



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN DEL MAR DE GRAU"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2016-03

TEMA : DETERMINAR SI CORRESPONDE DECLARAR LA NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO GIRADO 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.

FECHA : 8 de febrero de 2016
HORA : 4:30 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES :

Sergio Ezeta C.	Luis Ramírez M.	Juana Pinto de A.
Víctor Castañeda A.	Pedro Velásquez L.R.	Mariella Casalino M.
Raúl Queuña D.	Jorge Sarmiento D.	Jesús Fuentes B.
Lorena Amico D.	Gabriela Márquez P.	Carmen Terry R.
Elizabeth Winstanley P.	Doris Muñoz G.	Rosa Barrantes T.
Patricia Meléndez K.	Gary Falconí S.	Rossana Izaguirre LI.
Lily Villanueva A.	Roxana Ruiz A.	Zoraida Olano S.

NO ASISTENTES :

Licette Zúñiga D.	Vacaciones a la fecha de la suscripción.
Ada Flores T.	Vacaciones a la fecha de la votación.
Marco Huamán S.	Vacaciones a la fecha de la votación.
José Martel S.	Vacaciones a la fecha de la suscripción.
Cristina Huertas L.	Vacaciones a la fecha de la suscripción.
Caridad Guarníz C.	Descanso médico a la fecha de la votación.

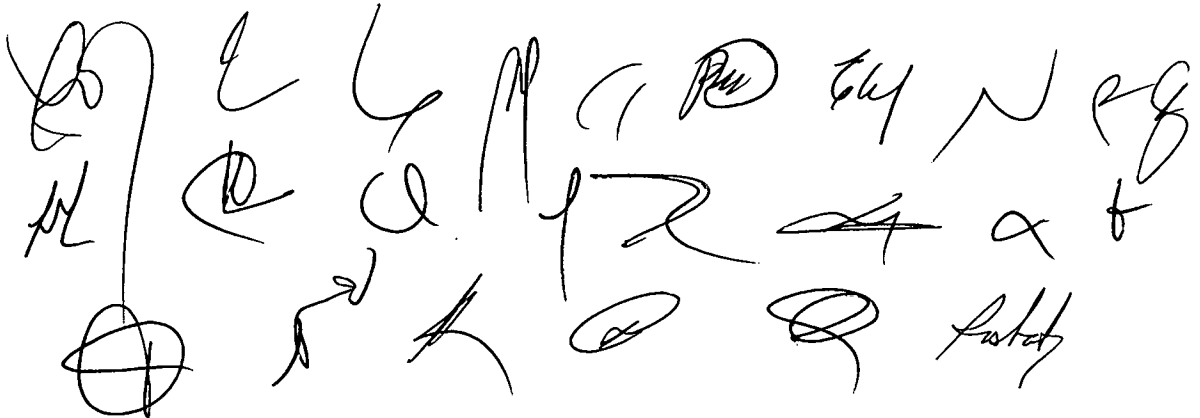
I. ANTECEDENTES:

- Memorando N° 079-2016-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“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”.



A collection of handwritten signatures in black ink, arranged in three rows and approximately eight columns. The signatures are highly stylized and vary in complexity, including some that resemble letters like 'L', 'M', 'N', 'R', and 'S', and others that are more abstract or cursive. The signatures are scattered across the page, with some overlapping or written close together.

TEMA:	DETERMINAR SI CORRESPONDE DECLARAR LA NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO GIRADO 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.	
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	<p>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.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 1 del informe.</p>	<p>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.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 2 del informe.</p>
Olano Silva	X	
Zúñiga Dulanto	X	
Ezeta Carpio	X	
Ramírez Mío	X	
Pinto de Aliaga	X	
Castañeda Altamirano	X	
Velásquez L.R.	X	
Casalino Mannarelli	X	
Queuña Díaz	X	
Sarmiento Díaz		X
Flores Talavera	VACACIONES	VACACIONES
Fuentes Borda	X	
Amico de las Casas		X
Márquez Pacheco	X	
Terry Ramos	X	
Huamán Sieler	VACACIONES	VACACIONES
Winstanley Patio		X
Martel Sánchez		X
Muñoz García	X	
Barrantes Takata	X	
Meléndez Kohatsu	X	
Huertas Lizarzaburu	X	
Falconí Sinche	X	
Izaguirre Llampasi	X	
Guarníz Cabell	DESCANSO MÉDICO	DESCANSO MÉDICO
Villanueva Aznarán	X	
Ruiz Abarca	X	
TOTAL	20	4

