refiere el artículo 38° y luego el monto del crédito, connotando una prelación.

2.3.2 Elementos de la compensación tributaria

La compensación, como un medio de extinción de la obligación tributaria, establece a un deudor y acreedor tributario con las mismas condiciones en una relación jurídica tributaria por la sola existencia de una deuda y un crédito tributario.

Según el autor Cabanellas (1993), la compensación implica la extinción de dos o más deudas, y créditos de igual naturaleza y calidad jurídica (pudiéndose entender

⁷ Publicado el 05 de febrero de 2004 en el Diario El Peruano

⁸ Publicado el 15 de marzo 2007 en el Diario El Peruano

inclusive por montos iguales) por corresponder a deudores y acreedores recíprocos (p. 62).

Esta posición ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal según RTF N° 05409-2-2004 que señala que “uno de los requisitos para solicitar la compensación es la reciprocidad, es decir, que los sujetos obligados al pago sean recíprocamente acreedores y deudores entre sí, respecto de créditos de naturaleza tributaria”.

Refiriéndose en ese aspecto, Bravo (2010) señala que la compensación consiste en la minoración de la deuda tributaria en el monto del crédito tributario al que tiene derecho, el efecto extintivo se producirá *ipso iure* en el momento en que ambas obligaciones coexistan (p. 386).

Por ello, es necesario comprender a la compensación como un instituto que busca neutralizar dos obligaciones previas, distintas y recíprocas entre dos partes, en la condición de sujetos como es el deudor y acreedor que ostentan de ambas posiciones a través de una deuda y crédito tributario descritos a continuación.

2.3.2.1 Acreedor tributario

La obligación tributaria genera los supuestos en los que el deudor tributario está obligado a ofrecer una prestación pecuniaria en favor del acreedor tributario, el Estado, a fin de que pueda costear sus gastos correspondientes en beneficio de sus contribuyentes, por lo que se puede calificar como sujeto acreedor a aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria, que incluye al gobierno central, los gobiernos regionales y los gobiernos locales que son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades del derecho público con personería jurídica propia cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

Para Hernández (1993), la distinción está basada en el titular de la acreencia, Si dicho titular es el acreedor tributario, la acreencia es denominada *deuda tributaria* (p. 96).

2.3.2.2 Deudor tributario

Se puede calificar como deudor aquella persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, quien frente al acreedor tributario es cualquier obligado al pago de la deuda tributaria. Es de resaltar que, en un mismo sujeto, pueden reunirse las calidades de contribuyente y responsable, sus situaciones jurídicas derivadas de cada una son independientes.

Para Hernández (1993), si el titular de la acreencia es el llamado deudor tributario, aquella es denominada *crédito* (p. 96).

2.3.2.3 Deuda tributaria materia de compensación

La deuda tributaria “surge del presupuesto material referente al impuesto y tiene como objeto el pago de un tributo, reservando derechos y obligaciones tributarias originados por actos administrativos derivados una relación tributaria-jurídica” (García, 1996, p. 304).

Para Hernández (1993), el primer párrafo del artículo 40 del Código Tributario, al referirse a que la deuda tributaria es susceptible de compensación, resulta evidente que bajo sus alcances se encuentran todos y cada uno de sus componentes, sin excepción alguna (p. 96).

Según el autor Talledo (2018), en función del sujeto, la deuda tributaria susceptible de ser cancelada por compensación es aquella que, como contribuyente o responsable, se es deudor (p. 96.15).

Asimismo, la Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT recoge el concepto de deuda compensable, que abarca principalmente el tributo, multa y los intereses, que, al referirse que sea materia de compensación, no solo abarca al tributo interno o multa insolutos a la fecha de vencimiento o de la comisión o en su defecto, sino a los anticipos o pagos a cuenta, que una vez vencido el plazo de regularización o determinada la obligación principal, genera intereses devengados.

Bajo estos alcances, la deuda tributaria es determinada de acuerdo con la capacidad contributiva del contribuyente, es decir, que debe ser proporcional a la obligación pecuniaria de un determinado contribuyente, en razón al hecho imponible, y que puede ser compensable.

2.3.2.4 Crédito tributario materia de compensación

Para Talledo (2018), el crédito tributario compensable es el que un sujeto tiene como contribuyente sin perjuicio de que el pago que le da origen haya sido efectuado inclusive por un tercero responsable. Puede corresponder a un pago indebido de tributos, multas o intereses moratorios, así como a un pago en exceso de tributos. Asimismo, puede consistir en el “saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias” (p. 96.15).

Adicionalmente, la definición de crédito materia de compensación, acogido en la Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT, corresponde con la noción del crédito compensable que fluye del artículo 40° del Código Tributario (Talledo, 2018, p.96.15).

En este sentido, al tener claro que la compensación reúne a un deudor y acreedor recíprocamente, produce un efecto que es la extinción de una deuda y un crédito tributario bajo la forma de compensación; sin embargo, es necesario que se cumpla ciertos requisitos para que se materialice la compensación en el ámbito tributario.

2.3.3 Requisitos de la compensación

De acuerdo con nuestra legislación, la compensación, como un medio de extinción de la obligación tributaria, debe cumplir algunos requisitos para ser reconocidos, los cuales son detallados a continuación.

2.3.3.1 Deuda y crédito de periodos no prescritos

Al referirse a la deuda tributaria como pasible de ser compensada contra los créditos que tuviera a su favor el sujeto pasivo, no se encuentren prescritos, significa que aún se puede solicitar la compensación de un crédito con una deuda tributaria.

Para que un crédito resulte compensable, debe no encontrarse prescrita la acción que posee el titular de ese crédito para solicitar y obtener la devolución del crédito o su reconocimiento con fines de compensación.

2.3.3.2 Créditos administrados por el mismo órgano administrador

Los montos de estos créditos y la deuda tributaria deben provenir de tributos que sean administrados por el mismo órgano como es el caso de la administración tributaria, un mismo sujeto puede compensar un crédito por el impuesto a la renta y una deuda proveniente del Impuesto General a las Ventas o viceversa porque son administrados por la misma Sunat siempre que sean exigible las obligaciones a fin de no vulnerar los derechos de los contribuyentes al dar un trato discriminatorio a quien tenga créditos a su favor.

Al señalarse que sean administrados por el mismo órgano, conlleva que quien administra la deuda tributaria también administra el crédito que se va a compensar. Para nuestro sistema tributario, al tener varios órganos administradores de tributos, multas e intereses, lleva a entender que, legalmente, no es posible compensar una deuda tributaria integrada por componentes administrados por un órgano con créditos constituidos por componentes administrados por un órgano distinto, así estén referidos a tributos de la misma naturaleza.

Así por ejemplo, en la creación del Modelo de Código Tributario para América Latina, se hizo mención a que la necesidad de que la compensación tenga lugar con respecto de tributos administrados por el mismo órgano administrativo, se debe a que las normas de contabilidad pública de muchos países no permitían las compensaciones entre diferentes dependencias del Estado.

2.3.3.3 Créditos cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad

Los créditos tributarios pueden ser utilizados para extinguir, en forma de compensación, cualquier deuda tributaria siempre que constituyan ingreso de la misma entidad que fueron recaudados; sin embargo, esta restricción no rige para el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) según lo dispuesto en la segunda disposición final de la Ley N° 27335 (Talledo, 2010, p 96.14).

Cabe mencionar que el IPM al que hace referencia la Ley de Tributación Municipal (Decreto Legislativo N° 776), se refiere al que grava con una tasa del 2 % las operaciones afectas al régimen del Impuesto General a las Ventas (IGV) y se rige por sus mismas normas que lo regulan.

Podemos concluir, entonces, que un crédito tributario existe en la medida que cumpla los requisitos analizados en los puntos precedentes siendo materia de compensación. Lo que lleva a preguntarse si un crédito frente a una deuda tributaria (por tributos que son ingresos de la misma entidad) cumple con los otros requisitos exigidos, siendo así factible su compensación, solo quedaría en la decisión de efectuarla o no, diferente es en el caso de la compensación de oficio que señala que la Sunat es quien definirá los supuestos en que opera la referida compensación.

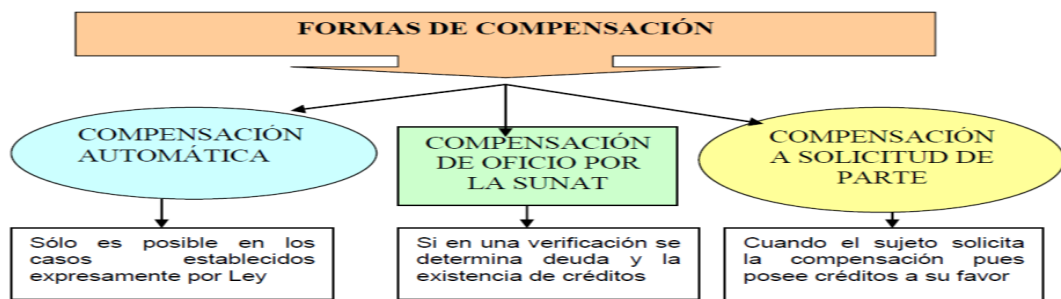
2.3.4 Clases de compensación

El autor italiano Tesoro (1938) señala que la compensación no puede operarse en derecho tributario por las siguientes razones: 1) porque el fisco necesita recaudar rápidamente los tributos; 2) porque el crédito del Estado y los créditos de los particulares son de distinta naturaleza; 3) porque los créditos contra el Estado no son ejecutables (p. 496).

