



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

EXPEDIENTE N° : 1490-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de marzo de 2016

VISTA la apelación interpuesta por contra las Resoluciones de Intendencia N° 0260140111437/SUNAT y 0260140111441/SUNAT de 16 de setiembre de 2014 y 0260140114867/SUNAT de 31 de octubre de 2014, emitidas por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Órdenes de Pago N° 023-001-6014075, 023-001-6081425 y 023-001-6143003 giradas por la omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a julio de 2014.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que según la Administración, adeudaba los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y abril de 2014, incumpliendo así uno de los requisitos para modificar el coeficiente aplicable a partir del periodo mayo de 2014, lo cual no resulta correcto, toda vez que canceló las citadas deudas oportunamente conforme se aprecia de las constancias de pago que adjunta a su escrito de apelación.

Que la Administración señala que las órdenes de pago impugnadas fueron emitidas al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, como resultado de la reliquidación efectuada a las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a julio de 2014, en la cual desconoció el coeficiente aplicado por el recurrente y consideró aplicable el 1.5% sobre los ingresos netos mensuales.

Que agrega que el 8 de junio de 2014 el recurrente presentó el Formulario Virtual PDT 625 N° 0750045563, no obstante a dicha fecha adeudaba los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y abril de 2014, los cuales fueron cancelados recién el 9 de setiembre de 2014, incumpliendo así con uno de los requisitos para modificar el coeficiente a partir del pago a cuenta del periodo mayo de 2014.

Que al respecto, el numeral 3 del artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de una deuda sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación, lo que procede, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, incluyendo el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente, siendo que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del periodo, los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Que conforme el último párrafo del citado artículo 78°, la orden de pago en lo pertinente tendrá los mismos requisitos que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Que el artículo 77° del referido código establece que la resolución de determinación debe ser formulada por escrito y expresará, entre otros datos: 1) el deudor tributario, 2) el tributo y el periodo al que corresponda, 3) la base imponible, 4) la tasa, 5) la cuantía del tributo y sus intereses, 6) los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria y, 7) los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que en el presente caso, las Órdenes de Pago N° 023-001-6014075, 023-001-6081425 y 023-001-6143003, de fojas 46, 80 y 160, fueron giradas por la omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a julio de 2014, por las sumas de S/.1,693.00, S/.1,677.00 y S/.1,555.00 más intereses, respectivamente, al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario y sobre la base de la



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

información consignada en las declaraciones juradas presentadas mediante Formularios Virtuales PDT 621 N° 791825322, 792693277 y 793551931.

Que de la revisión de las declaraciones juradas en referencia, de fojas 17, 53 y 97, se advierte que el recurrente consignó como bases imponibles los importes de S/.256,518.00, S/.253,604.00 y S/.235,514.00 y como impuesto resultante las sumas de S/.2,155.00, S/.2,130.00 y S/.1,978.00¹, como consecuencia de aplicar el coeficiente de 0.0084, al haber modificado éste en función a la Declaración de Modificación de Porcentaje y Coeficiente presentada mediante Formulario Virtual PDT 625 N° 0750045563, de fojas 34 a 36.

Que no obstante, de las resoluciones apeladas de fojas 43, 44, 78, 79, 109 y 110, se aprecia que la Administración reliquidó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a julio de 2014, desconociendo la modificación del coeficiente efectuada por el recurrente, al considerar que éste no se encontraba facultado para efectuar tal cambio, alegando que de acuerdo con la normatividad vigente los contribuyentes que deseen modificar la determinación de sus pagos a cuenta a partir del periodo mayo, no deben tener deuda pendiente por los pagos a cuenta de los meses de enero a abril del ejercicio, a la fecha en que se ejerza la opción de aplicar el coeficiente que resulte del estado de ganancias y pérdidas al 30 de abril, supuesto que el recurrente no cumplía por tener deuda pendiente por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero y abril de 2014, y por consiguiente aplicó al ingreso neto declarado en los periodos de mayo a julio de 2014 acotados, el 1.5%, conforme el primer párrafo del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta citada.

Que de lo expuesto se aprecia que en el presente caso, la Administración emitió las órdenes de pago impugnadas, al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario, reliquidando los pagos a cuenta determinados por el recurrente, debido a que este no habría cumplido con los presupuestos legales requeridos para la modificación de la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a través de la presentación del Formulario Virtual PDT 625

Que sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones:

- I. No corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales establecidos para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta².
- II. Corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales establecidos para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta³.

Que en atención a ello mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-07 de 12 de junio de 2015, este Tribunal ha adoptado el siguiente criterio: *"No corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales establecidos para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta"*.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"De conformidad con lo previsto por el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda pagar, dentro de los plazos previstos por el Código

¹ Efectuando el pago de dichos montos según se observa de fojas 18, 54 y 98.

² El supuesto de la propuesta considera que se ha efectuado la presentación del PDT 625 conforme con la normativa correspondiente.

³ El supuesto de la propuesta considera que se ha efectuado la presentación del PDT 625 conforme con la normativa correspondiente.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

Tributario, cuotas mensuales que se determinan conforme con los sistemas indicados por dicha norma, estos son: sistema de coeficiente y sistema de porcentaje, según corresponda.

