



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

EXPEDIENTE N°	:	3839-2018
INTERESADO	:	[REDACTED]
ASUNTO	:	Impuesto General a las Ventas
PROCEDEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 21 de mayo de 2019

**VISTA** la apelación interpuesta por [REDACTED], con RUC N° [REDACTED] contra la Resolución de Intendencia N° 0260140156356/SUNAT de 22 de febrero de 2018, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Orden de Pago N° 023-001-8843151, girada por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2017.

**CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que la orden de pago no es el medio idóneo para determinar el correcto o incorrecto acogimiento a un régimen tributario o desconocer un beneficio tributario, por no corresponder a la naturaleza y características propias de dicho valor; sin perjuicio de lo cual, cumplió con cancelar el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2017, de lo que la Administración ha dado cuenta al emitir la resolución apelada.

Que indica que la orden de pago impugnada contiene una valoración que la excluye de la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas, por no cumplir con los requisitos y supuestos previstos en el artículo 3 de la Ley N° 30524 y su reglamento, y desconoce su acogimiento al Impuesto General a las Ventas Justo declarado en el Formulario Virtual PDT 621 del período setiembre de 2017 (Casilla 391), en aplicación errónea del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario.

Que esgrime que este Tribunal en diversos acuerdos de Sala Plena como son los contenidos en las Actas de Reunión de Sala Plena N° 2015-07 y 2016-03, así como en la Resolución N° 02256-4-2016, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha precisado que no corresponde emitir una orden de pago al amparo de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 78 del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales establecidos para modificar o suspender una determinación, y que procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación.

Que en ese sentido, afirma que no correspondería que la Administración convalidara el acto administrativo contenido en la orden de pago impugnada, al haberse vulnerado en su emisión el debido procedimiento establecido en los artículos 77 y 78 del Código Tributario por lo que solicita que se declare su nulidad, al amparo del numeral 2 del artículo 109 del mismo código, pues correspondía que se emitiera una resolución de determinación.

Que por su parte, la Administración señala que la orden de pago impugnada fue girada sobre la base del tributo autoliquidado por la recurrente, de conformidad con el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, y que al haberse cancelado la deuda tributaria contenida en aquella con posterioridad a su emisión, correspondía darla por cancelada.

Que agrega que no resulta aplicable la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas establecida en la Ley N° 30524, Ley de prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas para la Micro y Pequeña Empresa - "IGV Justo", dado que la recurrente se encuentra en el supuesto de exclusión establecido en el artículo 3 de dicha ley, al haber incumplido con efectuar el pago de sus obligaciones correspondientes



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

al Impuesto General a las Ventas de abril y mayo de 2017 hasta la fecha límite establecida para su regularización.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 78 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 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 tratándose de tributos autoliquidados por el deudor tributario.

Que por su parte, de conformidad con lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 30 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Ley N° 30524, Ley de prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas para la Micro y Pequeña Empresa – "IGV Justo", las MYPE<sup>1</sup> con ventas anuales hasta 1700 UIT pueden postergar el pago del impuesto por 3 meses posteriores a su obligación de declarar de acuerdo con lo que establezca el reglamento, siendo que la postergación no genera intereses ni multas.

Que en el artículo 1 de la citada Ley N° 30524, se estableció que esta tiene como objeto establecer la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas que corresponda a las micro y pequeñas empresas con ventas anuales hasta 1700 UIT que cumplan con las características establecidas en el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial, aprobado por el Decreto Supremo N° 013-2013-PRODUCE, que vendan bienes y servicios sujetos al pago del referido impuesto, con la finalidad de efectivizar el principio de igualdad tributaria, y coadyuvar a la construcción de la formalidad.

Que de acuerdo con el artículo 3 de la anotada ley, no están comprendidas en sus alcances: (i) Las MYPE que mantengan deudas tributarias exigibles coactivamente mayores a 1 UIT; (ii) Las MYPE que tengan como titular a una persona natural o socios que hubieran sido condenados por delitos tributarios; (iii) Quienes se encuentren en proceso concursal, según la ley de la materia; y (iv) Las MYPE que hubieran incumplido con presentar sus declaraciones y/o efectuar el pago de sus obligaciones del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta al que se encuentren afectas, correspondientes a los doce (12) períodos anteriores, salvo que regularicen pagando o fraccionando dichas obligaciones en un plazo de hasta noventa (90) días previos al acogimiento, siendo que la SUNAT deberá otorgar las facilidades con un fraccionamiento especial.