Sin embargo, la tendencia de los ordenamientos tributarios modernos se manifestó a favor de la compensación, y admitió compensar, de oficio o a petición de parte, los créditos del fisco por tributos con los créditos que el sujeto pasivo tenga por el mismo concepto. Por ello que el artículo 40° del Código Tributario establece que la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos, bajo cualquiera de las siguientes formas resumidas en el siguiente gráfico:

Figura 2.1.

Clases de Compensación



SUMILLA: No procede la compensación de las costas y gastos adeudados con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, a que se refiere el artículo 40° del TUO del Código Tributario; toda vez que las costas y gastos no tienen naturaleza tributaria.

Fuente: Vallejo (2015, p.195)

2.3.4.1 Compensación automática

La compensación automática es practicada por el deudor tributario sin necesidad de solicitud o trámite alguno. Para ello, es imprescindible que la compensación automática opere, siempre que el interesado tenga una deuda tributaria y, al mismo tiempo, un crédito tributario, siempre que sea establecido expresamente por la ley.

Para Talledo (2018), llámese la compensación automática a la que surte efectos extintivos de la deuda sin que se requiera un acto de la administración tributaria a tal fin, ya que únicamente procede en los casos establecidos expresamente por ley (p. 96.21).

Para que funcione la compensación automática, se señala que la deuda y el crédito compensables deben coexistir, y la administración tributaria, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, puede revisar la compensación realizada automáticamente. Al respecto se señalan algunos casos:

- Lo establecido en el artículo 87° e inciso c) del artículo 88° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)⁹, los contribuyentes pueden optar por compensar automáticamente el saldo a favor que les corresponde contra los pagos a cuenta de tercera categoría que sean de su cargo, cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada anual respectiva en que se acredite dicho saldo.
- Por su parte, el artículo 35° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV)¹⁰, prevé que el saldo a favor materia de beneficio se deducirá del impuesto bruto si lo hubiere de cargo del exportador; agregando la norma que, de no ser posible esa deducción en el periodo por no existir operaciones gravadas o ser estas insuficientes para absorber este saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del impuesto a la renta y, en su defecto, con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del

⁹ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF que fue actualizado con el Decreto Legislativo N° 1488 publicado el 10 de mayo de 2020.

¹⁰ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF que fue actualizado con la Ley N.° 30641 de fecha 17 de agosto de 2017

tesoro público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente.

- Asimismo, en el artículo 31° del TUO de la LIGV, las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del IGV y/o del IPM se deducirán del impuesto por pagar, la norma añade que en caso de que no existieran operaciones gravadas o ser estas insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, es decir, por aplicación del régimen de retenciones o percepciones del IGV, constituyen créditos por pagos en exceso, en su caso, ser compensados automáticamente de acuerdo con lo establecido por las normas para tal efecto y, únicamente. permiten la compensación automática de los montos retenidos y percibidos que no han sido absorbidos por la deuda del IGV del período contra la deuda del mismo tributo correspondiente a los siguientes períodos. Esta compensación solo es válida mientras el monto arrastrable no sea objeto de una solicitud de devolución.
- El artículo 8° de la Ley N° 28424 que regula el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) señala que el monto efectivamente pagado sea total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago por concepto del impuesto podrá utilizarse como créditos:
 1. Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los periodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto y siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.
 2. Contra el pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio gravable al que corresponda.

2.3.4.2 Compensación a solicitud de parte

Para Talledo (2018), la compensación puede producirse a solicitud de parte la que deberá ser efectuada por la administración tributaria, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas vigentes, en las que se señala que el deudor puede solicitar que se declare la compensación e iniciar un procedimiento no contencioso, como es el caso que se solicite la compensación de los pagos indebidos de un tributo con el adeudo

del mismo tributo correspondiente a periodos posteriores, situación que se vierte en la RTF N° 1177-1-98 de fecha 23 de diciembre de 1998 que declaró procedente la compensación (pp.96.19-96.20).

Esta compensación se da cuando el contribuyente no puede solicitar la compensación automática ni la de oficio; sin embargo, si cumple con los requisitos que enmarca esta compensación, tiene el derecho de solicitarla mediante un procedimiento no contencioso.

Para ello, la administración debe verificar primero la existencia de los créditos materia de compensación y avalarlos para, posteriormente, compensarlos contra la deuda tributaria hasta su agotamiento.

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT, se estableció que, en caso sean tributos administrados por la Sunat, se cumpla obligatoriamente las reglas sobre la forma y requisitos de la solicitud de compensación establecidas, como es el caso en que el deudor tributario presente el Formulario Virtual N° 1648 a través del sistema Sunat Operaciones en Línea de acuerdo a los requisitos y condiciones señalados en la mencionada resolución a fin de que se registre y se genere automáticamente una constancia de presentación, a la cual se le asignará un número de orden, que culminará con la notificación de la respectiva resolución.

Es de mencionar que, Talledo (2018) precisa que también se puede solicitar la declaración de la compensación dentro de un procedimiento de reclamación, siempre que se presente las situaciones siguientes (p. 96.20):

- Si el crédito ya tiene la condición de reconocido tanto por la administración, Tribunal Fiscal o Poder Judicial (p.96.20).
- Si el crédito no está reconocido, tendría que iniciarse un procedimiento no contencioso para obtener su reconocimiento (p.96.20).

Estas situaciones han sido reconocidas por el Tribunal Fiscal que declara procedente la compensación planteada en reclamación (Talledo, 2018, p.96.20).

Por lo expuesto, se puede concluir que este procedimiento de compensación establecido por la Sunat, lleve a pensar al contribuyente que se esté creando una inseguridad a su necesidad de compensar sus deudas y créditos al no ser inmediata, dado

que debe esperar a que ambos coexistan y después se dé un pronunciamiento de la administración tributaria a su solicitud de compensación, sujeta a una reclamación al no estar de acuerdo con lo resuelto, lo que provoca un sentir de que se esté vulnerando su derecho a una atención y respuesta oportuna a lo que considera justo.

2.3.4.3 Compensación a oficio

Para Talledo (2018), la compensación de oficio es la que efectúa la administración sin que medie solicitud del interesado, en cualquier situación en la que establezca la existencia de deudas y créditos compensables, que puede establecerse en ocasión de una verificación o fiscalización o en situaciones de otro tipo (p.96.16).

Cuando la administración de oficio identifica y procede a realizar las correspondientes compensaciones por un crédito tributario en favor del contribuyente sin que medie solicitud del interesado, puede realizarla en dos situaciones:

- Dentro de un proceso de verificación o fiscalización, la existencia de deudas y créditos compensables se puedan establecer en ocasión de una verificación, fiscalización o en situaciones de otro tipo señaladas en el artículo 40 del TUO del Código Tributario (p. 96.17)
- Fuera de un proceso de verificación o fiscalización, de acuerdo con la información contenida en los sistemas de la Sunat sobre declaraciones y pagos, se detecte un pago indebido o en exceso y exista una deuda tributaria pendiente de pago. (p. 96.17)

Como se puede observar, nuestra normativa abre a supuestos de aplicación a la compensación de oficio por el que no se tiene un criterio uniforme sobre estas situaciones, aun más cuando la deuda, al momento de ser compensada, debe tener el carácter de exigible o no siendo la Sunat quien debería asegurarse de que las deudas sean exigibles coactivamente, según lo previsto en el artículo 115° del TUO del Código Tributario, y evitar que esas deudas, de no tener el carácter exigible durante la compensación, sea el obligado, de ser el caso, quien deba impugnar la deuda tributaria compensada con el fin de salvaguardar su derecho de defensa y al debido procedimiento.

2.4 Conclusiones del segundo capítulo

- Las modificaciones al Código Tributario se efectuaron como consecuencia de situaciones coyunturales y, en especial, en lo referente a la compensación que, con el tiempo, aún no se concibe el supuesto de solicitar compensar créditos por tributos que son del tesoro público que sean administrados por el mismo órgano administrador y su recaudación constituya ingresos de una misma entidad con deudas de otras entidades.
- Ante la concurrencia de los requisitos ya descritos y que resultan necesarios para que opere la compensación, lo que debe hacer el órgano administrador es, simplemente, efectuar la compensación cuando se corrobore la existencia de una deuda tributaria y de un crédito tributario coexistente, y que no sea visto que parte de una decisión discrecional de la administración cuando debe primar el derecho del contribuyente.
- La compensación, al ser un medio legítimo de extinción de las deudas tributarias, no debe estar sujeta a demasiadas restricciones para su aplicación, en especial si las razones de ellas obedecen a acciones de control o de facilitación de la labor de cada órgano administrador de tributos sin deber afectarse los derechos fundamentales del deudor tributario.