Al respecto, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1120, el citado artículo preveía los sistemas mencionados, los que eran aplicados según lo siguiente:

- a. Coeficiente: Se fijaba la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente determinado en base al impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Asimismo, se disponía que los pagos a cuenta de los períodos de enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado en base a impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.*
- b. Porcentaje: Se fijaba la cuota aplicando un porcentaje del 2% a los ingresos netos obtenidos en el mes. Este sistema era aplicable para los períodos de enero y febrero en caso de no haberse obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior y en el caso de los demás períodos si no se había obtenido impuesto calculado en el ejercicio anterior. Así también, este sistema era aplicable en el caso de contribuyentes que inician sus actividades en el ejercicio.*

Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1120, se mantuvo este sistema (coeficiente o porcentaje, el que se redujo a 1.5%) pero se agregó una diferencia. En efecto, a partir del cambio normativo, los contribuyentes deberán hacer una comparación entre las cuotas que resulten de calcular los pagos a cuenta según uno u otro sistema y deberán abonar al fisco lo que resulte mayor⁴. En ese sentido, se pagará por concepto de pago a cuenta, como mínimo, lo que resulte de aplicar el 1.5% a los ingresos netos del mes, sistema que se mantiene luego de la modificación introducida al citado artículo 85° por la Ley N° 29999.

No obstante lo señalado, el citado artículo ha previsto la posibilidad de modificar el coeficiente o el porcentaje⁵ aplicable o incluso la de suspender los pagos a cuenta, para lo cual se disponen requisitos en sus acápites i), ii) y iii) y en el artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, por ejemplo, en el acápite ii), modificado por Ley N° 29999, se señala que en el caso de los contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta conforme con el sistema del porcentaje, a partir del pago a cuenta del mes de mayo, y sobre la base de los resultados que arroje el estado de ganancias y pérdidas al 30 de abril, podrán aplicar a los ingresos netos del mes el coeficiente que se obtenga de dividir el monto del impuesto calculado entre los ingresos netos que resulten de dicho estado financiero⁶. Sin embargo, se agrega que si dicho coeficiente resultase inferior al determinado considerando el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, se aplicará este último. Asimismo, se prevé que si no existiese impuesto calculado en el mencionado estado financiero, se suspenderán los pagos a cuenta, salvo que exista impuesto calculado en el ejercicio gravable anterior, en cuyo caso, los contribuyentes aplicarán el coeficiente a que se refiere el literal a) del primer párrafo del artículo 85°.

El citado acápite señala también que los contribuyentes que hubiesen ejercido esta opción deberán presentar sus estados de ganancias y pérdidas al 31 de julio para determinar o suspender sus pagos a cuenta de los meses de agosto a diciembre, conforme con lo dispuesto por el acápite iii). Asimismo, se dispone que de no cumplirse esto, los contribuyentes deberán efectuar sus pagos a

⁴ El inciso a) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala al respecto que no se efectuará la comparación de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, siendo que en tal supuesto, los contribuyentes abonarán como pago a cuenta del impuesto, la cuota que resulte de aplicar el 1.5% a los ingresos netos obtenidos en el mes.

⁵ Para lo cual debe considerarse la norma que resulte aplicable en el tiempo.

⁶ El que, según la norma reglamentaria, deberá ser presentado a la SUNAT mediante una declaración jurada en la forma, lugar, plazo y condiciones que esta establezca. Al respecto, véase el numeral 1) del inciso d) del artículo 54° del citado reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

cuenta de acuerdo con lo previsto por el primer párrafo del artículo 85° (esto es, comparando la cuota que resulte mayor entre la aplicación del sistema de coeficiente o el de porcentaje) hasta que presenten dicho estado financiero.

Ahora bien, el citado artículo 85° dispone que para aplicar lo previsto por los acápites i), ii) y iii), los contribuyentes deberán haber presentado la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, de corresponder, así como los estados de ganancias y pérdidas respectivos, en el plazo, forma y condiciones que establezca el Reglamento⁷. Adicionalmente, se señala que, en el caso de los acápites i) y ii), los contribuyentes no deberán tener deuda pendiente por los pagos a cuenta de los meses de enero a abril del ejercicio, según corresponda, a la fecha que establezca el reglamento.

En cuanto a lo previsto por el citado acápite ii), el punto 1.2 del numeral 1) del inciso d) del artículo 54° de la norma reglamentaria⁸ dispone que el coeficiente obtenido a partir de los estados financieros al 30 de abril se aplicará a los pagos a cuenta de los meses de mayo a julio que no hubieren vencido a la fecha de presentación de la declaración jurada que contenga el estado de ganancias y pérdidas al 30 de abril, ajustado por inflación, de ser el caso, siempre y cuando: 1. El contribuyente hubiera cumplido con presentar previamente la declaración jurada anual del impuesto que contenga el estado de ganancias y pérdidas al cierre del ejercicio gravable anterior (salvo que haya iniciado actividades en el ejercicio), y 2. Dicho coeficiente fuese superior al determinado en el estado de ganancias y pérdidas al cierre del ejercicio gravable anterior (requisito que no será exigible en caso de haberse iniciado actividades en el ejercicio). En este caso, si el coeficiente resultara menor al que se determine considerando el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, se aplicará este último. Asimismo, el punto 1.3 de del citado numeral 1) prevé que de no existir impuesto calculado al 30 de abril ni en el ejercicio gravable anterior, los contribuyentes suspenderán el abono de sus pagos a cuenta, sin perjuicio de su obligación de presentar sus declaraciones juradas mensuales⁹.