Que el acápite 3.1 del numeral 3<sup>2</sup> del artículo 8 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, dispone que se entiende por fecha de acogimiento, a la fecha en que la MYPE ejerce la opción de prorrogar el plazo de pago original del impuesto, con la presentación de la declaración jurada mensual; por fecha de vencimiento, a la fecha de vencimiento que corresponda a cada período tributario, de acuerdo con el cronograma para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual que aprueba la SUNAT; y por fecha límite de regularización, al día 90 contado en sentido inverso, en días calendario, desde el día anterior a la fecha de acogimiento.

Que el inciso b) del punto 3.2.1 del acápite 3.2 del numeral 3 del artículo 8 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 029-2017-EF<sup>3</sup>, establece que para la aplicación de lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 30 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al

<sup>1</sup> MYPE: Micro y Pequeña Empresa.

<sup>2</sup> Incorporado por Decreto Supremo N° 026-2017-EF, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 16 de febrero de 2017.

<sup>3</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 28 febrero 2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

Consumo, los supuestos previstos en el artículo 3 de la Ley N° 30524 se verifican el último día calendario del período por el que se ejerce la opción de prórroga, y que tratándose del supuesto descrito en el numeral iv) de dicho artículo se aplica, además, lo siguiente: (i) Se evalúan los últimos 12 períodos anteriores a la fecha límite de regularización; (ii) El incumplimiento se produce cuando se omite presentar la declaración y/o efectuar el pago de las obligaciones tributarias hasta la fecha de vencimiento; (iii) Para que la regularización del incumplimiento en la presentación de la declaración y/o el pago de las obligaciones tributarias surta efecto, la MYPE debe presentar la declaración y/o pagar o fraccionar el pago de dichas obligaciones, según corresponda, hasta la fecha límite de regularización; en el caso del fraccionamiento, la resolución que lo aprueba debe haber sido notificada hasta la fecha límite de regularización; y, (iv) Si al último día del período por el que se ejerce la opción de prórroga se verifica que en alguno(s) de los 12 períodos a evaluar la MYPE incurrió en incumplimiento conforme con el numeral (ii) de dicho inciso, esta no podrá optar por la prórroga, salvo que hubiera regularizado dicho incumplimiento -según lo previsto en el numeral iii) del mismo inciso- hasta la fecha límite de regularización.

Que la Orden de Pago N° 023-001-8843151<sup>4</sup>, de foja 130, fue emitida por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2017, por el monto de [REDACTED], indicándose como sustento el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario y la declaración jurada correspondiente a dicho tributo y período, presentada con Formulario Virtual PDT 621 N° 829468117 de 20 de octubre de 2017. Asimismo, se señaló que la deuda contenida no se considera comprendida en la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas por no cumplir con los requisitos y supuestos previstos en el artículo 3 de la Ley N° 30524 y su reglamento: No pagar IGV/Renta<sup>5</sup> hasta fecha límite para regularizar.

Que de la declaración jurada en referencia, de foja 142, se verifica que por dicho tributo y período la recurrente consignó como total de deuda tributaria el importe de [REDACTED], sin señalarse monto alguno a pagar al consignarse el acogimiento al "IGV Justo" (Casilla 391).

Que como se aprecia de lo expuesto, si bien la orden de pago impugnada fue emitida considerando el tributo autoliquidado por la recurrente, se objeta el acogimiento a la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas establecido por la Ley N° 30524, por el que aquella optó, por lo que resulta necesario analizar si en tal supuesto corresponde que la Administración emita una orden de pago al amparo del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario.

Que sobre el particular, se han suscitado dos interpretaciones: la primera, que indica que no corresponde la emisión de una orden de pago al amparo del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario cuando la Administración objeta el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas para la Micro y Pequeña Empresa; y la segunda, según la cual, corresponde la emisión de una orden de pago al amparo del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario cuando la Administración objeta el cumplimiento de los requisitos para acogerse a dicha prórroga.

Que esta última interpretación ha sido aprobada por mayoría de votos, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-16 de 13 de mayo de 2019, con los fundamentos siguientes:

*"El numeral 88.1 del artículo 88 del Texto Único del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la*

<sup>4</sup> Emitida el 27 de octubre de 2017.

<sup>5</sup> Impuesto General a las Ventas de abril y mayo de 2017, de foja 158.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

obligación tributaria. Asimismo, precisa que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria y que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Por su parte, el artículo 3 del mismo código señala que la obligación tributaria es exigible:

1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el artículo 29 de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.
2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.