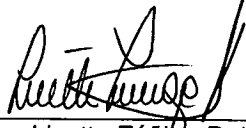
TEMA:	DETERMINAR SI CORRESPONDE DECLARAR LA NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO GIRADO COMO ORDEN DE PAGO, AMPARADO EN LOS NUMERALES 1), 2) Ó 3) DEL ARTÍCULO 78° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN AQUELLOS SUPUESTOS EN LOS QUE DEBIÓ EMITIRSE UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN.	
	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
Oiano Silva	X	
Zúñiga Dulanto	X	
Ezeta Carpio	X	
Ramírez Mío	X	
Pinto de Allaga	X	
Castañeda Altamirano	X	
Velásquez L.R.	X	
Casalino Mannarelli	X	
Queuña Díaz	X	
Sarmiento Díaz	X	
Flores Talavera	VACACIONES	VACACIONES
Fuentes Borda	X	
Amico de las Casas	X	
Márquez Pacheco	X	
Terry Ramos	X	
Huamán Sialer	VACACIONES	VACACIONES
Winstanley Patio	X	
Martel Sánchez	X	
Muñoz García	X	
Barrantes Takata	X	
Meléndez Kohatsu	X	
Huertas Lizarzaburu	X	
Falconí Sinche	X	
Izaguirre Llampasi	X	
Guarníz Cabell	DESCANSO MÉDICO	DESCANSO MÉDICO
Villanueva Aznarán	X	
Ruiz Abarca	X	
TOTAL	24	

A collection of handwritten signatures in black ink, arranged in two rows. The signatures are stylized and correspond to the names listed in the table above, such as Oiano Silva, Zúñiga Dulanto, etc.

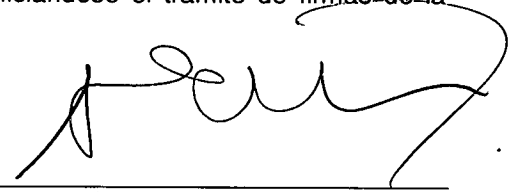
III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

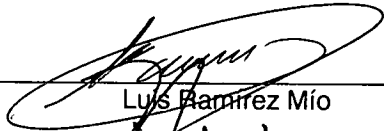
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Licette Zúñiga Dulanto
22/02/16