Así también, se señala que a efecto de aplicar lo señalado por el inciso d), los contribuyentes no deberán tener deuda pendiente de pago por los pagos a cuenta de los meses de enero a abril del ejercicio a la fecha en que se ejerza la opción de aplicar el coeficiente que resulte del estado de ganancias y pérdidas al 30 de abril.

Por otro lado, así como en el caso del ejemplo mencionado (modificación de coeficiente o suspensión de pagos a cuenta a partir del mes de mayo), la norma ha previsto requisitos para la modificación del coeficiente o la suspensión de los pagos a cuenta a partir de los resultados que arroje el estado de ganancias y pérdidas al 31 de julio en el acápite iii), para lo cual también deben cumplirse requisitos exigidos por la ley y el reglamento.

Cabe precisar que a diferencia de lo previsto por los citados acápites ii) y iii), en el caso de la suspensión de pagos a cuenta a partir del mes de febrero, marzo, abril o mayo, regulada por el acápite i), ésta debe solicitarse a través de un escrito¹⁰ y debe ser aprobada por la SUNAT

⁷ Sobre el particular, se precisa que en el caso del acápite i) (referido a la suspensión de los pagos a cuenta a partir del mes de febrero, marzo, abril o mayo), la obligación de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior sólo será exigible cuando se solicite la suspensión a partir del pago a cuenta de marzo.

⁸ Modificado por Decreto Supremo N° 050-2013-EF, publicado el 15 de marzo de 2013.

⁹ En el numeral 2 del inciso d) del citado artículo se prevé que si los contribuyentes optaron por modificar su coeficiente a partir del mes de mayo o si optaron por suspenderlos, deberán presentar a la SUNAT la declaración jurada que contenga el estado de ganancias y pérdidas al 31 de julio en la forma, lugar, plazo y condiciones que esta establezca, para determinar o suspender sus pagos a cuenta de agosto a diciembre. Se prevé además que de no procederse de esta manera, se efectuarán los pagos a cuenta aplicando lo previsto por el primer y segundo párrafo del numeral 2 del inciso a) de dicho artículo hasta que se regularice la presentación de la declaración jurada mencionada.

¹⁰ Al respecto, el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 101-2013/SUNAT señala que la solicitud se presentará a través de un escrito que contendrá los cálculos que sustenten el cumplimiento de los requisitos contemplados por los literales b, d y e. del acápite i) del segundo párrafo del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, referidos al promedio de los ratios de los cuatro últimos ejercicios vencidos, de corresponder, a los coeficientes de



Tribunal Fiscal

Nº 02256-4-2016

mediante un acto administrativo, tras evaluarse el cumplimiento de los requisitos establecidos para tal efecto, siendo que la suspensión será aplicable a los pagos a cuenta de febrero a julio que no hubieren vencido a la fecha de notificación del acto administrativo que emita la Administración Tributaria.

No obstante, una vez aprobada la suspensión descrita en el párrafo anterior, los pagos a cuenta de los meses de agosto a diciembre podrán suspenderse o modificarse sobre la base de los estados de ganancias y pérdidas al 31 de julio, de forma que de no cumplirse con la presentación de dicho estado financiero, los contribuyentes tendrán que efectuar sus pagos a cuenta conforme con lo previsto por el primer párrafo del artículo 85° de la ley¹¹ hasta que aquél sea presentado. Esto es, de optarse por la mencionada suspensión, a efecto de calcularse los pagos a cuenta de los meses de agosto a diciembre, es necesario que se presenten los estados financieros al 31 de julio (ya no una solicitud que será objeto de evaluación y aprobación, de corresponder).

En relación con la presentación de la declaración jurada que contiene los estados financieros, cabe mencionar que mediante la Resolución de Superintendencia Nº 179-2011/SUNAT, la Administración Tributaria aprobó una versión del PDT - Formulario Virtual Nº 0625 "Modificación del coeficiente o porcentaje para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta", la que fue modificada mediante la Resolución de Superintendencia Nº 140-2013/SUNAT, la que además prevé el lugar, plazo y condiciones de presentación de la referida declaración jurada que contenga los estados financieros y dispone la obligatoriedad de anotarlos en el Libro de Inventarios y Balances¹².

Ahora bien, corresponde dilucidar los efectos del incumplimiento de los requisitos previstos para optar por lo previsto por los mencionados acápites y de ser el caso, si corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario, para lo cual, es conveniente reseñar lo dispuesto por el citado Código acerca de la determinación de la obligación tributaria y la emisión de órdenes de pago.

El artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, el artículo 61° del citado código prevé que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

los dos últimos ejercicios vencidos y al total de los pagos a cuenta de los meses anteriores al pago a cuenta a partir del cual se solicita la suspensión, respectivamente.

¹¹ Comparando las cuotas que resulten de calcularse según el sistema del coeficiente o del porcentaje y abonando la que resulte mayor.