CAPÍTULO III: PROBLEMAS ACTUALES EN LA COMPENSACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Analizados los alcances generales de la compensación en la doctrina civil, así como lo concerniente a esta misma institución en el ámbito tributario con las implicancias en torno a su regulación en el tiempo; a partir de ahora, recogiendo lo desarrollado en los capítulos previos de toda la problemática existente acerca de la compensación tributaria, se resolverán dos supuestos problemáticos identificados en el marco de nuestra normatividad vigente.

3.1 Montos no compensados del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y la posibilidad de compensarlos como crédito contra otras deudas tributarias

El ITAN como impuesto al patrimonio, que grava los activos netos como una manifestación de capacidad contributiva, por ley expresa se estableció que puede utilizarse como crédito contra los pagos a cuenta y contra el pago de regularización del impuesto a la renta, bajo el entendido que era necesario adoptar un mecanismo para asegurar el correcto pago del impuesto a la renta.

A tal efecto, resulta evidente, la relación que existe entre el ITAN con el impuesto a la renta, por ser un crédito del segundo, que está sujeto a ser devuelto el saldo no compensado luego de la regularización anual si se reconoce que fueron pagos definitivos que se dieron dentro del plazo y por qué no pensar que pueda ser materia de compensación siendo así una garantía de su constitución.

3.1.1 Regulación vigente vinculada a los montos no compensados del ITAN

Debemos analizar si las normas vigentes que hacen referencia a los pagos del ITAN restringen de ser reconocido como crédito susceptible de ser compensado, para ello debemos tener en claro que el artículo 8° de la Ley N° 28424 que regula el ITAN señaló que el monto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago

por concepto del impuesto podrá utilizarse como créditos contra los pagos a cuenta y de regularización del impuesto a la renta del ejercicio gravable.

Siendo así, podemos ver que existe un primer reconocimiento de crédito al ITAN establecido por ley y más si el inciso d) del artículo 9° de su Reglamento aprobado con Decreto Supremo N° 025-2005-EF profundiza y hace referencia que el impuesto efectivamente pagado en el mes indicado en la columna “A” de la tabla señalada en dicho inciso solo podrá ser aplicado como crédito únicamente contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondiente a los períodos tributarios indicados en la columna “B” y que solo se considerará el impuesto efectivamente pagado hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del impuesto a la renta contra el cual podrá ser aplicado como se puede ver en el gráfico siguiente:

Figura 3.1.

ITAN como crédito contra los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta

MONTO DE ITAN A UTILIZARSE COMO CRÉDITO		PAGOS A CUENTA DEL IR CONTRA LOS QUE SE APLICA	
Número de cuota	Pagada en	De los meses de	Pagaderos en
1	Abril	Marzo a Diciembre	Abril a Enero
2	Mayo	Abril a Diciembre	Mayo a Enero
3	Junio	Mayo a Diciembre	Junio a Enero
4	Julio	Junio a Diciembre	Julio a Enero
5	Agosto	Julio a Diciembre	Agosto a Enero
6	Setiembre	Agosto a Diciembre	Setiembre a Enero
7	Octubre	Setiembre a Diciembre	Octubre a Enero
8	Noviembre	Octubre a Diciembre	Noviembre a Enero
9	Diciembre	Noviembre a Diciembre	Diciembre a Enero

Fuente: Durán y Mejía (2014, p.30)

Asimismo, se resalta que lo efectivamente pagado con posterioridad al referido vencimiento solo podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta que no hayan vencido y hasta el pago a cuenta correspondiente al período tributario diciembre del mismo ejercicio, así, en la parte que no haya sido aplicada como crédito contra los pagos a cuenta, constituirá el crédito por aplicarse contra el pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio, lo que deja el salvaguarda que lo no

ha compensado como crédito podrá ser devuelto sin poder aplicarse contra futuros pagos del impuesto a la renta.

Vemos entonces que para que el ITAN sea utilizado como crédito, este deberá ser pagado total o parcialmente dentro del plazo de presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al cual corresponde dicho pago.

Por lo que se puede concluir que, por ley, se estableció las condiciones y el alcance que puede considerarse al ITAN como un crédito para la compensación de deudas del impuesto a la renta sea como pagos a cuenta o de regularización anual, relacionados a un solo y único ejercicio.

Por lo señalado, es necesario ver cuál ha venido siendo la posición de nuestros órganos resolutores en materia tributaria en referencia a la compensación de créditos como es el caso del Saldo a Favor del Impuesto a la Renta contra otras deudas tributarias, misma que fue aclarada mediante la RTF N° 08679-3-2019 de observancia obligatoria, que sirve de punto de partida para evaluar si a los créditos, como los montos no compensados del ITAN, les es aplicable el mismo criterio.

3.1.2 Posición de la administración tributaria

Debemos resaltar que la Sunat, como administrador de tributos, ha sido muy restrictiva respecto del ITAN. Como se señala en el Informe N° 235-2005-SUNAT/2B000 para el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, la compensación del crédito derivado del ITAN debe hacerse después de haberse compensado los saldos a favor que pudiera registrar el contribuyente y, de acreditar un saldo no aplicado, este podrá ser devuelto sin poder aplicarse contra futuros pagos del impuesto a la renta.

La referida posición se mantuvo en los siguientes años, como se expresa en el Informe N° 34-2007-SUNAT/2B0000 que los pagos por ITAN realizados con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta o al vencimiento del plazo para tal efecto, no son susceptibles de devolución y que los pagos son deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio

gravable el cual corresponde a dicho tributo, en tanto se cumpla con el principio de causalidad.

Así, siguió manteniendo una posición firme en la que no se puede reconocer el pago del ITAN como un crédito sujeto a devolución ni ser susceptible de compensación tal como lo ha manifestado en el Informe N° 106-2011-SUNAT/2B0000, en el cual la cancelación de las cuotas del ITAN por mandato del Tribunal Fiscal como resultado de una solicitud de compensación presentada luego de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del IR del mismo ejercicio, no otorga al contribuyente el derecho a un importe equivalente a dichas cuotas susceptible de ser devuelto o compensado.

Es, a través de la Carta N° 11-2012-SUNAT/2000, que la Administración Tributaria manifestó su posición de reconocimiento de un impuesto al que se le ha concedido la posibilidad que el contribuyente pueda gozar de un derecho patrimonial equivalente al efectivamente cancelado, solo si se cumplen los requisitos y condiciones previstas en las normas del ITAN, y, como parte de este derecho, el contribuyente pueda compensar el mencionado importe únicamente contra el impuesto a la renta según lo establecido por ley, y que el monto cancelado del ITAN (sea mediante pago o compensación) que no fue compensado sea materia de devolución.

Sin embargo, esta posición que ha tomado la administración tributaria es la que tendremos bien a cuestionar teniendo en cuenta que solo por ley se hace referencia que el saldo no compensado del ITAN, siempre que cumpla con las condiciones y requisitos para su reconocimiento como crédito, pueda ser devuelto; mas no restringe la posibilidad de que pueda ser materia de compensación bajo la solicitud de parte siempre que se cumpla las formas y condiciones requeridas.

3.1.3 Posición del Tribunal Fiscal

Es necesario señalar que nuestra jurisprudencia ha sido muy cambiante en referencia a la compensación del ITAN como crédito, tal como se puede apreciar en la RTF N° 12598-8-2011 que establece que, si los pagos del ITAN se realizaron con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada anual del ejercicio correspondiente, estos no tienen

condición de crédito contra el impuesto a la renta de tal ejercicio; por lo tanto, no puede ser objeto de devolución.

Podemos concluir que, para que los pagos del ITAN sean reconocidos como crédito, el impuesto efectivamente pagado debe darse al vencimiento o presentación de la declaración que regulariza anualmente el impuesto a la renta y que al saldo no aplicado se le reconoce la posibilidad de devolución con la única prohibición que no pueda ser usado contra futuros pagos a cuenta.

Esta posición se ve puede ver con más claridad si evaluamos como crédito el Saldo a Favor del Impuesto a la Renta cuando en la RTF N° 4756-2-2009 trata de resolver la controversia en determinar si procede la compensación del Saldo a Favor del Impuesto a la renta con la deuda de ITAN establecida en órdenes de pago, y se alude el supuesto de que no se encuentra impedido aplicar la compensación a solicitud de parte de otras deudas tributarias, más si ambos son administrados por el mismo órgano y constituyen ingresos del tesoro público.