El artículo 29 del anotado código establece que el pago se efectuará en la forma que señala la ley, o en su defecto, el reglamento, y a falta de estos, la resolución de la Administración Tributaria. La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que estos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago.

De otro lado, el artículo 59 del Código Tributario, 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.

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

  
F. Soto  
  
V. Vargas  
  
J. M. Gómez



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

tributaria, sin necesidad de emitirse previamente una resolución de determinación. Asimismo, se dispone que la orden de pago puede emitirse, entre otros supuestos<sup>6</sup>, 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<sup>7</sup>.

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 los fundamentos de la Resolución N° 02256-4-2016<sup>8</sup>, de observancia obligatoria, se ha señalado: "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 cuantía<sup>9</sup>".

Asimismo, se indicó que: "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 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 tributario<sup>10</sup>".

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

<sup>6</sup> En el análisis del presente informe no se incluye a los numerales 4) y 5) del artículo 78º del Código Tributario.

<sup>7</sup> A partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1421, publicado el 13 de setiembre de 2018, el numeral 3 del artículo 78 prevé que puede girarse una orden de pago:

"3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Para efectos de este numeral, también se considera error: a) Al originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente. b) Tratándose del arrastre de pérdidas, al monto de la pérdida: i. Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida. ii. Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior".

<sup>8</sup> Publicada el 19 de marzo de 2016.

<sup>9</sup> Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, *Manual del Código Tributario*, Tomo I, Editorial Economía y Finanzas, 2013, p. 110.

<sup>10</sup> En este sentido, véase: NAVA TOLENTINO, José, "Análisis de la Exigibilidad y Cobranza Coactiva de la Orden de Pago" en: *Ánalisis Tributario*, N° 239, AELE, 2007, p. 24.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”<sup>11</sup>.

En tal sentido, la orden de pago constituye un requerimiento de pago de una obligación cierta y exigible, de cuya cuantía se tiene certeza y no un acto de determinación realizado al amparo del inciso b) del citado artículo 59 del Código Tributario, conclusión a la que se arribó en la citada resolución de observancia obligatoria.

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 reclamación<sup>12</sup> 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 correspondiente<sup>13</sup>.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF<sup>14</sup>, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 30 de la citada ley, modificado por Ley N° 30524<sup>15</sup>, prevé que la declaración y el pago del impuesto deberán efectuarse conjuntamente en la forma y condiciones que establezca la SUNAT, dentro del mes calendario siguiente al período tributario a que corresponde la declaración y pago. Asimismo, el cuarto párrafo dispone que las MYPE con ventas anuales hasta 1700 UIT pueden postergar el pago del impuesto por tres meses posteriores a su

<sup>11</sup> 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 encuadrados 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.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> 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 inadmisible por la Administración, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley.

<sup>14</sup> En adelante, “Ley del Impuesto General a las Ventas”.

<sup>15</sup> Vigente a partir del 1 de enero de 2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

*obligación de declarar de acuerdo a lo que establezca el reglamento, siendo que la postergación no genera intereses moratorios ni multas.*

*El artículo 1 de la anotada ley señala que ésta tiene como objeto establecer la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas que corresponda a las micro y pequeñas empresas con ventas anuales hasta 1700 UIT que cumplan con las características establecidas en el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial, aprobado por el Decreto Supremo 013-2013-PRODUCE, que vendan bienes y servicios sujetos al pago del referido impuesto, con la finalidad de efectivizar el principio de igualdad tributaria, y coadyuvar a la construcción de la formalidad.*

*Conforme con el artículo 3 de la citada ley, no están comprendidas en sus alcances:*

- i) *las MYPE que mantengan deudas tributarias exigibles coactivamente mayores a 1 UIT;*
- ii) *Las MYPE que tengan como titular a una persona natural o socios que hubieran sido condenados por delitos tributarios;*
- iii) *Quienes se encuentren en proceso concursal, según la ley de la materia; y*
- iv) *Las MYPE que hubieran incumplido con presentar sus declaraciones y/o efectuar el pago de sus obligaciones del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta al que se encuentren afectas, correspondientes a los doce (12) períodos anteriores, salvo que regularicen pagando o fraccionando dichas obligaciones en un plazo de hasta noventa (90) días previos al acogimiento, precisando que la SUNAT debería otorgar las facilidades con un fraccionamiento especial.*