¹² En cuanto al alcance de esta norma, su artículo 2° dispone que será de aplicación a todos los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría que:

- a) Hubieren suspendido sus pagos a cuenta a partir del pago a cuenta del mes de febrero, marzo, abril o mayo, según corresponda y deban presentar la declaración para continuar con la suspensión o modificar tal situación para el reinicio de sus pagos a cuenta de los meses de agosto a diciembre, sobre la base del estado de ganancias y pérdidas al 31 de julio, de acuerdo con lo previsto en el tercer párrafo del acápite i) del segundo párrafo del artículo 85 de la Ley.
- b) Efectúen o suspendan sus pagos a cuenta a partir del pago a cuenta del mes de mayo y/o de agosto, sobre la base de los estados de ganancias y pérdidas al 30 de abril y al 31 de julio, según corresponda, de acuerdo con lo previsto en el acápite ii) del segundo párrafo del artículo 85° de la Ley.
- c) Opten a partir del pago a cuenta del mes de agosto, por efectuar o suspender sus pagos a cuenta sobre la base del estado de ganancias y pérdidas al 31 de julio de acuerdo con lo previsto en el acápite iii) del segundo párrafo del artículo 85 de la Ley.



Tribunal Fiscal

Nº 02256-4-2016

En cuanto a la resolución de determinación, el artículo 76° del referido código dispone que ésta es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

El artículo 77° del mencionado código prevé que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, siendo que tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Por otro lado, conforme con lo previsto por el artículo 78° del Código Tributario, la orden de pago es el acto en virtud del cual, la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente una resolución de determinación. Asimismo, se dispone que la orden de pago puede emitirse, entre otros supuestos¹³, en los casos siguientes:

- 1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.*
- 2. Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley*
- 3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Al respecto, se agrega que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos y que para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.*

Sobre el particular, la Cuadragésimo Segunda Disposición Final del Código Tributario precisa que en virtud del citado numeral 3) del artículo 78°, se considera error si para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por el deudor tributario en períodos anteriores.

En cuanto a los requisitos que deben cumplir las órdenes de pago, el citado artículo 78° dispone que en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que las resoluciones de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

En cuanto a la naturaleza y características de la orden de pago, TALLEDO MAZÚ explica que este acto administrativo no nace de una fiscalización sino de la mera constatación de una obligación exigible y tiene como materia a una obligación de cuya cuantía se tiene certeza. Así, agrega el citado autor, la orden de pago constituye el requerimiento de pago de una obligación cierta, mientras que la determinación es la liquidación e imputación de una deuda que puede ser discutida por el contribuyente en cuanto a su existencia y cuantía¹⁴.

Sobre el particular, NAVA TOLENTINO agrega que la orden de pago se genera esencialmente por tributos autoliquidados por el deudor tributario. En tal sentido, afirma dicho autor, este acto de la Administración Tributaria, bajo el principio de presunción de veracidad, considera las bases

¹³ En el análisis del presente informe no se incluye a los numerales 4) y 5) del artículo 78° del Código Tributario.

¹⁴ Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, *Manual del Código Tributario*, Tomo I, Editorial Economía y Finanzas, 2013, p. 110.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

imponibles y datos consignados en la declaración jurada del contribuyente, y ante su falta de pago, emite la orden de pago sin cuestionar el fondo de la declaración hecha por el deudor tributario¹⁵.

Asimismo, sostiene el citado autor, cuando la Administración Tributaria reliquida el monto a pagar según lo declarado por el deudor tributario, puede advertir la existencia de errores (de redacción o de cálculo) en base a las declaraciones que previamente se presentaron. Así por ejemplo, podrían haberse cometido errores en cuanto a los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores, pagos a cuenta realizados en dichos períodos o en cuanto a la tasa o alícuota aplicable, siendo que en tales casos, corresponde girar una orden de pago sin que dicha corrección implique la determinación de una deuda no declarada ya que ello es producto de la información que proporcionó previamente el deudor tributario¹⁶.

De otro lado, se entiende por determinación al "...acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación"¹⁷.

En tal sentido, la orden de pago constituye un requerimiento de pago de una obligación cierta y no un acto de determinación realizado al amparo del inciso b) del citado artículo 59° del Código Tributario.

Debido a esta característica, esto es, tratarse de un acto de requerimiento y no de uno de determinación en los términos indicados, se desprenden consecuencias como son la obligación de efectuar el pago previo de la orden de pago como condición para admitir a trámite su reclamación¹⁸ y el hecho de que la deuda contenida en una orden de pago adquiera calidad de exigible coactivamente a partir del día siguiente de su notificación realizada conforme a ley, a diferencia de la deuda contenida en resoluciones de determinación y de multa, la cual adquiere dicha condición una vez que ha transcurrido el plazo previsto por el Código Tributario para impugnar sin que el deudor tributario haya presentado el recurso de impugnación correspondiente¹⁹.

Ahora bien, se considera que la naturaleza de la orden de pago como un acto de requerimiento de pago y no como un acto de determinación debe ser contemplada al analizarse las tres causales mencionadas que habilitan a la Administración Tributaria a emitir órdenes de pago.

¹⁵ En este sentido, véase: NAVA TOLENTINO, José, "Análisis de la Exigibilidad y Cobranza Coactiva de la Orden de Pago" en: *Análisis Tributario*, N° 239, AELE, 2007, p. 24.

¹⁶ En este sentido, véase: *Ibidem*.

¹⁷ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

¹⁸ De acuerdo con el artículo 136° del Código Tributario, para interponer reclamación contra la orden de pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119°, según el cual, cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. Agrega la citada norma que en este caso se debe suspender el procedimiento coactivo y que la suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115° del anotado código. Sobre el particular, en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 4242-2006-PA/TC, se ha señalado que la exigencia del pago previo en el caso de las órdenes de pago se origina en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual se genera por la propia declaración del contribuyente.