Sobre esta particular posición, El Tribunal Fiscal ha indicado que, si la empresa recurrente no podía efectuar la compensación automática del saldo a favor del Impuesto a la Renta con deudas distintas a los pagos a cuenta de dicho impuesto, ello no implica una prohibición para que, a solicitud de parte, la administración la efectúe de acuerdo con lo previsto por el artículo 40 del TUO del Código Tributario bajo el supuesto referido que las normas que regulan el impuesto a la renta solo regulan la compensación automática del saldo a favor del citado impuesto vinculado a la cancelación de anticipos del referido impuesto, por lo que dicha normativa no excluye la posibilidad de utilizar el saldo a favor del impuesto a la renta para cancelar bajo el supuesto de compensación a solicitud de parte, otras deudas tributarias.

3.1.4 Posición del Poder Judicial

Cabe resaltar sentencias vinculantes al tema por tratar que nos manifiesta la posición del Poder Judicial más reflexiva en cuanto a la aplicación de la compensación, como es el caso de la Sentencia de Casación N° 12878-2014 que señaló que si el contribuyente solicita la compensación de su deuda tributaria por impuesto distinto como lo es el ITAN con el saldo a favor del impuesto a la renta, la administración debe proceder a efectuarla

si se cumplen los requisitos señalados en el artículo 40 del TUO del Código Tributario (periodo no prescrito, mismo órgano recaudador y misma entidad).

Esto evidencia que el sustento del análisis de esta instancia es que se cumpla los requisitos que por ley se exige en cuanto a la materialización de la compensación, situación que se cumple sobre créditos como el Saldo a Favor del Impuesto a la Renta y los pagos de ITAN, tanto que considera que procede que el contribuyente a solicitud de parte pueda compensar las cuotas del ITAN con el saldo a favor del impuesto a la renta.

De la misma forma, ocurre en lo resuelto en la Sentencia de Casación N° 14133-2014, en la cual se analiza las causales invocadas por la administración tributaria sobre la interpretación errónea del artículo 40 del TUO del Código Tributario y artículos 87 y 88 de la LIR, demanda que quedó desestimada por la aala debido que el criterio adoptado fue el considerar que la norma no prohíbe que el contribuyente pueda solicitar una compensación de los saldos a su favor, con las deudas que coexistan en ese momento, a efectos de extinguir una deuda pendiente, por lo que no restringe solo a los pagos por concepto del impuesto a la renta, sino también a otras deudas tributarias, siempre que la administración se encargue de comprobar, verificar y/o fiscalizar el mencionado saldo a favor.

Por ello, después de dos años con la Sentencia de Casación N° 3727-2016, corrobora la posición manifestada en las anteriores casaciones al mantener su criterio de que carece de sustento lo señalado por la administración tributaria en el sentido que, al haber ejercido el contribuyente su opción de la compensación automática para compensar su saldo a favor contra futuros pagos a cuenta del impuesto a la renta, ya no puede solicitar otro tipo de compensación del mismo saldo a favor para otros impuestos. Sobre lo manifestado por la administración sobre lo señalado los artículos 87° de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 55° de su Reglamento¹¹, estos no desprenden explícitamente prohibición alguna que refiera que el contribuyente esté impedido de utilizar el saldo a favor originado por el impuesto a la renta para compensar el pago de otro impuesto como la deuda del ITAN.

¹¹ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF publicado el 21 de setiembre de 1994. y actualizado al 21 de abril de 2020, fecha de publicación del Decreto Supremo N.° 086-2020-EF

Considera que el contribuyente se encuentra habilitado para efectuar dicha compensación y se invoca el principio de Legalidad. En el caso de los administrados, lo que no está prohibido, está permitido, criterio que consideramos nuevo ya que invocar un principio constitucional nos manifiesta que la posición de esta instancia es evaluar los límites de la potestad tributaria del Estado frente a los derechos de los contribuyentes que en el ámbito tributario se busca que se garantice o salvaguarde los derechos de los contribuyentes como el derecho de propiedad.

3.1.5 ¿Es posible aplicar el criterio vertido en la RTF N° 08679-3-2019 en los montos no compensados del ITAN?

Debemos empezar diciendo que esta RTF hace mención que procede de una acumulación de procedimientos tramitados en varios expedientes que guardan relación entre sí, por lo que el tema en discusión es si procede la compensación del saldo a favor del Impuesto a la Renta contra deudas por el Impuesto General a las Ventas y pagos de cuotas de ITAN siendo la posición de la administración restrictiva al declararse improcedente.

Por lo que este tribunal hace una evaluación del fondo materia por resolver, en el que señala que, en consideración a los criterios establecidos en las RTF N° 03725-5-2006 y 07754-7-2008, es necesario verificar previamente los requisitos que materializan la compensación como una forma de extinción y tener en cuenta que tanto la deuda como el crédito son administrados por el mismo órgano administrador del tributo, cuya recaudación es considerada como ingresos de una misma entidad que, en este caso, se cumple al ser Sunat quien administra y recauda como parte de sus ingresos de tesoro público.

Asimismo, la Sunat, como argumento de defensa, señaló que el segundo párrafo (del artículo 87 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y el numeral 4 del artículo 55 de su Reglamento) no es posible una compensación automática del saldo a favor del Impuesto a la Renta con deudas distintas a los pagos a cuenta de dicho impuesto; sin embargo, para este tribunal, este argumento no implica una prohibición para que, a solicitud de parte, la administración efectúe la referida compensación, conforme con lo previsto por el artículo 40 del Código Tributario, el cual se encuentra conforme con el

procedimiento establecido mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 y que fue propuesto para ser declarado como criterio recurrente.

Por lo evaluado, el tribunal, siguiendo su procedimiento correspondiente mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2019-35, dispuso que el siguiente criterio, al ser recurrente y vinculante, corresponde que sea recogido como una resolución que constituya una jurisprudencia de observancia obligatoria, y dispone, así, el siguiente criterio de si bien el deudor tributario no puede efectuar la compensación automática del Saldo a Favor del Impuesto a la Renta con deudas distintas a los pagos a cuenta de dicho impuesto, ello no implica una prohibición para que, a solicitud de parte, la administración efectúe la referida compensación, conforme con lo previsto por el artículo 40 del Código Tributario.

Entendiéndose esto, los montos no compensados no tendrían alguna restricción respecto de la posibilidad de que puedan ser compensados con otras deudas, a través de una compensación a solicitud de parte, siempre que correspondan a periodos no prescritos mientras las deudas tributarias por otros tributos este válidamente exigible.

Asimismo, este análisis se complementa teniendo en cuenta lo indicado por la Sala Suprema, que ni el artículo 87° de la LIR ni el artículo 55° del Reglamento de la LIR señalan alguna prohibición expresa que impida utilizar el saldo a favor originado por el impuesto a la renta para compensar el pago de otro impuesto como la deuda del ITAN e, incluso, que se tomó en consideración el principio de legalidad, en el caso de los administrados, lo que no está prohibido, está permitido.

Por lo tanto, podemos concluir que los pagos no compensados del ITAN cumplen con el criterio señalado por el Tribunal Fiscal y tienen en cuenta que los requisitos mencionados en el artículo 40° del TUO del Código Tributario se deban cumplir para ser considerado materia de compensación, tales como que la deuda y crédito coexistan, correspondan a periodos no prescritos, sean administrados por el mismo órgano administrador y su recaudación constituya ingresos de una misma entidad; por ello, consideramos que estos montos no aplicados del ITAN sí cumplen con esta exigencia.

Así también, si evaluamos desde una perspectiva de la norma que regula el ITAN, señala que sus pagos sean reconocidos como crédito, radica en que lo efectivamente pagado se dé al vencimiento o presentación de la declaración que regulariza anualmente

el impuesto a la renta; por lo tanto, no prohíbe que, mientras se cumpla lo señalado, estos sean tramitados bajo la forma de una compensación a solicitud de parte que restituiría, de alguna manera, la razón de ser de este impuesto fue creado bajo una manifestación del deber de contribuir a los gastos públicos; pero si lo vemos desde un sistema tributario justo no se le debe privar al contribuyente que estos saldos no compensados una vez aplicado lo establecido por ley, se le garantice su derecho de que sean reconocidos como créditos materia de compensación contra otras deudas tributarias.

3.2 El Saldo a favor del IGV como *crédito por tributo* y la posibilidad de compensarlo con otras deudas tributarias

En el presente apartado, se realizará un análisis del saldo a favor del IGV, así como de la posibilidad o no de la compensación de este con deudas tributarias distintas de dicho impuesto que abarca, para ello, la naturaleza del IGV y el crédito fiscal, así como su regulación en la normatividad vigente.

3.2.1 Naturaleza del Impuesto General a las Ventas (IGV)

El Impuesto General a las Ventas es un impuesto plurifásico estructurado con base en la técnica del valor agregado bajo el método de deducción sobre base financiera en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el periodo, y adopta el sistema de impuesto contra impuesto, es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas) (Bravo, 2018, p. 17).