*Ahora bien, mediante Decretos Supremos Nº 026-2017-EF y 029-2017-EF, se aprobaron las normas reglamentarias de la Ley Nº 30524, para lo cual, se incorporó el numeral 3 al artículo 8 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo Nº 29-94-EF y normas modificatorias, denominado "3. Prórroga Del Plazo De Pago Del Impuesto Para La Micro y Pequeña Empresa".*

*Así, la norma reglamentaria estableció definiciones para efecto de la aplicación de dicha prórroga en el pago, señalando, entre otros, lo siguiente:*

1. *Fecha de acogimiento: A la fecha en que la MYPE ejerce la opción de prorrogar el plazo de pago original del Impuesto, con la presentación de la declaración jurada mensual;*
2. *Fecha de Vencimiento: A la fecha que corresponda a cada período tributario, de acuerdo al cronograma para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual que aprueba la SUNAT;*
3. *MYPE: A la empresa, persona natural o jurídica, con ventas anuales hasta 1700 UIT;*
4. *Fecha límite de regularización: Al día 90 contado en sentido inverso en días calendario desde el día anterior a la fecha de acogimiento.*

*De otro lado, precisa que el impuesto cuyo plazo de pago original puede ser prorrogado es el que grava la venta de bienes, prestación de servicios y/o contratos de construcción.*

*Asimismo, en concordancia con la ley, estableció que solo puede optar por prorrogar el plazo de pago original, la MYPE que no se encontrase en ninguno de los supuestos del artículo 3 de la ley, y que tratándose del supuesto descrito en el numeral iv) del artículo 3 de dicha norma<sup>16</sup>, se evaluarán*

<sup>16</sup> Referido a las MYPE que hubieran incumplido con presentar sus declaraciones y/o efectuar el pago de sus obligaciones del impuesto general a las ventas e impuesto a la renta al que se encuentren afectas, correspondientes a los doce (12)

*L 50 7*



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

además los últimos doce (12) períodos anteriores a la fecha límite de regularización. Asimismo, para dicho caso se señala que el incumplimiento se produce cuando se omite presentar la declaración y/o efectuar el pago de las obligaciones tributarias (Impuesto General a las Ventas, pagos a cuenta del Régimen General y del Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta, pagos mensuales del Régimen Especial del Impuesto a la Renta)<sup>17</sup> hasta la fecha de vencimiento. Se prevé además la forma en que la MYPE puede regularizar el incumplimiento en la presentación de la declaración y/o el pago de las obligaciones tributarias hasta la fecha límite de regularización.

En cuanto a la forma en que se ejerce la opción para prorrogar el pago del Impuesto General a las Ventas, el numeral 3.2.2 del punto 3.2 del acápite 3 del artículo 8 del reglamento<sup>18</sup> indica que esta se ejerce respecto de cada período, al momento de presentar la declaración jurada mensual del impuesto, para ello, la MYPE indicará si opta por la prórroga marcando la opción que para tal efecto figure en el formulario para la presentación de la declaración jurada mensual del impuesto<sup>19</sup>.

Al respecto, se indica que solo se puede optar por la prórroga hasta la fecha de vencimiento, pues a partir del día siguiente a dicha fecha, el impuesto es exigible conforme con lo dispuesto en el artículo 3 del Código Tributario<sup>20</sup>. Dicha norma indica que de optarse por la prórroga, el plazo de pago original se posterga hasta la fecha de vencimiento que corresponda al tercer período siguiente a aquel por el que se ejerce la opción y que los intereses moratorios se aplican desde el día siguiente a la fecha de vencimiento indicada en el párrafo anterior, hasta la fecha de pago.

Asimismo, precisa que el cumplimiento de las condiciones establecida en la Ley N° 30524 y la norma reglamentaria para que opere la prórroga del plazo de pago original está sujeto a verificación o fiscalización posterior por parte de la SUNAT, dentro de los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario.

En este marco normativo, debe determinarse si corresponde la emisión de una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario cuando la Administración objeta el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas para la Micro y Pequeña Empresa.

---

periódicos anteriores, salvo que regularicen pagando o fraccionando dichas obligaciones en un plazo de hasta noventa (90) días previos al acogimiento.

<sup>17</sup> Conforme con la definición de "obligaciones tributarias" establecida en el inciso f) del numeral 3 del punto 3 incorporado por el Decreto Supremo N° 026-2017-EF al artículo 8 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y normas modificatorias.

<sup>18</sup> Incorporado por Decreto Supremo N° 026-2017-EF.