¹⁹ Incluso, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05464-7-2007, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisibles por la Administración, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley.

7



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

En efecto, según el numeral 1) del artículo 78° del citado código, éstas pueden emitirse cuando se trate de tributos autoliquidados por el deudor tributario. Asimismo, si bien el referido numeral 2) solo alude a que pueden girarse órdenes de pago por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley, se entiende que en este caso la orden de pago también debe ser girada conforme con lo declarado por el deudor tributario²⁰.

Por consiguiente, en el caso de la materia a dilucidar en el presente caso, se considera que debe hacerse una diferencia entre la existencia de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones presentadas por el deudor tributario, lo que incluye el uso de un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por éste en períodos anteriores y el incumplimiento de los presupuestos legales requeridos para efectuar la modificación en la determinación o suspensión de los pagos a cuenta.

En tal sentido, en el primer caso, si la Administración Tributaria detectase que el coeficiente o porcentaje utilizado por el deudor tributario ha sido establecido en forma errónea ya que no se derivan de las declaraciones anteriores presentadas por éste, estará facultada para emitir una orden de pago al amparo de lo previsto por el numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario.

Así por ejemplo, si conforme con lo declarado por el deudor tributario en el ejercicio precedente, no existió impuesto calculado en dicho ejercicio, corresponderá aplicar a los ingresos netos (mensuales) del ejercicio siguiente el porcentaje de 1.5%, de forma que si se aplica un porcentaje distinto, la Administración podrá girar una orden de pago según lo señalado por el numeral 3) del citado artículo 78°. Lo mismo sucederá, por ejemplo, si el coeficiente aplicado en base a la información del ejercicio correspondiente se calculó con un error matemático.

Como se aprecia, estos ejemplos se enmarcan en lo que se entiende por errores materiales o de cálculo o en el uso de coeficientes o porcentajes, considerándose a efecto de girar la orden de pago la información previamente declarada por el deudor tributario, únicos supuestos en los que conforme a ley, es posible girar una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario dado que conforme con su naturaleza, ésta constituye un acto de requerimiento de pago que se sustenta en lo declarado por éste.

En tal sentido, estos casos difieren del incumplimiento de los presupuestos legales establecidos para la modificación de coeficientes o porcentajes²¹ o para la suspensión de los pagos a cuenta, en los que la Administración Tributaria deberá verificar si se han cumplido o no dichos presupuestos y de ser el caso, determinar la obligación tributaria al amparo del artículo 59° del Código Tributario y girar una resolución de determinación en la que se expliquen los motivos determinantes del reparo, modificándose así lo declarado por el deudor tributario, esto es, los ejemplos descritos difieren de restar efectos a la declaración presentada a través del Formulario PDT 625 por la inobservancia de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

En efecto, si del resultado de dicha verificación se desprende que la determinación realizada por el deudor tributario no es la que corresponde porque no se cumplió algún presupuesto legal establecido, la determinación que haga la Administración no se sustentará en errores materiales de redacción o de cálculo en la declaración, ni en el uso de coeficientes o porcentajes que no se deriven de lo previamente declarado, sino que ésta consistirá en objetar lo declarado por aquél, sobre la base de cuestionar el cumplimiento de los requisitos para, por ejemplo, modificar el coeficiente aplicable.

²⁰ En este sentido, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17065-9-2010, N° 4649-5-2012, N° 5660-8-2012, N° 16877-3-2012, N° 21925-1-2012 y N° 8334-2-2013, entre otras, se ha señalado que si bien el numeral 2) del artículo 78° del Código Tributario, se encuentra referido en forma expresa a los pagos a cuenta, no deja de sustentarse en lo autoliquidado por el contribuyente, criterio que responde al hecho que la orden de pago debe contener una deuda respecto de la cual existe certeza de su existencia e importe, y es por ello que la Administración no requiere emitir una resolución de determinación.

²¹ Para lo cual debe considerarse la norma que resulte aplicable en el tiempo.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

Como se advierte, en este último caso, no se está ante un mero requerimiento de una obligación cierta sino ante un acto de determinación que puede ser materia de impugnación, ya que lejos de girarse un valor conforme con las declaraciones del deudor tributario, justamente se estaría desconociendo lo declarado por éste tras verificarse el incumplimiento de requisitos previstos para la modificación de coeficientes o porcentajes o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, siendo que en tales casos, el deudor puede impugnar los resultados de lo verificado por la Administración en relación con el cumplimiento de los referidos presupuestos legales.

Por consiguiente, ante el incumplimiento de dichos requisitos, si la Administración objeta lo declarado por el deudor tributario, corresponderá emitir una resolución de determinación al amparo de los artículos 76° y 77° del Código Tributario, señalándose los motivos determinantes del reparo y no una orden de pago girada según el numeral 3) del artículo 78° del citado código pues como se ha mencionado, una orden de pago, por su naturaleza, no se puede sustentar en una determinación de la Administración Tributaria que desconozca lo declarado por aquél. Incluso, en caso de cometerse un error en la determinación del coeficiente o porcentaje utilizado, sólo podría girarse una orden de pago si la Administración determina el que corresponda en base a lo previamente declarado pero no podrá hacerlo desconociendo dichas declaraciones.