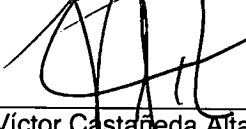
Sergio Ezeta Carpio



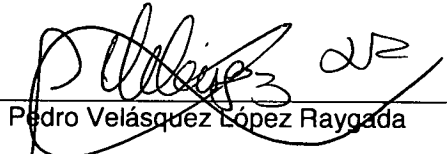
Luis Ramírez Mío



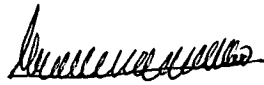
Juana Pinto de Aliaga



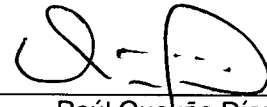
Víctor Castañeda Alfamirano



Pedro Velásquez López Raygada



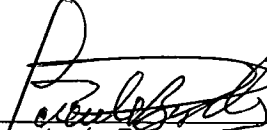
Mariella Casalino Mannarelli



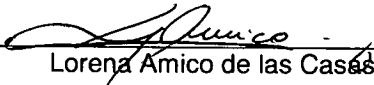
Raúl Queuña Díaz



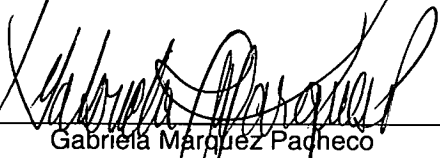
Jorge Sarmiento Díaz



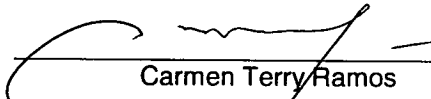
Jesús Fuentes Borda



Lorena Amico de las Casas




Gabriela Márquez Pacheco



Carmen Terry Ramos



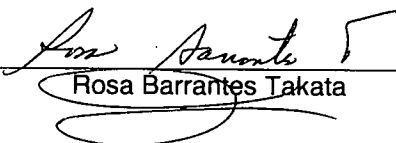
Elizabeth Winstanley Patti



José Martel Sánchez
19/02/2016



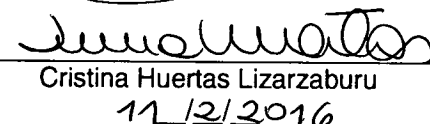
Doris Muñoz García



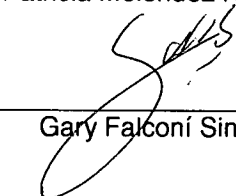
Rosa Barrantes Takata



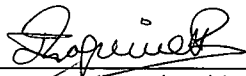
Patricia Meléndez Kohatsu



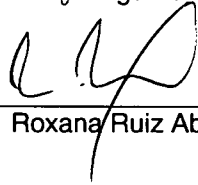
Cristina Huertas Lizarzaburu
11/12/2016



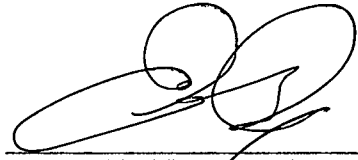
Gary Falconí Sinche



Rossana Izaguirre Llampasi



Roxana Ruiz Abarca



Lily Villanueva Aznarán



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2016-03

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI CORRESPONDE DECLARAR LA NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO GIRADO 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.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El artículo 76° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la resolución de determinación 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.

En cuanto a la resolución de determinación, el artículo 77° del citado código prevé que 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. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Por otro lado, según 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 la resolución de determinación, entre otros, 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. Asimismo, se dispone que para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

En relación con las órdenes de pago, el anotado artículo 78° indica que tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Ahora bien, en cuanto a la nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria, el primer párrafo del artículo 109° del Código Tributario prevé que éstos serán nulos en los casos siguientes: 1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia, siendo que para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados por el Título I del Libro II del citado 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.

Por su parte, el segundo párrafo del anotado artículo 109° del Código Tributario prevé que los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando: a. Son dictados sin observar lo previsto por 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.

A ello se agrega que los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

En este marco normativo, corresponde determinar si procede declarar la nulidad de un acto administrativo girado como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) o 3) del artículo 78°, emitido en aquéllos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación puesto que sobre el particular se vierten distintas interpretaciones.

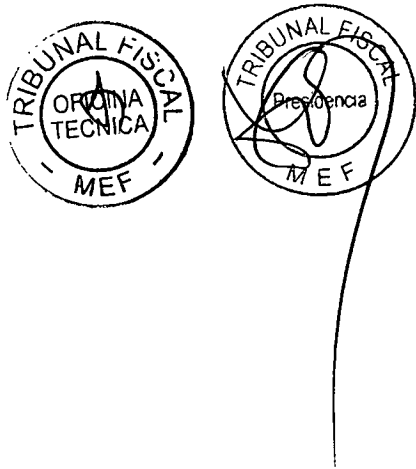
Según la primera, procede declarar dicha nulidad puesto que el acto administrativo fue emitido prescindiéndose del procedimiento legal establecido, siendo que mediante la convalidación solo se pueden subsanar requisitos previstos por el artículo 77° del Código Tributario, que en función de la naturaleza y finalidad del acto administrativo, debieron cumplirse desde un principio y que fueron omitidos al girarse el referido acto.

Por otro lado, según otra interpretación, no procede declarar dicha nulidad siempre que el acto administrativo haya sido objeto de convalidación, siendo que mediante ésta se pueden subsanar todos los requisitos previstos por el artículo 77° del citado código, incluso el motivo determinante del reparo cuando éste fue omitido al girarse un acto de determinación que formalmente no se denomine "resolución de determinación".

Amerita llevar el tema a Sala Plena de conformidad con el artículo 154° del citado código, modificado por Ley N° 30264, según el cual, 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 Tributaria, 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 señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.



III. PROPUESTAS

3.1 MARCO JURISPRUDENCIAL

Conforme con el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2015-07 de 12 de junio de 2015¹: *“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”.*

Al respecto, se señaló que en el supuesto analizado, la Administración debía verificar el cumplimiento de dichos presupuestos y de ser el caso, determinar la obligación tributaria al amparo del artículo 59° del Código Tributario, girando una resolución de determinación en la que se expliquen los motivos determinantes del reparo, modificándose así lo declarado por el deudor tributario, de manera que de girarse una orden de pago, ésta sería declarada nula conforme con el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario.

Entre los fundamentos del citado Acuerdo de Sala Plena, se indicó lo siguiente:

“...El artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 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.

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.

¹ El tema a analizar en dicha oportunidad consistía en determinar si correspondía emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a través de la presentación del formulario PDT 625, considerándose para tales efectos que se había presentado dicho formulario conforme con la normativa correspondiente.



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 supuestos², 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 cuantía³.

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 tributario⁴.

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

² En el análisis del presente informe no se incluye a los numerales 4) y 5) del artículo 78° del Código Tributario.

³ Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, *Manual del Código Tributario*, Tomo I, Editorial Economía y Finanzas, 2013, p. 110.

⁴ 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.



corrección implique la determinación de una deuda no declarada ya que ello es producto de la información que proporcionó previamente el deudor tributario⁵.

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"⁶.

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 reclamación⁷ 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 correspondiente⁸.

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.