<sup>19</sup> Cabe indicar que a efecto de implementar lo dispuesto en las normas reglamentarias en cuanto al ejercicio de la opción de prorrogar el plazo de pago original del impuesto, que conforme se ha señalado precedentemente se efectúa al momento de presentar la declaración jurada mensual del impuesto de un determinado período; la SUNAT emitió la Resolución de Superintendencia N° 052-2017/SUNAT, que dispuso la aprobación de una nueva versión del PDT IGV - Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621- Versión 5.5. en la que se ha acondicionado la opción en dicha declaración para que el contribuyente marque si se acoge a la postergación del plazo para el pago del impuesto y con ello exprese su voluntad de acogimiento.

<sup>20</sup> El artículo 3 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la obligación tributaria es exigible: 1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el artículo 29 de dicho código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo; y 2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

De las normas reseñadas se aprecia que las disposiciones establecidas en la Ley N° 30524, que incorporan un cuarto párrafo al artículo 30 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, referido a la forma y oportunidad de la declaración y pago del impuesto, están destinadas a otorgar un beneficio a las MYPE con ventas anuales de hasta 1700 UIT, que consiste en postergar el plazo de pago original del Impuesto General a las Ventas<sup>21</sup> hasta por tres meses, siempre que no se encuentren dentro de los alcances de lo dispuesto por su artículo 3, cumplan con los requisitos establecidos en su reglamento para acogerse y opten por dicha prórroga.

Dicho acogimiento<sup>22</sup>, que implica una postergación de la exigibilidad del tributo hasta por 3 meses posteriores al vencimiento original del período en cuestión, en los términos del artículo 3 del Código Tributario, con la consecuente suspensión de la aplicación de los intereses moratorios, se ejerce al momento de la presentación de la declaración jurada con la que la MYPE expresa su voluntad de acogerse, marcando la opción respectiva en el PDT Formulario Virtual 621 diseñado para tal fin.

Cabe indicar en este punto que de no ejercer la MYPE la opción de acogimiento a dicho beneficio, el pago del Impuesto General a las Ventas se regirá por los vencimientos generales establecidos de acuerdo con el último dígito de RUC en los cronogramas que para las obligaciones de liquidación mensual establece la SUNAT mediante resolución de superintendencia. Asimismo, el incumplimiento del pago en tales fechas, origina la generación de intereses moratorios, y además procedería, si hubiere lugar, a la cobranza coactiva del impuesto omitido de acuerdo con el procedimiento establecido en el Código Tributario.

Ahora bien, como se ha mencionado, la orden de pago es un acto administrativo cuya naturaleza y propósito no están relacionados con la determinación de la obligación tributaria sino que tiene como sustento la constatación de una obligación exigible, de cuya cuantía se tiene certeza. En efecto, constituye un requerimiento de pago de una obligación cierta, a diferencia de la determinación, que constituye la liquidación e imputación de una obligación que puede ser discutida por el contribuyente en cuanto a su existencia y cuantía. Así, la orden de pago se genera en base a lo declarado por el deudor tributario y es girada considerando las bases imponibles y datos consignados en dicha declaración jurada y ante la falta de pago de la deuda declarada, esto es sin cuestionarse el fondo de la declaración.

En cambio, la determinación es el "...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"<sup>23</sup>.

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

Por tanto, a fin de establecer si en el supuesto analizado procede girar una orden de pago, es necesario determinar si su emisión supone el cuestionamiento al fondo de una declaración presentada

<sup>21</sup> Dicha postergación no resulta aplicable para el caso del impuesto que grava la utilización de servicios e importación de bienes, así como la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

<sup>22</sup> Que solo puede efectuarse hasta la fecha de vencimiento según cronograma para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual que establece la SUNAT.

<sup>23</sup> 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

por el deudor tributario, que convierta a dicho valor en un acto de determinación. Ello, por cuanto podría señalarse que de girarse la orden de pago, se estaría negando el acogimiento a un beneficio tributario, lo que no sería acorde con la declaración presentada.

Al respecto, cabe indicar que en el supuesto bajo análisis, la orden de pago ha sido girada conforme con lo declarado por el deudor tributario en cuanto al monto de la base imponible y el tributo resultante, esto es, conforme con lo autoliquidado, siendo que dicho valor es emitido precisamente porque la Administración considera que la deuda es exigible en los términos del artículo 3 del Código Tributario al advertir el incumplimiento de los requisitos que permiten prorrogar el plazo para el pago.