En tal sentido, si ante el incumplimiento de los presupuestos legales establecidos para la modificación de coeficientes o porcentajes²² o para la suspensión de pagos a cuenta, la Administración Tributaria girase una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario, corresponderá declarar la nulidad de dicho valor al amparo de lo previsto por el numeral 2) del artículo 109° del citado código, según el cual, son nulos los actos de la Administración cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Por tanto, se concluye que no corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales establecidos para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta."

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154° del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-07 de 12 de junio de 2015, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

²² Considerándose lo precisado en la nota anterior.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

Que teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, en el caso de autos no correspondía que la Administración emitiera órdenes de pago al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario sino resoluciones de determinación, las que de conformidad con lo establecido por el artículo 77° del Código Tributario debían contener los motivos determinantes del reparo u observación, requisito que no se cumplió al emitirse los valores impugnados.

Que ahora bien, estando a lo expuesto, corresponde determinar si procede declarar la nulidad de un acto administrativo girado como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78°, emitido en aquéllos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación, como sucede en el caso de autos.

Que sobre el particular se han planteado dos posiciones:

- I. Procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación.
- II. No procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación, cuando fue convalidado en instancia de reclamación.

Que en atención a ello mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-03 de 8 de febrero de 2016, se ha adoptado el siguiente criterio: *"Procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación."*

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"Como se ha señalado en los fundamentos del citado Acuerdo de Sala Plena N° 2015-07, conforme con su naturaleza, la orden de pago²⁴ es un acto administrativo que se genera esencialmente por tributos autoliquidados por el deudor tributario, a partir de una mera constatación de una obligación exigible, esto es, no es propio ni es finalidad de una orden de pago contener una determinación de la Administración que desconozca lo previamente declarado por el deudor tributario. En tal sentido, constituye un requerimiento de pago de una obligación cierta, a diferencia de una resolución de determinación, la que contiene una liquidación que incluso puede ser discutida en cuanto a la existencia y cuantía de la deuda.

En efecto, conforme con el artículo 78° del Código Tributario, una orden de pago girada en base al numeral 1) del citado artículo, debe basarse en lo autoliquidado por el deudor tributario y si bien el numeral 2) del anotado artículo solo alude a que pueden girarse órdenes de pago por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley, en los fundamentos del anotado acuerdo se ha indicado que se entiende que en este caso el valor debe ser girado conforme con lo declarado por el deudor tributario.

Así también, en el caso del numeral 3) del referido artículo, se señaló que una orden de pago puede ser girada si se advierten errores materiales de redacción o de cálculo en lo declarado por el deudor tributario, lo que incluye el uso de un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por éste en períodos anteriores, sin que en ningún caso la reliquidación efectuada implique la determinación de una deuda no declarada.

En tal sentido, por ejemplo, podría emitirse una orden de pago en base al numeral 3) del artículo 78° del citado código si se advierte que en una declaración jurada se ha cometido un error en el arrastre de cifras correspondientes a saldos de períodos anteriores, girándose dicho valor

²⁴ Al igual que al analizar el tema que dio origen al Acuerdo de Sala Plena citado, no se hace referencia a los numerales 4) y 5) del artículo 78° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 02256-4-2016

conforme con lo previamente declarado. Por el contrario, no podría emitirse una orden de pago si la finalidad de la Administración es modificar o desconocer conceptos declarados por el deudor (cuando dicho desconocimiento no se derive de declaraciones anteriores) pues en dicha situación correspondería emitir una resolución de determinación.

En esa línea de interpretación, al analizarse el supuesto que originó el citado Acuerdo de Sala Plena, se concluyó que la Administración debía determinar la obligación tributaria al amparo del artículo 59° del Código Tributario, girándose una resolución de determinación en la que se debían explicar los motivos determinantes del reparo, siendo que por medio de ésta, se modificaría lo declarado por el deudor tributario. Asimismo, se precisó que en estos casos, el valor girado no estaría sustentado en errores materiales de redacción o de cálculo en la declaración sino en la objeción de lo declarado por el deudor tributario, sobre la base de cuestionar el cumplimiento determinados presupuestos.

Por tales razones, se concluyó que correspondía que la Administración girase una resolución de determinación al amparo de los artículos 76° y 77° del Código Tributario y no una orden de pago, dado que esta última, conforme con su naturaleza, no se puede sustentar en una determinación de la Administración Tributaria que desconozca lo declarado por el deudor tributario, siendo que de girarse una orden de pago en dicha circunstancia, correspondería declarar su nulidad al amparo del numeral 2) del artículo 109° del mencionado código.

Por consiguiente, se cuenta con un antecedente en el que se analizó el supuesto bajo análisis, esto es, la emisión de un acto administrativo girado como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario (específicamente, en el numeral 3), en un caso en el que debió emitirse una resolución de determinación, respecto del cual, se ha concluido que procede declarar su nulidad.

Sin embargo, debe dilucidarse si existe la posibilidad de considerar convalidado el referido valor, conforme con el segundo párrafo del artículo 109° del anotado código, cuando en instancia de reclamación la Administración indica el motivo determinante del reparo.