Así pues, el impuesto general a las ventas es un gravamen indirecto sobre el consumo, cuya estructura evita los efectos de piramidación y acumulación, facilita el control por parte de la administración tributaria sin producir distorsión económica respecto de la estructura de producción y distribución, lo que propende en la neutralidad del impuesto (Bravo, 2018, pp. 17-18).

Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1374-3-2000 de fecha 20 de diciembre de 2000 destaca las características técnico-administrativas de este impuesto:

- a) Impuesto plurifásico: en función de la totalidad de transferencias de bienes y servicios dentro de la cadena de producción y comercialización.
- b) Impuesto no acumulativo: la incidencia económica del impuesto en una etapa anterior no se traslada a la subsiguiente como parte del costo, evitándose el efecto cascada o efecto acumulativo del impuesto (impuesto sobre impuesto previamente pagado).
- c) Valor agregado sobre base financiera: el valor agregado se obtiene confrontando el total de ventas contra el total de compras de un mismo periodo, no interesando que las ventas correspondan a la producción del periodo ni que las compras se hayan incorporado o no en el ciclo productivo de dicho periodo, basta que financieramente se hayan producido las ventas y compras, a los efectos de obtener el valor agregado.
- d) Base financiera de impuesto contra impuesto: se detrae del impuesto de las ventas de un periodo, el impuesto de las compras de dicho periodo (Villanueva, 2014, pp. 24-25)

Así, el impuesto general a las ventas es un impuesto de naturaleza indirecta, el mismo que a través de los métodos y sistemas establecidos por el legislador, descritos en los párrafos precedentes, tiene como objeto de gravamen el consumo.

3.2.1.1 El Impuesto General a las Ventas a lo largo de la cadena de valor

El funcionamiento del Impuesto General a las Ventas (IGV) o del Impuesto al Valor Agregado o sobre el Valor Añadido (IVA) (como es conocido en otras jurisdicciones del mundo) se esclarece aun más cuando se observa cómo se comporta a lo largo de la cadena de valor.

En tal sentido, en cuanto a la regulación española se refiere, se tiene que en la aplicación del impuesto por los empresarios o profesionales se pueden distinguir dos aspectos:

- 1.º Por sus ventas o prestaciones de servicios repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.

2.º Por sus adquisiciones soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de este el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo.

Si el resultado es positivo debe ingresarse en el Tesoro. Si es negativo, con carácter general, se compensa en las autoliquidaciones siguientes. (Manual Práctico del Impuesto Sobre el Valor Añadido, 2017, p. 12)

Del mismo modo, de acuerdo con Ferreiro (2010), el IVA se exige en todos los actos de tráfico de bien, pero se toma como base solamente el valor añadido en cada una de estas fases y se utiliza el mecanismo de deducción cuota a cuota. Se a modo de ejemplo lo siguiente: un fabricante de paño vende por 1000 y cobra al fabricante de trajes 1000 más 100, e ingresa las 100 en el Tesoro. El fabricante de trajes cobra 2000 más 200, pero no ingresa 200 en el Tesoro, sino que de estas 200 deduce 100 (el IVA soportado en su compra al fabricante del paño). El mayorista cobra 3000 más 300 menos 200 (el IVA soportado en su compra al fabricante de trajes). El minorista, en fin, cobra al consumidor final 4000 más 400, pero ingresa 400 menos 300 (el IVA soportado en su compra al mayorista). El consumidor final soporta así un tributo del 10 por ciento del precio final del traje y Hacienda habrá ingresado el 10 por ciento del *valor añadido* en cada fase por un importe total de 400 (pp. 126-127).

De igual forma, otro ejemplo acerca de un producto industrial cuya cadena de producción se inicia con la venta de materias primas y termina con la venta al consumidor final asumiendo, para efectos prácticos, que el empresario que vende las materias primas no ha soportado el IVA y la tasa aplicada es del 21 %, en la que se visualiza así la mecánica del impuesto de modo ilustrativo.

Tabla 3.1

Manifestación del funcionamiento del IVA

	Precio sin impuesto	IVA repercutido (21%)	Precio de venta	IVA soportado	IVA a ingresar
Materias primas	100	21	121	0	$21 - 0 = 21$
Transformación	200	42	242	21	$42 - 21 = 21$
Mayorista	400	84	484	42	$84 - 42 = 42$
Venta por minorista	500	105	605	84	$105 - 84 = 21$
TOTAL					105

Fuente: Manual Práctico del Impuesto Sobre el Valor Añadido, 2017, p. 13.

Con respecto de los ejemplos dados, se aprecia entonces cómo se manifiesta el funcionamiento del impuesto, desde la etapa de producción con la venta de una materia prima, pasando por su transformación hasta que culmina con la venta de un producto elaborado a un consumidor final, siendo este último el que realmente soporta la carga impositiva y los empresarios los encargados de abonarla al fisco.

Este diseño del impuesto, por el cual se va gravando en cada etapa de la cadena productiva, y distributiva de bienes y servicios, revela también por qué se considera al IGV como un tributo de fácil recaudación, esto es no solo para el fisco peruano, sino para todos los demás estados en general. Es claro que a los gobiernos les resulta más eficaz establecer un impuesto que recaiga en un gran número de contribuyentes (pues estos vienen a estar dados por todos los consumidores finales) que únicamente en un determinado grupo de contribuyentes, pero esto va de la mano de qué tan factible es lograr que la recaudación de dicho impuesto sea sencilla. He ahí donde se aprecia que, mediante esta estructura, si bien el impuesto es asumido por los consumidores finales, son las empresas que, en cada ciclo de producción, hacen efectiva la recaudación pues estas son las encargadas de efectuar el pago del impuesto ante el fisco.

3.2.2 El derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas

Como se ha visto, este procedimiento por el cual el IGV se va añadiendo en cada proceso o ciclo productivo (desde la fase de extracción, fabricación, manufactura, distribución,

hasta llegar al último negocio del cual se servirá el consumidor final), lo que hace es reflejar la manera en que las empresas trasladan la imposición que recae sobre la venta de bienes o prestación de servicios en las distintas etapas de la cadena comercial. Así pues, por medio de este mecanismo, el impuesto pagado por las empresas en la adquisición de un bien o por la utilización de un servicio que se haya dado en alguna de las etapas productivas, puede ser deducido por estas al momento de que efectúen una venta en la siguiente fase del ciclo productivo, a esta deducción del impuesto se le conoce como crédito fiscal.

Al respecto, de acuerdo a la estructura técnica que actualmente adopta el IGV en el Perú, el crédito fiscal es el del tipo de deducciones amplias o financieras que admite la deducción del impuesto que gravó las adquisiciones de bienes de capital, servicios y gastos de la actividad, asimismo, debe deducirse en el periodo fiscal en el que se realizó la adquisición; así, este régimen impositivo propende a garantizar la neutralidad con respecto de la carga fiscal de todas las actividades económicas (Bravo, 2018, pp. 129-130).

A su vez, Villanueva (2014) sostiene que el derecho de crédito fiscal es un concepto nuclear del impuesto en cuanto a la construcción jurídica del mismo, pues materializa la neutralidad de los costos impositivos para el empresario (p.23).

Ahora bien, considerando que el propósito del impuesto es afectar económicamente el consumo final, simétricamente los consumos intermedios deben ser neutrales al impuesto, en tal sentido, la doble finalidad económica del impuesto, neutralidad para el empresario y afectación económica al consumidor final, se materializa jurídicamente a través del crédito fiscal y la traslación del impuesto (Villanueva, 2014, p.292).

Por lo tanto, se puede concluir que “el derecho al crédito fiscal se concede al sujeto del impuesto para la satisfacción de un interés típico, que consiste en el reembolso económico del impuesto pagado en razón de sus adquisiciones gravadas con el impuesto” (Villanueva, 2014, p.297).

3.2.3 Principio de neutralidad

3.2.3.1 Aspectos generales

Según Villanueva (2014), el principio económico fundamental del IGV es el de neutralidad, que en el ámbito del impuesto tiene distintas manifestaciones, otorga una cualidad única al IGV, en el sentido que los sujetos contribuyentes del impuesto no soportan su carga económica y, por otro lado, buscan que el impuesto cumpla su función sin interferir en las decisiones de los agentes económicos (p. 19-20).

En tal sentido, el principio de neutralidad actúa como un principio concretizador del principio de capacidad contributiva y garantiza, a través del derecho al crédito fiscal, que el IGV sea neutral para el empresario y permite la traslación del impuesto; de esta manera, el principio de neutralidad es un principio constitucional implícito, que se desgaja del propio principio de capacidad contributiva, que actúa como un subprincipio que permite alcanzar la riqueza seleccionada para la respectiva imposición. De esta forma, constituye un mecanismo que garantiza que el IGV no afecte a la capacidad contributiva de los empresarios, por cuanto no son estos los que realizarán los actos de consumo (Bravo, 2018, p. 22).