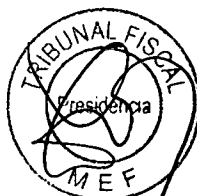
En efecto, según el numeral 1) del artículo 78° del citado código, éstas pueden emitirse cuando se trate de tributos autoliquidados por el deudor tributario. Asimismo, si bien el referido numeral 2) solo alude a que pueden girarse órdenes de pago por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de

⁵ En este sentido, véase: *Ibidem*.

⁶ 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.

⁷ 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.

⁸ 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.



acuerdo a ley, se entiende que en este caso la orden de pago también debe ser girada conforme con lo declarado por el deudor tributario⁹.

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.

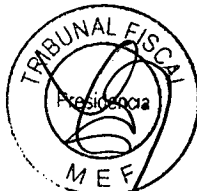
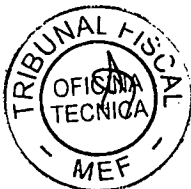
Como se aprecia, estos ejemplos se enmarcan en lo que se entiende por errores materiales o de cálculo o en el uso de coeficientes o porcentajes, considerándose a efecto de girar la orden de pago la información previamente declarada por el deudor tributario, únicos supuestos en los que conforme a ley, 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 porcentajes¹⁰ 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

⁹ 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.

¹⁰ Para lo cual debe considerarse la norma que resulte aplicable en el tiempo.



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.

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.

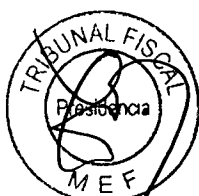
En tal sentido, si ante el incumplimiento de los presupuestos legales establecidos para la modificación de coeficientes o porcentajes¹¹ o para la suspensión de pagos a cuenta, la Administración Tributaria girase una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario, corresponderá 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”.

3.2. PROPUESTA 1

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.

¹¹ Considerándose lo precisado en la nota anterior.



FUNDAMENTO

Como se ha señalado en los fundamentos del citado Acuerdo de Sala Plena N° 2015-07, conforme con su naturaleza, la orden de pago¹² 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 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

¹² 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.



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:

- 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 obligatoria¹³, 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 cometida¹⁴.

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 es llevada al contencioso, le corresponde acreditar haber seguido un procedimiento regular para sus actuaciones¹⁵.

¹³ Publicada el 25 de enero de 2008 en el diario oficial "El Peruano".

¹⁴ 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.

¹⁵ En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Op. Cit.*, p. 152.



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 administrados¹⁶.

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.

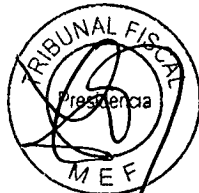
Sobre el particular, cabe destacar que de ello se desprenderán consecuencias distintas para el administrado, quien deberá efectuar el pago previo del acto administrativo girado como orden de pago como condición para admitir a trámite su reclamación¹⁷, lo que no sucedería de emitirse la resolución de 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

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.



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 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 ley¹⁸.

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.

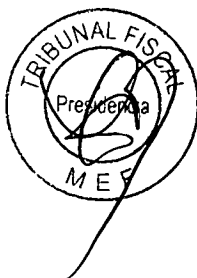
En efecto, si bien la convalidación del acto desarrollada por el Código Tributario se sustenta en los principios de conservación de los actos administrativos, y en el de celeridad, ello, según GARCÍA LUENGO: *“no puede tener como contenido ni respaldar una pretensión, siquiera sea potencial, de convalidación 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”*¹⁹.

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.

¹⁸ 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.

¹⁹ En este sentido, véase: GARCÍA LUENGO, Javier, *La Nulidad de Pleno Derecho de los Actos Administrativos*, Civitas, 2002, Lima, pp. 311 y ss.



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.

3.2. PROPUESTA 2

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.

FUNDAMENTO

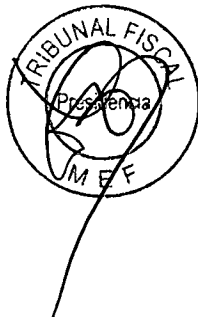
Como se ha señalado en los fundamentos del citado Acuerdo de Sala Plena N° 2015-07, la orden de pago²⁰ es un acto administrativo que se genera esencialmente por tributos autoliquidados por el deudor tributario, a partir de una mera constatación de una obligación exigible, esto es, no a partir de una fiscalización. 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 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 es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación, entre otros, en los casos siguientes: 1) Por tributos autoliquidados por el deudor tributario, 2) 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) y 3) Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, 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.

Ahora bien, al analizar 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 de determinados presupuestos.

En tal sentido, se concluyó que correspondía que la Administración gire 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.

²⁰ 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.