En relación con la nulidad de los actos dictados por la Administración Tributaria, el primer párrafo del artículo 109° del Código Tributario señala lo siguiente:

"Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

- 1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;*
- 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;*
- 3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,*
- 4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición".*

Asimismo, en relación con los actos anulables dictados por la referida Administración, el segundo párrafo del citado artículo dispone que:

"Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

- a) Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77; y,
- b) Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

Los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto”.

Como se aprecia, el citado artículo prevé supuestos de vicios que conllevan la declaración de nulidad del acto emitido por la Administración, esto es, no subsanables y vicios que por su menor trascendencia, pueden ser subsanados.

Respecto de la nulidad y anulabilidad de los actos administrativos, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 161-1-2008, de observancia obligatoria²⁵, se ha señalado que en la doctrina de la invalidez se diferencia entre los actos nulos de pleno derecho, que son aquellos gravemente viciados que carecen ab initio de efectos y que no pueden subsanarse, teniendo los actos posteriores que se deriven de ellos la misma condición, y los actos anulables, que son pasibles de ser convalidados debido a la menor gravedad del vicio que los afecta.

Asimismo, se indicó que la diferencia entre los actos nulos de pleno derecho y los anulables depende de su régimen procesal pero siempre teniendo en cuenta la gravedad del vicio que afecta al acto. En este sentido, se agregó que la nulidad de pleno derecho es el régimen procesal reservado para aquellos actos más gravemente viciados, cuyos vicios constituyen infracciones que impiden que el derecho pueda proteger su conservación, garantizándose de este modo su expulsión del orden jurídico dada la magnitud de su invalidez, con efectos anulatorios ex tunc o retroactivos, lo que quiere decir que carecen de efectos jurídicos.

Al respecto, señala DANÓS ORDÓÑEZ, el ordenamiento jurídico reacciona contra los actos administrativos que lo infringen con distinta intensidad dependiendo de la gravedad de la infracción cometida²⁶.

En tal sentido, conforme con la citada norma y la interpretación de este Tribunal, se aprecia que el Código Tributario ha separado a los actos nulos de los anulables, según la gravedad de sus vicios, otorgando la posibilidad de convalidación únicamente a éstos últimos, por consiguiente, si se concluye que el acto administrativo bajo examen se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 2) del artículo 109° del citado código, se considera que no podrá ser objeto de subsanación, dado que en dicho caso, al tratarse de un vicio grave o trascendente, el legislador ha optado por la declaración de nulidad.

Para tal efecto, entonces, debe analizarse si el acto administrativo objeto de análisis ha sido dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o si es contrario a la ley o norma con rango inferior.

Al respecto, MORÓN URBINA señala que la declaración de la voluntad administrativa es formada a través del recorrido de un procedimiento predeterminado por la ley o por la práctica administrativa, lo que importa un elemento medular para la generación de un acto administrativo. Agrega el citado autor que el procedimiento administrativo es considerado un elemento de validez del acto administrativo, por lo que la falta de procedimiento determinará su invalidez, en armonía con el principio de debido procedimiento. Por ello, en el ámbito del Derecho Administrativo, la existencia del procedimiento no solo busca proteger la certeza de la Administración, sino que sirve de garantía a los derechos de los administrados y a los intereses públicos, de forma que cuando ésta

²⁵ Publicada el 25 de enero de 2008 en el diario oficial “El Peruano”.

²⁶ En este sentido, véase: DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge, “Régimen de la Nulidad de los Actos Administrativos en la Ley N° 27444 del Procedimiento Administrativo General” en: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Ley N° 27444, Tomo II, Ara Editores, 2003, Lima, p. 229.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

es llevada al contencioso, le corresponde acreditar haber seguido un procedimiento regular para sus actuaciones²⁷.

En similar sentido, se ha señalado que el procedimiento administrativo es el instrumento jurídico por el que se viabiliza el actuar de la relación administrado-Administración, precisándose que las actuaciones de esta última no pueden depender de la voluntad de los funcionarios de turno, sino de lo que la ley dispone para asegurar que el comportamiento del Estado discorra con respeto irrestricto de la legalidad, sin exceso ni desbordes y garantizando siempre los derechos de los administrados²⁸.

Dado que el numeral 2) del citado artículo 109° alude a la prescindencia total del procedimiento legal establecido, cabe analizar el resultado de la actuación de la Administración, puesto que de haberse seguido, como se apreciará, los resultados no serían los mismos.

En efecto, de no haberse prescindido del procedimiento legal establecido, no se habría emitido una orden de pago, cuya naturaleza y finalidad son distintas al de la resolución de determinación pues en el primer caso se está ante un requerimiento de pago de una obligación cierta que puede ser emitido en los casos específicamente previstos por el artículo 78° del Código Tributario, mientras que en el segundo, ante un acto de determinación mediante el que se desconoce lo declarado por el deudor tributario.

Sobre el particular, cabe destacar que de ello se desprenderán consecuencias distintas para el administrado, quien deberá efectuar el pago previo del acto administrativo girado como orden de pago como condición para admitir a trámite su reclamación²⁹, lo que no sucedería de emitirse la resolución de determinación correspondiente. Asimismo, la deuda contenida en el primer supuesto adquirirá calidad de exigible coactivamente a partir del día siguiente de su notificación realizada conforme a ley, lo que no sucedería de emitirse una resolución de determinación.