Sobre el particular, es importante destacar que la prórroga del plazo para el pago no está relacionada con la determinación de la obligación tributaria sino únicamente con el diferimiento de la oportunidad de pago. Así, si bien en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC se ha señalado que los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, "o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación", no obstante, en la citada resolución se ha indicado que los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios son la inafectación, la inmunidad y la exoneración, siendo pertinente indicar además que la postergación de la exigibilidad de la obligación no ostenta la misma naturaleza que otras figuras como son la inafectación, la inmunidad, y la exoneración.

Al respecto, RUIZ DE CASTILLA explica que: "El género es la "desgravación tributaria" o "liberación tributaria", mientras que las especies son: inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario. Se trata de aquellas figuras cuya finalidad es la inexistencia, eliminación o reducción de la carga tributaria. Entre los medios para lograr la inexistencia de la carga tributaria se encuentra la inmunidad, inafectación y exoneración. En cambio los instrumentos para reducir e incluso eliminar la carga tributaria son los beneficios e incentivos"<sup>24</sup>.

Así, explica el citado autor, mientras la inmunidad<sup>25</sup>, inafectación<sup>26</sup> y exoneración<sup>27</sup> depuran los límites del ámbito de aplicación del tributo puesto que son figuras que tienen relación con el hecho generador de la obligación tributaria, los beneficios e incentivos<sup>28</sup> están relacionados con la obligación tributaria que ya nació, específicamente, con la determinación del monto del tributo a pagar<sup>29</sup>.

<sup>24</sup> En este sentido, véase: RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco, "Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios" en: Revista Foro Jurídico, N° 12, PUCP, 2013, Lima, p. 136.

<sup>25</sup> El citado autor señala que "La política fiscal general fija los hechos tributables. Solo en la medida que se considere conveniente liberar de impuestos a determinados hechos económicos por razones de "Política de Estado"; entonces aparece la alternativa de la inmunidad tributaria" la que puede ser establecida por la Constitución o los Tratados. En este sentido, véase: RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco, Op. Cit., p. 139.

<sup>26</sup> En el caso de la inafectación, señala que "La ley establece el ámbito de aplicación del tributo. Aquí se encuentra el conjunto de hechos que son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Cualquier hecho –económico o no– que se encuentre fuera del referido ámbito, califica como inafecto; en el sentido que no va a soportar la carga tributaria". Al respecto, véase: Ibídem, p. 140. Asimismo, indica que la inafectación puede ser lógica o legal.

<sup>27</sup> En cuanto a la exoneración, el citado autor explica que la ley que regula un tributo delimita el ámbito de aplicación, por lo que aquí se encuentra el conjunto de hechos generadores de obligaciones tributarias, dentro del cual, existe un subconjunto de hecho que, en principio, son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo ésta no nacerá debido a la norma exoneratoria. En este sentido, véase, Ibídem, p. 142.

<sup>28</sup> Es definida por el anotado autor como "los instrumentos que recurren al factor tributario para inducir determinadas decisiones o conductas de los agentes económicos" de modo que "el contribuyente debe cumplir con tomar cierta decisión o tiene que cumplir una conducta específica, para acceder a la reducción o eliminación de la carga tributaria". Señala como ejemplo al crédito por reinversión. Al respecto, véase: Ibídem, p. 146.

<sup>29</sup> Al respecto, véase, Op. Cit., p. 137. Asimismo, señala que existen otras figuras desgravatorias que no están tan vinculadas con el perfil básico del tributo, como es el caso del Drawback.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

En relación con el "beneficio tributario", indica que es: "todo mecanismo que reduce o elimina la carga tributaria. El punto de partida es que existe una carga tributaria, mientras que el punto de llegada es la reducción o eliminación de esta carga". Agrega que: "es toda ventaja que se otorga al agente económico (contribuyente) en materia del débito tributario<sup>30</sup> y crédito tributario<sup>31</sup>". Señala como modalidades a las deducciones a la base imponible, la disminución de alícuotas y al reintegro tributario.

Cabe indicar que a diferencia de estas figuras, que tienen relación ya sea con el hecho generador de la obligación tributaria o con la determinación del monto de tributo a pagar, la posibilidad prevista por el cuarto párrafo del artículo 30 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Ley N° 30524, no guarda relación con ninguno de estos dos aspectos sino con el momento en que la Administración Tributaria puede exigir el pago del tributo que ha sido declarado, el cual puede diferirse si se cumplen los requisitos previstos para ello.