Se tiene así dos posiciones que se complementan; por un lado, la neutralidad catalogada como un principio económico, pues se relaciona directamente con las transacciones comerciales que se realizan en el giro de un negocio en la medida que su no cumplimiento incidiría en las decisiones adoptadas por los agentes económicos y, por otro, como un principio constitucional implícito al tener vinculación con el principio de capacidad contributiva en el sentido de ser parte de este y cuyo fin es el correcto gravamen de acuerdo al consumo como manifestación de riqueza. Por lo tanto, bajo cualquier posición, el principio de neutralidad es uno de los principios más relevantes que caracteriza y contribuye a la razón de ser del IGV.

3.2.3.2 Manifestación de la neutralidad en la aplicación del Impuesto General a las Ventas

La manifestación del principio de neutralidad se evidencia en tres conceptos diferentes en el funcionamiento del IGV:

1. El empresario no asume costo económico por concepto de IGV. Este es un impuesto que no impacta económicamente en los márgenes de utilidad de las compañías.
2. Las decisiones de consumo de los bienes y servicios no deben estar influidas por la carga impositiva, por lo que se trata de gravar toda circulación de riqueza en el mercado.
3. Igualdad de trato impositivo entre el consumo interno e internacional de bienes y servicios. De modo que cualquier impuesto que afecte el consumo de bienes y servicios en el mercado interno se debe replicar para los provenientes del extranjero hacia el mercado interno. (Villanueva, 2014, pp. 20-21)

Como se puede apreciar, la neutralidad rige en la funcionalidad del IGV, que garantiza su correcta aplicación pues de otro modo perdería su esencia y, por ende, terminaría afectando a quienes no estaba dirigido, es decir, la carga la asumiría el empresario en lugar del usuario final del bien o servicio comercializado. Es, justamente, por medio del crédito fiscal que el impuesto puede ser trasladado, lo cual imposibilita su consideración como parte del costo y, por tanto, no influye en las decisiones que deban tomar los empresarios.

3.2.4 Regulación vigente del Impuesto General a las Ventas

Habiéndose comprendido lo concerniente al impuesto al valor agregado, la deducción del impuesto soportado o crédito fiscal y el principio intrínseco a tal impuesto (neutralidad), corresponde evaluar los artículos pertinentes del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo¹² (TUO de la Ley del IGV e ISC), que regulan el IGV, el crédito fiscal y el saldo a favor de dicho impuesto.

En ese sentido, las operaciones gravadas con el IGV se encuentran establecidas en el artículo 1° mientras que lo relacionado a los sujetos del impuesto (contribuyentes que desarrollen actividad empresarial), en el artículo 9°, y una referencia a los incididos

¹² Texto actualizado al 12.12.2019 aprobado por Decreto Supremo N° 024-2019-EF.

económicamente (contribuyentes como consumidores finales), en el penúltimo párrafo del artículo 38°.

Por su parte, el artículo 11° hace mención al crédito fiscal, en el que señala que este se deduce del impuesto bruto de cada período, en el que determina así el impuesto por pagar mensualmente, en tanto que, en los artículos 18° y 19°, se detallan los requisitos sustanciales y formales, respectivamente, por cumplirse a efectos de ejercer el derecho al crédito fiscal.

En virtud de lo contemplado en los artículos citados en el párrafo anterior, se puede señalar, de manera sucinta, que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en los comprobantes de pagos por operaciones de compra que se encuentren anotados debidamente por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras y cuya deducción mensual del impuesto bruto permite determinar el impuesto por pagar a ser presentado mediante declaración jurada de acuerdo con lo previsto en el artículo 29°.

Finalmente, en el artículo 25° denominado crédito fiscal mayor al impuesto bruto, se establece que si en un mes determinado el monto del crédito fiscal es mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto, el cual se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

Vemos pues cómo nuestra normatividad tributaria recoge todos aquellos conceptos tratados preliminarmente; sin embargo, es respecto de este último artículo referido al saldo a favor del IGV que conviene conocer de manera adicional el análisis dado por las autoridades administrativas tributarias.

3.2.5 Pronunciamientos de la administración tributaria y Tribunal Fiscal en torno al saldo a favor del Impuesto General a las Ventas

La opinión de la administración tributaria, respecto del saldo a favor del IGV regulado en el artículo 25° del TUO de la Ley del IGV e ISC, se encuentra recogida en los informes N° 031-2002-SUNAT/K00000 y N° 311-2003-SUNAT/2B0000, de fechas 23 de enero de 2002 y 11 de noviembre de 2003 respectivamente.

En el primero de ellos, ante la consulta relacionada al arrastre automático del saldo a favor del IGV, en el sentido de si puede dejar de aplicarse contra el impuesto de los

períodos siguientes, se sostiene que de la norma fluye que el saldo a favor del IGV debe aplicarse, necesariamente, como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo, sin estar permitido dejar de utilizarlo en algún mes para aplicarlo en otro posterior.

De igual manera, en el segundo informe, se plantea que, de existir un remanente del crédito fiscal, luego de aplicarse al impuesto bruto (para el cálculo mensual del impuesto por pagar), el mismo constituye un saldo a favor del sujeto del impuesto que debe ser arrastrado a los períodos siguientes hasta agotarlo.

Pues bien, con estos dos informes, la administración tributaria ratifica la idea de que el saldo a favor del IGV únicamente debe ser utilizado de manera ininterrumpida mediante su arrastre hasta su extinción. Esta posición parece haber sido tomada de la jurisprudencia que por ese entonces ya existía al respecto.

Sobre el particular, la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 918-3-97 de fecha 30 de octubre de 1997 señala que, de la redacción del artículo 25° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el legislador ha hecho uso de la expresión imperativa *se aplicará*, la cual impide cualquier actuación discrecional por parte de los contribuyentes y obliga a su vez a la administración a la determinación del impuesto de acuerdo con lo establecido en el referido dispositivo.

En esa misma línea, el Tribunal Fiscal dilucidó que el saldo a favor del IGV declarado en un determinado periodo debe aplicarse obligatoriamente en la declaración jurada del mes siguiente, aunque el contribuyente no lo haya consignado como tal en el mes en que debía hacerlo (RTF N° 269-4-2001, 2001).

Lo expuesto permite apreciar el enfoque formulado por el referido órgano colegiado, el que se encuentra orientado a afirmar que, cuando en la norma pertinente se señala que el saldo *se aplicará*, está denotando una exigencia u obligación por ser cumplida que limita la potestad del contribuyente de utilizar ese saldo a favor del IGV a su elección.¹³

¹³ Mismo criterio que fuera recogido posteriormente en las RTF N° 10027-5-2001, 4785-5-2003, 15-5-2004, 2688-1-2005, entre otras.

3.2.6 ¿Es el saldo a favor del IGV un crédito por tributo y puede compensarse en virtud al artículo 40° del Código Tributario?

A la luz de los argumentos esgrimidos por las autoridades administrativas, amerita realizarse una interpretación concienzuda del artículo 25° del TUO de la Ley del IGV e ISC y desmenuzar los conceptos clave contenidos en él a fin de establecer la naturaleza del saldo a favor del IGV y, por ende, si es materia de compensación.

3.2.6.1 El saldo a favor del IGV: un crédito por tributo

El artículo que se comenta señala que el saldo a favor del sujeto del impuesto, vale decir, el saldo a favor del IGV se aplicará como *crédito fiscal*. Aquí, cabe precisar que, como ya se ha señalado, el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado por separado en un comprobante de pago anotado en el respectivo Registro de Compras¹⁴ cuya deducción del impuesto bruto sirve para determinar el impuesto por pagar o no, vía declaración jurada de periodicidad mensual.

En esa línea, señalar que el saldo a favor del IGV es un crédito fiscal es errado pues aquel es consecuencia de un exceso de este (cuando el crédito fiscal es mayor que el impuesto bruto o débito fiscal), es decir, el crédito fiscal se encuentra en una fase anterior previa a la determinación de un posible saldo a favor del IGV, por lo que el hecho de que el saldo a favor del IGV provenga del crédito fiscal no justifica que nuevamente sea catalogado como tal¹⁵.

En tal sentido, el saldo a favor del IGV no es un crédito fiscal en sí, sino que viene a ser un crédito por tributo pues, como se ha desarrollado, el IGV no tiene como fin gravar al contribuyente que realiza actividad empresarial, sino solo es un medio para llegar a los reales contribuyentes que son los consumidores finales, de no encontrarse el impuesto estructurado de esa forma, se estaría transgrediendo el principio de neutralidad.

¹⁴ Previo cumplimiento de los requisitos estipulados en los artículos 18° y 19° del TUO de la Ley del IGV e ISC.

¹⁵ Nótese que lo que se conoce en nuestro ordenamiento jurídico como débito y crédito fiscal es lo que, en otras legislaciones, como la española, denominan impuesto repercutido y soportado, respectivamente.