No obstante lo expuesto, debe dilucidarse si existe la posibilidad de considerar convalidado el acto administrativo girado como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) o 3) del Código Tributario, en un caso en el que debió emitirse una resolución de determinación, 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:

- 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”.

En relación con la nulidad y anulabilidad de los actos administrativos, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal N° 161-1-2008, de observancia obligatoria²¹, 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.

²¹ Publicada el 25 de enero de 2008 en el diario oficial “El Peruano”.



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.

Sobre el particular, señala DANÓS ORDÓÑEZ, el ordenamiento jurídico reacciona contra los actos administrativos que lo infringen con distinta intensidad dependiendo de la gravedad de la infracción cometida²².

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 a éstos últimos.

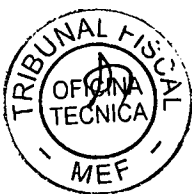
Por consiguiente, si se concluye que el acto administrativo bajo examen se encuentra dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del segundo párrafo del artículo 109° y no en el del numeral 2) del primer párrafo del citado artículo, podrá ser objeto de convalidación para evitar la declaración de nulidad, para lo cual es necesario analizar si el acto administrativo materia de examen ha sido dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o si es contrario a la ley o norma con rango inferior. Para tal efecto, debe considerarse lo dispuesto por el Código Tributario en relación con la determinación de la obligación tributaria, los requisitos de las resoluciones de determinación y los casos en los que pueden emitirse éstas y las órdenes de pago.

Al respecto, el citado artículo 59° del Código Tributario establece 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.

Respecto de 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. Asimismo, conforme con el artículo 77° del mencionado código 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

²² 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.



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, como se ha señalado, el citado artículo 78° prevé supuestos específicos en los que la Administración se encuentra facultada a girar órdenes de pago sin necesidad de emitirse previamente una resolución de determinación, precisándose que en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que las resoluciones de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Bajo este contexto normativo, se considera que si la Administración emite un acto administrativo al amparo de los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del citado código que no encaja en los supuestos específicos previstos por dicho artículo, por contener un acto de determinación, no se estará ante el requerimiento de una obligación cierta y exigible sino ante un acto mediante el cual se desconoce los efectos de la determinación efectuada por el contribuyente por lo que dicho valor, desde su origen, en realidad tiene naturaleza de resolución de determinación, siendo que el nombre que formalmente adopte no es relevante.

En efecto, el Código Tributario ha previsto los supuestos en los que la Administración puede emitir órdenes de pago sin necesidad de emitirse previamente una resolución de determinación en el citado artículo 78° por lo que si la Administración emite un acto administrativo que no calza en los supuestos en los que conforme a ley puede emitirse una orden de pago, se considera que se está ante un acto de determinación.

Así, al ser dicho acto el resultado del desconocimiento de la autodeterminación efectuada por el deudor tributario, no podría considerarse que es una orden de pago. Por el contrario, al ser el reflejo de la labor de la Administración Tributaria destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establecer la existencia de la deuda tributaria, conforme con lo dispuesto por el artículo 76° del referido código, debe ser considerado como una resolución de determinación, aunque se haya omitido precisar el motivo determinante del reparo al momento de ser emitida, lo que constituye un vicio.

Ahora bien, para determinar si dicho acto viciado debe ser declarado nulo o si es posible su convalidación, debe examinarse, como se ha señalado, si en su emisión se ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, para lo cual es necesario analizar cuál habría sido el resultado si éste se hubiera seguido conforme a ley.

Al respecto, se advierte que de seguirse el procedimiento conforme a ley, se habría girado una resolución de determinación en la que se habrían explicado los motivos determinantes del reparo, siendo que, como se ha señalado, al haberse emitido un acto administrativo que no es conforme con algún supuesto previsto por el artículo 78° del Código Tributario, se considera que se está ante un acto de determinación y no ante un requerimiento de pago de una obligación cierta y exigible, dado que su finalidad es determinar la obligación tributaria desconociéndose lo declarado por el deudor tributario, aun cuando dicho acto de determinación haya sido emitido sin observar los requisitos previstos por el artículo 77° del citado código, los que son subsanables a efecto de convalidar el valor.

Por consiguiente, se aprecia que el resultado del actuar de la administración es el mismo si se emite una resolución de determinación o si emite un acto administrativo que se considera de



determinación por no encajar en los supuestos previstos por el artículo 78° del Código Tributario y que es convalidado en instancia de reclamación al señalarse los motivos determinantes del reparo pues en ambos casos la finalidad de dicho acto es determinar la obligación tributaria aunque formalmente uno de ellos no haya sido denominado "resolución de determinación".