En tal sentido, se considera que las consecuencias anotadas implicarían una afectación al debido procedimiento del deudor tributario pues de emitirse una orden de pago, en lugar de una resolución de determinación, como era debido, se le obligaría a efectuar el pago previo de la deuda como requisito para reclamarla, pese a que se está modificando lo declarado por éste, lo que no hubiera sucedido de no haberse prescindido del procedimiento establecido. Así también, de notificársele una orden de pago, la deuda contenida en ésta sería exigible coactivamente a partir del día siguiente, lo que tampoco sucedería si se hubiera emitido la correspondiente resolución de determinación.

Por consiguiente, se advierte que si la Administración tiene por finalidad determinar deuda tributaria, modificando lo declarado por el deudor tributario, debe emitir un acto administrativo acorde con ello, esto es, de determinación, en el que se expliquen los motivos determinantes del reparo y no un acto administrativo de cobro que no se atiene a lo previamente declarado por éste puesto que ello implicará prescindir del procedimiento, siendo que de la correcta actuación de la

²⁷ En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, Op. Cit., p. 152.

²⁸ Al respecto, véase: SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra, "Régimen de las nulidades en el procedimiento administrativo tributario" en: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Palestra Editores, 2006, Lima, p. 595.

²⁹ De acuerdo con el artículo 136° del Código Tributario, para interponer reclamación contra la orden de pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119°, según el cual, cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. Agrega la citada norma que en este caso se debe suspender el procedimiento coactivo y que la suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115° del anotado código.

Sobre el particular, en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 4242-2006-PA/TC, se ha señalado que la exigencia del pago previo en el caso de las órdenes de pago se origina en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual se genera por la propia declaración del contribuyente.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

Administración se habría obtenido un resultado distinto en relación con aspectos importantes, tanto en lo sustantivo como en lo procesal.

Ante ello, cabe reiterar que el Código Tributario ha reservado los efectos de "acto de cobro" a los supuestos específicos previstos por el artículo 78° del Código Tributario, de forma que un acto de determinación que se sustente en dicha norma será contrario a ley²⁹.

Por tanto, de girarse una orden de pago en aquéllos casos en los que correspondía girar una resolución de determinación, se prescindiría totalmente del procedimiento establecido y se habrá emitido un acto administrativo contrario a ley, por lo que se encontrará dentro del alcance del numeral 2) del artículo 109° del citado código y en tal sentido, al existir un vicio grave, no corresponde subsanación alguna del acto emitido sino su declaración de nulidad, considerando que, como se ha indicado anteriormente, el citado artículo 109° distingue y separa a los actos nulos de los anulables previendo la posibilidad de convalidación sólo en el segundo caso.

En efecto, si bien la convalidación del acto desarrollada por el Código Tributario se sustenta en los principios de conservación de los actos administrativos, y en el de celeridad, ello, según GARCÍA LUENGO: "no puede tener como contenido ni respaldar una pretensión, siquiera sea potencial, de convalidación del acto nulo y ello porque la conservación ha de responder, como toda actuación administrativa, a una finalidad de interés público respaldada por el ordenamiento y no cabe afirmar que el mantenimiento de una declaración que está viciada de nulidad pueda responder a ningún tipo de interés de carácter público, sino que existe un interés público innegable a su definitiva desaparición"³⁰.

Respecto a la convalidación, lo establecido por el segundo párrafo del artículo 109° del Código Tributario tiene por objeto hacer posible la subsanación de un acto administrativo que fue girado omitiéndose algún requisito que es conforme con su naturaleza y finalidad.

En tal sentido, dado que los artículos 77° y 78° del Código Tributario no han establecido como un requisito de emisión de las órdenes de pago a los motivos determinantes del reparo u observación, no podría señalarse que dichos valores pueden convalidarse por la supuesta omisión de un requisito que no le es aplicable en tanto ello no se condice con su naturaleza de acto de requerimiento de pago de una obligación cierta. Lo contrario implicaría trasgredir lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario al convertir un acto de cobro en uno de determinación, supuesto que no ha sido contemplado por el Código Tributario.

Por tanto, se concluye que procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154° del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas

²⁹ Al respecto, SEVILLANO señala que los tres casos previstos por el primer párrafo del artículo 109° del Código Tributario (actos dictados por órgano incompetente en razón de la materia, actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley), se refieren, en general, a supuestos en los que el acto de la Administración Tributaria ha sido emitido, en los términos de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en contravención de lo dispuesto por las leyes. En este sentido, véase: SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra, *Op. Cit.*, p. 606.

³⁰ En este sentido, véase: GARCÍA LUENGO, Javier, *La Nulidad de Pleno Derecho de los Actos Administrativos*, Civitas, 2002, Lima, pp. 311 y ss.



Tribunal Fiscal

N° 02256-4-2016

por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-03 de 8 de febrero de 2016, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, corresponde declarar la nulidad de las Órdenes de Pago N° 023-001-6014075, 023-001-6081425 y 023-001-6143003, así como de las resoluciones apeladas, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que prevé que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los argumentos invocados por el recurrente.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULAS** las Órdenes de Pago N° 023-001-6014075, 023-001-6081425 y 023-001-6143003 y las Resoluciones de Intendencia N° 0260140111437/SUNAT y 0260140111441/SUNAT de 16 de setiembre de 2014 y 0260140114867/SUNAT de 31 de octubre de 2014.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

"No corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales establecidos para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta".

"Procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación."

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

AMICO DE LAS CASAS
VOCAL

Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FB/EG/mgp