En tal sentido, dado que dicha disposición no está referida al hecho generador de la obligación o con la determinación del monto del tributo a pagar, sino con el momento en que puede requerirse el pago de lo declarado por el propio deudor tributario, si la Administración observa que no se cumplen los requisitos exigidos normativamente para aplicar la prórroga, considerará que está ante una obligación cierta y exigible, por la que procede emitir una orden de pago. En efecto, en dicha situación, la Administración Tributaria gira un "requerimiento de pago" de una deuda que valora como cierta (puesto que se basa en lo autoliquidado) y exigible justamente porque considera que el deudor tributario no cumple los requisitos de la Ley N° 30524 y las normas reglamentarias.

Por consiguiente, se aprecia que aun cuando el deudor tributario marque en su declaración jurada que opta por acogerse a lo dispuesto por dicha norma, dado que dicha opción no guarda relación con la determinación del monto del tributo a pagar, la emisión de una orden de pago en dicha situación se diferencia de lo que ocurre en el caso de las demás figuras antes mencionadas, como son la exoneración o la inafectación o la aplicación de un régimen que implique una menor tasa<sup>32</sup>. En tal sentido, en el supuesto planteado, la orden de pago será emitida conforme con el tributo declarado por el deudor tributario, cuya exigibilidad depende justamente del cumplimiento de los requisitos de la citada Ley N° 30524 y normas reglamentarias, de tal forma que si la Administración considera que no se han cumplido dichas condiciones, está facultada para exigir el pago del tributo autoliquidado en forma inmediata al considerarlo exigible.

Cabe indicar que a nivel de procedimiento contencioso tributario se analizará si las consideraciones que llevaron a la Administración Tributaria a objetar el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la prórroga el pago son correctas, esto es, cuando se resuelva el reclamo (sea que éste sea declarado inadmisible o se admita a trámite) y al resolverse el recurso de apelación. Así, en caso que en dicho procedimiento se concluya que el acogimiento fue correcto, ello implicaría que la deuda tributaria no resultaba exigible y por tanto la orden de pago será dejada sin efecto, siendo que de emitirse un nuevo valor, deberá considerarse que conforme con la Ley N° 30524, la postergación del pago del

<sup>30</sup> En cuanto a este aspecto, señala que el punto de partida es una obligación tributaria ya nacida, esto es, en principio habría una disminución del patrimonio del contribuyente, no obstante, sobreviene una reducción o eliminación de la carga tributaria, generándose ventajas para aquél. *Ibidem.*, p. 144.

<sup>31</sup> En este caso, explica el citado autor, el Estado es deudor y el agente económico pasa a ocupar el rol de acreedor, en tal sentido, la ventaja para el contribuyente se presenta por un incremento en su patrimonio. Señala como ejemplo al Drawback. *Ibidem.*, p. 144.

<sup>32</sup> En efecto, a diferencia del supuesto analizado en el presente caso, cuando la Administración considera, por ejemplo, que un deudor tributario no cuenta con una exoneración o que no le corresponde aplicar una tasa menor a la general, no podría emitir una orden de pago desconociendo dicha situación, puesto que ello sí guarda relación con el hecho generador de la obligación tributaria o con la determinación del monto a pagar.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

*Impuesto por tres meses posteriores a la obligación de declarar no genera intereses moratorios ni multas.*

*En relación con lo señalado, esto es, que el cumplimiento o incumplimiento de los referidos requisitos para prorrogar el pago del impuesto será analizado al resolverse el reclamo y posteriormente, al resolverse la apelación, cabe indicar que conforme con el inciso d) del artículo 115 del Código Tributario, es deuda exigible coactivamente la que conste en orden de pago notificada conforme a ley, siendo que el numeral 3) del inciso a) del artículo 119 del citado código dispone que tratándose de órdenes de pago, el Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, excepcionalmente, 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 días hábiles de notificada la orden de pago. Dicha norma agrega que en este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente y que la suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115 del anotado código.*

*Al respecto, por un lado debe considerarse que el propósito de la Ley N° 30524 es posibilitar una prórroga para el pago del impuesto, sin que ello genere intereses moratorios, siempre que se cumplan determinados requisitos. Por otro lado, debe tomarse en cuenta que una orden de pago contiene deuda exigible coactivamente cuando ha sido notificada conforme a ley, por lo que podría desnaturalizarse el propósito de la citada Ley N° 30524 si mientras se discute la admisibilidad del recurso de reclamación (y se resuelve la eventual apelación), se procede a ejecutar coactivamente la deuda tributaria o si se exigiese el pago previo de la orden de pago para admitir a trámite el indicado recurso.*