En tal sentido, tratándose de un acto de determinación de deuda tributaria que ha sido girado sin cumplir lo previsto por el numeral 6) del artículo 77° del Código Tributario, esto es, señalar los motivos determinantes del reparo u observación, la Administración lo podrá convalidar, conforme con el último párrafo del artículo 109° del citado código, por lo que no procederá declarar su nulidad.

En tal sentido, luego de la subsanación correspondiente, el resultado de la actuación de la Administración no diferirá pues sólo implicará que dicha resolución de determinación sea subsanada, lo que no importará afectación alguna al debido procedimiento del administrado. En efecto, si la subsanación se produce en la etapa de reclamación, con el fin de no privarle de una instancia en el procedimiento contencioso tributario, es criterio de este Tribunal otorgar trámite de reclamación al recurso planteado contra la resolución que declaró infundado el reclamo y mediante la cual, se explicó el motivo determinante del reparo²³.

Por tanto, se concluye que 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.

IV. CRITERIOS A VOTAR

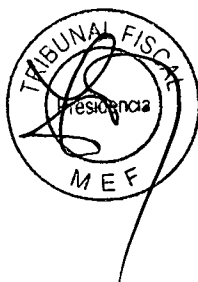
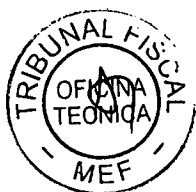
PROPUESTA 1

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.

PROPUESTA 2

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.

²³ En este caso, se parte del supuesto que al reclamarse el valor, el recurso fue admitido a trámite, de modo que la subsanación se produjo al emitirse la resolución en instancia de reclamación. En efecto, de apelarse la resolución que declaró la inadmisibilidad del recurso de reclamación, sin que se haya efectuado la subsanación del vicio que afecta al valor, en aplicación del principio de economía procesal, corresponderá que se revoque la inadmisibilidad y que se declare la nulidad del valor emitido.



**ANEXO I
ANTECEDENTES NORMATIVOS**

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF.

Artículo 59°.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“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.*
- 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”.*

Artículo 60°.- INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“La determinación de la obligación tributaria se inicia:

- 1. Por acto o declaración del deudor tributario.*
 - 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.*
- Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias”.*

Artículo 61°.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

“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...”.

Artículo 76°.- RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

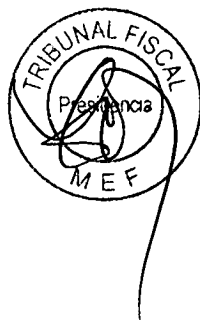
“La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108”.

Artículo 77°.- REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE MULTA

“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.

8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados”.

Artículo 78°.- ORDEN DE PAGO

“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 la Resolución de Determinación, 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. 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.

Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente”.

Artículo 109°.- NULIDAD Y ANULABILIDAD DE LOS ACTOS

“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;

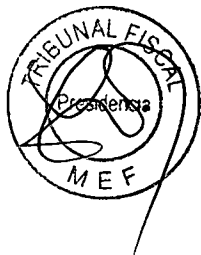
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,

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.

Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:

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.

DISPOSICIONES FINALES

CUADRAGÉSIMO SEGUNDA.- Error en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta bajo el sistema de coeficiente

“Precísase que en virtud del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, 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”.

LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL - LEY N° 27444

Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos

“Son requisitos de validez de los actos administrativos:

1. Competencia.- Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.

2. Objeto o contenido.- Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.

3. Finalidad Pública.- Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitársele a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.

4. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

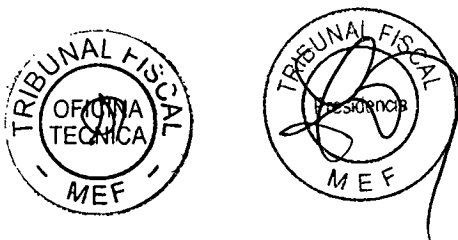
5. Procedimiento regular.- Antes de su emisión, el acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación”.

Artículo 8.- Validez del acto administrativo

“Es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico”.

Artículo 10.- Causales de nulidad

“Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:



1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.

2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14.

3. Los actos expresos o los 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 tramites esenciales para su adquisición.

4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma”.

Artículo 14.- Conservación del acto

“14.1 Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora.

14.2 Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes:

14.2.1 El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación.

14.2.2 El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial.

14.2.3 El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerando como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado.

14.2.4 Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el **vicio**.

14.2.5 Aquellos emitidos con omisión de documentación no esencial

14.3 No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución”.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) QUE DECLARA LA NULIDAD DE LA ORDEN DE PAGO EMITIDA 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 A TRAVÉS DE LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO PDT 625.