Lo descrito se encuentra acorde con lo regulado en el último párrafo del artículo 40° del Código Tributario al indicar que son créditos por tributos cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias¹⁶, además de que el saldo a favor del IGV es administrado por el mismo órgano administrador y su recaudación constituye ingreso de una misma entidad de conformidad con el primer párrafo del mismo dispositivo legal.

Se suma a ello, otorgándole aún más la calidad de crédito como tal, el hecho que reúne los requisitos contemplados en el Código Civil de ser un crédito líquido (definido en su cuantía y documentado), fungible (pues los tributos tienen la característica de ser prestaciones pecuniarias) y exigible (por cuanto es determinado mediante declaración jurada sujeto a vencimiento).

Por consiguiente, podemos afirmar que el saldo a favor de IGV constituye un crédito por tributo no solo por su propia naturaleza y finalidad, sino por encontrarse enmarcado dentro de los presupuestos contemplados en las normas tributarias pertinentes y cuyo reconocimiento va en línea además con la doctrina civil.

3.2.6.2 Compensación del saldo a favor del IGV

Teniendo sentado que el saldo a favor del IGV es un crédito por tributo, corresponde analizar otro concepto importante dentro del artículo 25° del TUO de la Ley del IGV e ISC y que ha sido objeto de pronunciamiento por parte de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal.

Al respecto, la referida norma señala que el saldo a favor del IGV *se aplicará* en los meses siguientes hasta agotarlo. A tal efecto, resulta importante realizar dos precisiones: la primera, relacionada al término utilizado y la segunda, al carácter imperativo que podría desprenderse de esa sentencia.

En lo que atañe a la primera precisión, el que en la norma se emplee el término aplicar¹⁷ no exime que se le dé la interpretación correcta que es la de compensar pues,

¹⁶ Como en el presente caso al estar regulado en el TUO de la Ley del IGV e ISC.

¹⁷ De las definiciones dadas por la Real Academia Española, las siguientes se ajustan más al contexto: “Poner algo sobre otra cosa o en contacto de otra cosa” y “Destinar, adjudicar, asignar”

como se desarrollara en el primer capítulo, la compensación es una forma de extinción de dos obligaciones que tienen por objeto prestaciones (deuda y crédito simultáneamente) hasta donde alcance la menor de ellas y, en este caso, lo que se pretende es extinguir el IGV por pagar (deuda tributaria) con el saldo a favor del IGV (crédito tributario).

Se trata entonces de una cuestión nominal, el legislador puede no haber usado la técnica más adecuada para describir la acción, pero se evidencia que el término aplicar en realidad se refiere a compensar.

Ahora bien, en cuanto a la segunda precisión, hemos visto que la posición tanto de la administración tributaria como del Tribunal Fiscal es que, al ser dicha expresión de orden imperativa, no deja lugar para otro tipo de actuaciones por parte de los contribuyentes, con lo cual se estaría impidiendo la utilización del saldo a favor del IGV como crédito compensable con otras deudas tributarias; no obstante, al haberse concluido del análisis realizado que cuando en la norma se señala que el saldo a favor del IGV *se aplicará*, realmente se está refiriendo a *se compensará*, indudablemente está recogiendo una de las formas de compensación reguladas en el Código Tributario, esto es, la compensación automática, al encontrarse establecida por ley (de acuerdo a la propia regulación del TUO de la Ley del IGV e ISC).

Por lo tanto, resulta totalmente válido que, conforme al artículo 40° del Código Tributario de no poder efectuarse la compensación automática del saldo a favor del IGV con deudas distintas al IGV, pueda realizarse la compensación a solicitud de parte, lo cual se encuentra en sintonía con los razonamientos vertidos en la RTF N° 8679-3-2019 de observancia obligatoria así como en la Sentencia de Casación N° 3727-2016, como se mencionaran para el caso del ITAN, y puntualiza que, en virtud al principio de legalidad, lo que no está prohibido, está permitido.

En consecuencia, podemos concluir que la compensación del saldo a favor del IGV, como crédito por tributo con otras deudas tributarias, contribuye a fortalecer el principio de neutralidad, puesto que, de esa forma, el contribuyente que realiza actividad empresarial va a poder hacer uso del crédito de un tributo que en estricto no está destinado a afectarlo, además, refuerza el principio de justicia en el que se basa la institución de la compensación por cuanto si un contribuyente tiene una deuda tributaria ante el fisco, resulta justo que pueda compensarla con su crédito tributario al ser, al mismo tiempo,

acreedor de la administración tributaria, máximo si dicho crédito cumple, a todas luces, con las condiciones para ser compensable.



CONCLUSIONES

- La compensación busca garantizar y simplificar la extinción de dos obligaciones recíprocas, dado que cada una de las partes cancela su deuda con su propio crédito sin que medie, para ello, desplazamiento de dinero.
- La doctrina civil establece el cumplimiento de ciertos requisitos para el funcionamiento de la compensación, entre los que se encuentra que las obligaciones sean recíprocas, de prestaciones fungibles, exigibles, líquidas y expeditas desde que hayan sido opuestas la una a la otra.
- El Código Tributario admite la compensación de deudas y créditos tributarios entre los contribuyentes (particulares) y las administraciones tributarias (el Estado) en virtud de la salvedad establecida en el Código Civil.
- Los cambios en el Código Tributario a lo largo del tiempo acerca de la compensación revelan cómo se pasó de prescindirse de algunos requisitos que de cierta forma garantizaban igualdad de condiciones entre las partes (crédito por tributo líquido y exigible) a incluirse cierto requisito que reduce las opciones del contribuyente de hacer efectivo ese mecanismo de extinción de obligaciones (crédito cuya recaudación sea ingreso de una misma entidad).
- Los montos no compensados del ITAN, toda vez que constituyen crédito al cumplir con los requisitos establecidos en la propia ley que la regula como en el artículo 40° del TUO del Código Tributario, no deben limitarse a que solo sean materia de devolución, sino también de compensación con otras deudas tributarias.
- El IGV está diseñado para que no haya efecto de carga impositiva alguna en el empresario que se encuentra obligado de abonar al fisco lo que resulte de sus transacciones comerciales, pues aquel impuesto que este soporta al momento de adquirir bienes o servicios como parte de la operatividad de su negocio se deduce del impuesto que posteriormente repercute en la venta o prestación de servicios a sus clientes.

- El principio de neutralidad en el IGV se manifiesta en el hecho de que este impuesto no tiene como fin recaer en las compañías, el incido económico es el consumidor final, es decir, todos nosotros como ciudadanos de a pie, por ello se sostiene que el gravamen del impuesto no genera una repercusión en los costos de la empresa.
- La *obligatoriedad* de utilizar el saldo a favor del IGV en los meses siguientes a la que se refiere el artículo 25° del TUO de la Ley del IGV e ISC es únicamente para la compensación automática, sin impedir la compensación a solicitud de parte de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40° del Código Tributario, lo cual no contraviene lo señalado en la referida norma legal especial.
- Tanto para la casuística desarrollada del ITAN como para la del saldo a favor del IGV, les es extensivo lo determinado en la jurisprudencia de observancia obligatoria de la RTF N° 8679-3-2019, por cuanto dichos créditos tributarios pueden ser compensados con otras deudas tributarias.
- Las posiciones de la administración tributaria basadas generalmente en una interpretación literal de la norma vendrían a ser una traba a los fines de la compensación.
- Se debe considerar que la aplicación del principio de legalidad citado en la Sentencia de Casación N° 3727-2016 del Poder Judicial como parte de la motivación que sustenta el criterio adoptado de que se pueda compensar créditos como es el caso del saldo a favor del impuesto a la renta contra otras deudas tributarias, pone de manifiesto una clara posición de que existe la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica y evitar cuestionamientos referentes a la compensación como forma de extinción de obligaciones tributarias.

RECOMENDACIONES

A continuación, ensayamos las siguientes recomendaciones:

- La compensación a solicitud de parte no debiera ser la única salida ante una posible improcedencia de la compensación automática como se ha apreciado en los casos evaluados. Correspondería a la administración tributaria establecer los mecanismos necesarios para, por esa misma forma de compensación automática, sea factible su ejecución o, de lo contrario, establecer criterios uniformes para que se propenda a que sea ella quien resuelva los casos, así evitarse de trámites provenientes de las solicitudes de parte.
- Resulta conveniente establecer hasta qué punto se requiere recurrir al Código Tributario como norma marco general para complementar lo señalado en las normas especiales de manera supletoria, puesto que la idea es que estas recojan claramente los diferentes supuestos relacionados a la compensación.
- En situaciones como las que venimos atravesando actualmente ante un estado de emergencia que impacta en la economía de un país, se acentúa más la necesidad de que la administración tributaria establezca bien sus criterios para que se efectivice apropiadamente la compensación de créditos con deudas tributarias ya que, como ya se ha indicado antes, esta simplifica la extinción de las obligaciones al evitar el desplazamiento de dinero, lo que hace primar, de esta manera, el principio de justicia del contribuyente frente al Estado.