*Sobre el particular, tomando en cuenta la finalidad de dicha ley, se considera que si el deudor tributario optó por acogerse a dicha norma en la declaración jurada, ello obliga a analizar si cumplía los requisitos necesarios para ello, lo que hace que medien circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente, por lo que si el recurso de reclamación fue interpuesto dentro de los veinte días, la Administración debe admitir a trámite el recurso y analizar si se cumplían las condiciones para el acogimiento. En tal caso, la deuda adquirirá la condición de exigible coactivamente si se concluye que el deudor tributario no cumplía los requisitos establecidos y éste no apela la resolución que resuelve el recurso de reclamación dentro del plazo de ley o si apelándolo dentro del plazo establecido, se confirma lo señalado por la Administración. Como se ha indicado anteriormente, si se concluye que se cumplían los requisitos para acogerse a la referida ley, la orden de pago no habría contenido una deuda exigible y deberá ser dejada sin efecto.*

*Por tanto, se concluye que corresponde la emisión de una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario cuando la Administración objeta el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la prórroga del pago del Impuesto General a Las Ventas para la Micro y Pequeña Empresa".*

Que el criterio antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-16, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

la Ley N° 30264, que establece 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 del mismo código, 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 Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, siendo que en ese caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano. Agrega que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal; siendo que la aludida resolución así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

Que estando al criterio de carácter vinculante expuesto, contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-16, se tiene que en el caso bajo análisis correspondía que la Administración emitiera una orden de pago al amparo del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, por el tributo declarado por la recurrente, al considerar que esta no cumplía con los requisitos de la citada Ley N° 30524 y sus normas reglamentarias para acogerse a la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas. En ese sentido, de acuerdo con los fundamentos que sustentan el mencionado criterio, no resultan atendibles los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar la emisión de una orden de pago en tal supuesto y, por tanto, la nulidad invocada.

Que ahora bien, conforme con el anotado criterio, corresponde que en el procedimiento contencioso tributario se analice si las consideraciones que llevaron a la Administración Tributaria a objetar el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la prórroga del pago son correctas, siendo que en caso se concluya que el acogimiento fue correcto, ello implicaría que la deuda tributaria no resultaba exigible y por tanto la orden de pago debía ser dejada sin efecto. En ese sentido, procede efectuar el mencionado análisis.

Que conforme se aprecia de autos, la Administración considera que la recurrente se encuentra en el supuesto de exclusión establecido en el artículo 3 de la Ley N° 30524, por haber incumplido con efectuar el pago de sus obligaciones correspondientes al Impuesto General a las Ventas de abril y mayo de 2017 hasta la fecha límite establecida para su regularización.

Que de conformidad con las normas que regulan la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas antes citadas, la fecha límite de regularización para la recurrente correspondía al día 90 contado en sentido inverso desde el día anterior a la fecha de acogimiento (fecha de presentación de la declaración de setiembre de 2017<sup>33</sup>, esto es, el 19 de octubre de 2017), siendo que de dicho cómputo se establece como fecha límite de regularización el 22 de julio de 2017.

Que de la verificación de los últimos 12 períodos anteriores a la fecha límite de regularización, se aprecia que la deuda declarada correspondiente al Impuesto General a las Ventas de abril y mayo de 2017<sup>34</sup> no fue cancelada por la recurrente hasta la fecha límite de regularización<sup>35</sup>, según se verifica de foja 151, por lo que no se acogió válidamente a la prórroga del pago del Impuesto General a las Ventas.

<sup>33</sup> 20 de octubre de 2017.

<sup>34</sup> Mediante Formularios Virtuales PDT 621 N° 824689906 y 825636827, de fojas 101 a 112, respectivamente.

<sup>35</sup> Apreciándose de los reportes de fojas 196 a 199 que fue cancelada con posterioridad, mediante pagos de 2 de agosto y 8 de setiembre de 2017, respectivamente.



# Tribunal Fiscal

Nº 04715-4-2019

Que estando a lo expuesto, la orden de pago impugnada ha sido emitida conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada.

Con los vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Rivadeneira Barrientos, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

## RESUELVE:

1. CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0260140156356/SUNAT de 22 de febrero de 2018.
2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 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 el siguiente criterio:

*"Corresponde la emisión de una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario cuando la Administración objeta el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la prórroga del pago del Impuesto General a Las Ventas para la Micro y Pequeña Empresa".*

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

FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

RIVADENEIRA BARRIENTOS  
VOCAL

Sánchez Gómez  
Secretaria Relatora  
ILL/mgp