RTF N° 1030-8-2015 (28-01-2015)

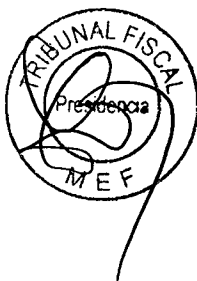
“Que la recurrente sostiene que la apelada carece de veracidad, por cuanto el 16 de junio de 2014 cumplió con presentar el Formulario 625 conforme con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, el mismo que surtió efecto a partir de mayo de 2014, siendo que a dicha fecha no adeudaba absolutamente ningún tributo, por lo que no incumplía ningún requisito para que se acepte el coeficiente aplicado. (...)

Que la Administración señala que la orden de pago impugnada fue emitida al amparo de lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, producto de la reliquidación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período junio de 2014, con relación al coeficiente utilizado para su cálculo, al aplicarse el 1.5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, deduciéndose el importe S/. 5 311,00, por concepto del saldo a favor del período anterior, lo que dio como resultado una omisión de S/. 24 594,00. (...)

Que según lo dispuesto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 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.

Que conforme con el artículo 61° del citado código, 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.

Que por su parte, según el artículo 76° del referido código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el cual, de acuerdo con lo prescrito por el artículo 77° del mismo código, debe ser formulado por escrito y expresar lo siguiente: 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 lo amparen y 8) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.



Que el numeral 3 del artículo 78° del anotado código indica que la orden de pago es el acto en virtud del cual, la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda, sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación, en el caso de tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, siendo que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración 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. Asimismo, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

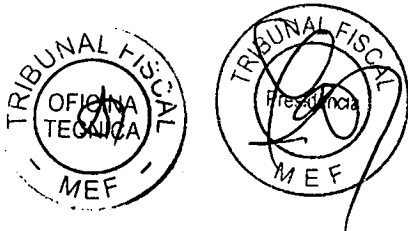
Que el último párrafo del citado artículo dispone que las órdenes de pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrá los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Que según la Cuadragésimo Segunda Disposición Final del Código Tributario, en virtud del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, 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.

Que el numeral 2 del artículo 109° del aludido código prevé que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de otro lado, el primer párrafo del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999, establece que 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 por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Asimismo, se prevé que de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mencionadas que se determinan de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que dicho artículo agrega que los contribuyentes a que se refiere su primer párrafo podrán optar por efectuar sus pagos a cuenta mensuales o suspenderlos de acuerdo con los lineamientos establecidos en los acápite I a III. En el acápite II se indica que los contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del primer párrafo, 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 financiero. Sin embargo, si el coeficiente resultante fuese inferior al determinado considerando el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, se aplicará este último. También señala que de no existir impuesto calculado en el referido estado financiero, se suspenderán los pagos a cuenta, salvo que exista impuesto calculado en el ejercicio gravable



anterior, en cuyo caso, se aplicará el coeficiente a que se refiere el inciso a) del primer párrafo en mención.

Que asimismo, dicho artículo señala que para aplicar lo dispuesto en 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.

Que según el numeral 2 del inciso a) del artículo 54º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 050-2013-EF, para efecto de lo dispuesto por el artículo 85º de la citada ley, los contribuyentes deberán abonar como pago a cuenta del impuesto el monto que resulte mayor de comparar la cuota que se obtenga de aplicar a los ingresos netos del mes el coeficiente determinado de acuerdo con lo previsto en su inciso b), con la cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Agrega que no obstante lo señalado, a partir de los pagos a cuenta del mes de febrero, marzo, abril, mayo o, en su caso, de agosto, los contribuyentes podrán optar por suspender o efectuar sus pagos a cuenta mensuales de acuerdo con lo previsto en los incisos c), d) y e) de este artículo, según corresponda.

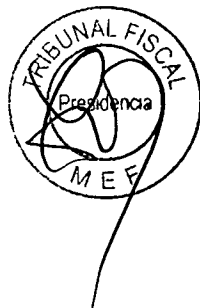
Que la Orden de Pago Nº 023-001-6121864 (foja 51) ha sido girada el 24 de julio de 2014, por el importe de S/. 24 594,00, más intereses moratorios, por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de junio de 2014, consignándose como base legal y sustento al numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario y a la declaración jurada presentada por la recurrente respecto de dicho tributo y período, mediante Formulario PDT 621 Nº 793181829 presentado el 16 de julio de 2014.

Que obra a foja 8 la referida declaración jurada, de la que se advierte que la recurrente declaró como ingresos netos del mes la suma de S/. 1 993 653,00 (casilla 301), y estableció un pago a cuenta de S/. 1 994,00, al aplicar el coeficiente de 0,0010, al cual dedujo el saldo a favor del período anterior de S/. 5 311,00.