REFERENCIAS

- Agencia Tributaria Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017) *Manual Práctico Impuesto sobre el Valor Añadido*. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/I.V.A./Manual_IVA_2017.pdf
- Báez A. y Ruiz V. (2000) La compensación de créditos y deudas tributarias a través del mecanismo de cuenta corriente. *Estudios Financieros* 211
- Bravo Cucci, J. (2010). *Fundamentos de derecho tributario*. Jurista editores.
- Bravo Cucci, J. (2018) *Teoría sobre la Imposición al Valor Agregado*. Palestra Editores.
- Cabanellas de Torres, G. (1993). *Diccionario Jurídico Elemental*. Ed. Heliasta S.R.L, (11)
- Castillo Freyre, M. (2017). *Derecho de las obligaciones*. Fondo Editorial PUCP <https://books.google.com.pe/books?id=06DNDwAAQBAJ&lpg=PP1&dq=mario%20castillo%20freyre&pg=PT12#v=onepage&q=mario%20castillo%20freyre&f=false>
- Carta N° 11-2012-SUNAT/2000. (2012) SUNAT. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/c011-2012.pdf>
- Cazeaux P.& Trigo Represas, F. (1986). *Compendio de derecho de las obligaciones*. Librería Editora Platense.
- Decreto Legislativo N° 187, normas modificatorias al Código Tributario. (15 de junio de 1981). http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Legislativo N° 295, Código Civil (25 de julio de 1984) <http://spij.minjus.gob.pe/notificacion/guias/CODIGO-CIVIL.pdf>
- Decreto Legislativo N° 502, sustituyen el texto de varios artículos del Código Tributario - Principios Generales. (01 de diciembre de 1988). http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Legislativo N° 816, aprueban el Código Tributario. (21 de abril de 1996). http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Legislativo N° 953, Modifican artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias. (05 de febrero de 2004). http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

- Decreto Legislativo N° 981, Modifican artículos del texto único ordenado del código tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias. (15 de marzo de 2007).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Legislativo N° 776, Ley de Tributación Municipal. (31 de diciembre de 1993). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica:
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Ley N° 25859, aprueban el nuevo Texto del Código Tributario. (24 de noviembre de 1992).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Supremo N° 263-H, decreto supremo por el que se dispone la edición oficial del Código Tributario – Principios Generales. (12 de agosto de 1966).
<https://es.scribd.com/document/386367159/CODIGO-TRIBUTARIO-1966>
- Decreto Supremo N° 135-99-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (19 de agosto de 1999).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. (22 de junio de 2013).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Texto actualizado a la fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 1488 (10 de mayo de 2020).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Supremo N° 055-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Texto actualizado, fecha de publicación de la Ley N.° 30641 (17 de agosto de 2017).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Supremo N° 025-2005-EF, Aprueban Reglamento del Impuesto Temporal a los Activos Netos. (16 de febrero de 2005).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Durán Rojo, L y Mejía Acosta, M. (2014). *Impuesto Temporal a los Activos Netos 2014*. AELE, (1era ed.).
- Ferreiro Lapatza, J (2010) *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario - Primera Parte (Derecho Financiero)*. Marcial Pons.
- Gutierrez Camacho W. (2003). *Código Civil comentado por los 100 mejores especialistas: Tomo VI Derecho de obligaciones*. Gaceta Jurídica.

<https://andrescusi.files.wordpress.com/2020/06/codigo-civil-comentado-tomo-vi.pdf>

Hernandez, L. (1993). *La Compensación en el Código Tributario Peruano Vigente*. THĒMIS-Revista De Derecho.

Informe N° 031-2002-SUNAT/K00000 (Lima). (23 de enero de 2002). SUNAT
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i0312002.htm>

Informe N° 311-2003-SUNAT/2B0000 (Lima). (11 de noviembre de 2003). SUNAT
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3112003.htm>

Informe N° 235-2005-SUNAT/2B000. (28 de setiembre de 2005) SUNAT.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2352005.htm>

Informe N° 34-2007-SUNAT/2B0000. (21 de febrero de 2007) SUNAT.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0342007.htm>

Informe N° 106-2011-SUNAT/2B0000. (19 de setiembre de 2011) SUNAT.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i106-2011.pdf>

Ley N° 27038, ley que modifica el Decreto Legislativo N° 816 - Código Tributario, y Normas Conexas. (31 de diciembre de 1998).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Ley N° 27335, Ley que modifica diversos artículos del Código Tributario y extingue sanciones tributarias. (31 de julio de 2000).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos. (21 de diciembre de 2004).
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Llambías, J. J. (1987). *Tratado de derecho civil: Obligaciones* (3.ª ed.). Editorial Perrot.

Mazeaud H., Mazeaud L. & Mazeaud J. (1978) *Lecciones de Derecho Civil: Cumplimiento, extinción y transmisión de las obligaciones* (vol. 3). Ediciones Jurídicas Europa-América.

O'Callaghan Muñoz, X. (2012). *Compendio de derecho civil: Tomo II Derecho de Obligaciones* (1.ª ed.). Centro de Estudios Ramón Areces.

Pacci, A. (2009). *Introducción al Derecho Tributario*.

Palacio Pimentel, H. (2002). *Las obligaciones en el derecho civil peruano* (4.ª ed.). Editorial Huallaga.

Pont Clement, J. (1993). *El pago fraccionado de los tributos*, IEF Marcial Pons, 1993, 69

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 05409-2-2004 (27 de julio de 2004). Tribunal Fiscal: Sala 4.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_05409.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 918-3-97 (Lima). (30 de octubre de 1997). Tribunal Fiscal: Sala 3.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/3/1997_3_0918.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 269-4-2001 (Lima). (6 de marzo de 2001). Tribunal Fiscal: Sala 4.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/4/2001_4_0269.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 10027-5-2001 (Lima). (19 de diciembre de 2001). Tribunal Fiscal: Sala 5.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_10027.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 4785-5-2003 (Lima). (22 de agosto de 2003). Tribunal Fiscal: Sala 5.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_04785.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 15-5-2004 (Lima). (7 de enero de 2004). Tribunal Fiscal: Sala 5.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_00015.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 2688-1-2005 (Lima). (29 de abril de 2005). Tribunal Fiscal: Sala 1.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_02688.pdf
- Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT. SUNAT.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2007/175.htm>
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1177-1-98 (Lima). (23 de diciembre de 1998). Tribunal Fiscal: Sala 1
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/1/1998_1_1177.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 08679-3-2019 (Lima). (26 de setiembre de 2019). Tribunal Fiscal: Sala 3
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_08679.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 12598-8-2011 (2011). (22 de julio de 2011). Tribunal Fiscal: Sala 8

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_12598.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 4756-2-2009 (2009). (21 de mayo de 2009). Tribunal Fiscal: Sala 2

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/2/2009_2_04756.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03725-5-2006 (2006). (11 de julio de 2006). Tribunal Fiscal: Sala 5

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_03725.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 07754-7-2008 (2008). (11 de julio de 2006). Tribunal Fiscal: Sala 7

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/7/2008_7_07754.pdf

Casación N° 14133-2014 (Lima). (30 de enero de 2017). Corte Suprema de Justicia: Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema.

<https://es.scribd.com/document/346692068/Casacion-N-14133-2014-Lima>

Casación N° 3727-2016 (Lima). (30 de abril de 2019). Corte Suprema de Justicia: Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema.

<https://es.scribd.com/document/442985327/Casacion-3727-2016-lima-saldo-a-favor>

Talledo Mazú, C. (2018) *Manual del Código Tributario* (Tomo I). Ed. Economía y Finanzas S.R.L.

Tesoro, G. (1938). *Principi di diritto tributario, ci.*

Vallejo Cutti, V. (2015). *Manual de Código Tributario*. Vallejo, (1era).

Villanueva Gutierrez, W. (2014) *Tratado del IGV - Regímenes generales y especiales* (1.^a ed.). Pacífico Editores.

BIBLIOGRAFÍA

Carranza, E. (2017). *La compensación de la deuda tributaria con deudas de naturaleza no tributaria en Lima Metropolitana, 2017*. (Tesis para Título Profesional). Repositorio institucional de la Universidad Cesar Vallejo.

<http://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/17950>

Mamani, Y. (9 de octubre de 2020). Re: La compensación del saldo a favor del impuesto a la renta contra la deuda del ITAN [Publicación en un blog]. Blog de Yanet Mamani Yupanqui.

<http://yanetmy.blogspot.com/2019/10/la-compensacion-del-saldo-favor-del.html>

Rolando y Neira (29 de abril de 2020). Compensación del saldo a favor del IR contra deudas tributarias en tiempos del COVID-19 [Publicación en un blog]. Blog de Gestión.

<https://gestion.pe/blog/agenda-legal/2020/04/compensacion-del-saldo-a-favor-del-ir-contra-deudas-tributarias-en-tiempos-del-covid-19.html/>