Que obra a fojas 12 a 20 el Formulario PDT 625 Nº 750047580 presentado el 16 de junio de 2014, mediante el cual la recurrente estableció como nuevo coeficiente 0,000954, a aplicarse desde el mes de mayo de 2014.

Que del documento denominado "Cedula de Reliquidación" así como de lo actuado (fojas 9, 25 y 26), se advierte que la Administración reliquidó el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período junio de 2014 aplicando 1.5% a los ingresos netos declarados en dicho período, sobre la base de desconocer la modificación del coeficiente establecido en el aludido Formulario PDT 625, al considerarse que no se cumplía con los requisitos establecidos para la modificación de dicho coeficiente.

Que como puede observarse, tal situación no corresponde al supuesto del numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario, toda vez que no se trata de la existencia de errores materiales de redacción o de cálculo como pretende justificar la Administración para sustentar la emisión del valor impugnado, sino que por el contrario, este se giró como resultado de objetar lo determinado por la recurrente a través de su declaración, sobre la base de cuestionar si la recurrente cumple los presupuestos legales para modificar el coeficiente aplicable para la determinación del pago a cuenta del período de junio de 2014 con la presentación del Formulario PDT 625. En consecuencia, en aplicación del numeral 2 del artículo 109º del indicado código, corresponde



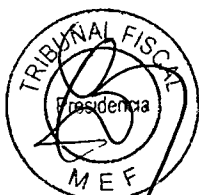
declarar nula la orden de pago impugnada, así como la resolución apelada, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que prevé que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él”.

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LA QUE SE CONSIDERA QUE SE HA CONVALIDADO EL VALOR EMITIDO (ORDEN DE PAGO), 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 A TRAVÉS DE LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO PDT 625.

RTF N° 04477-4-2014 (04/04/2014)

“Que el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondía por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, asimismo, de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mencionadas que se determinan de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el referido artículo agrega que los indicados contribuyentes pueden optar por efectuar sus pagos a cuenta mensuales o suspenderlos de acuerdo con lo siguiente: i) Si el pago a cuenta es determinado según el inciso b) del párrafo precedente, podrán suspenderlos a partir del pago a cuenta del mes de febrero, marzo, abril o mayo, según corresponda, debiendo cumplir con los requisitos señalados en dicha norma, los que estarán sujetos a evaluación por parte de la SUNAT; ii) Los contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en el referido literal b), 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 financiero, 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, sin embargo, si el coeficiente resultante fuese inferior al determinado considerando el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, se aplicará este último; asimismo dispone que de no existir impuesto calculado en el referido 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; y iii) A partir del pago a cuenta del mes de agosto y sobre la base de los resultados que arroje el estado de ganancias y pérdidas al 31 de julio, los contribuyentes 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 financiero,



y de no existir impuesto calculado, los contribuyentes suspenderán el abono de sus pagos a cuenta; agregando que para aplicar lo previsto en el párrafo precedente, 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 Reglamento.

Que de otro lado, el numeral 3 del artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, 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 período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos 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.

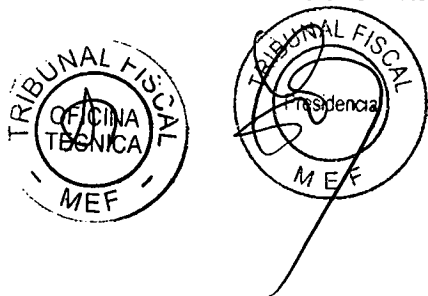
Que el artículo 77° del referido código establece que la resolución de determinación debe ser formulada por escrito y expresará: 1) el deudor tributario, 2) el tributo y el período al que corresponda, 3) la base imponible, 4) la tasa, 5) la cuantía del tributo y sus intereses, 6) los motivos determinantes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

Que mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-31 de 21 de octubre de 2013, se modificó el Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 43 que cuando se emite una orden de pago debiéndose haber emitido una resolución de determinación, y tras admitirse a trámite el recurso, en la instancia de reclamación se subsanan los requisitos previstos en el artículo 77° del Código Tributario procede remitir los actuados a la Administración a fin de que se dé trámite de reclamación al recurso presentado.

Que conforme con el acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los Acuerdos de Sala Plena son vinculantes para todos los vocales de este Tribunal.

Que en el presente caso, la Orden de Pago N° 021-001-0320646, de foja 8, fue girada por la omisión del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2013, por la suma de S/.20,938.00 más intereses, al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario y sobre la base de la información consignada en la declaración jurada presentada por la recurrente mediante Formulario Virtual PDT 621 N° 781949393.

Que de la revisión de la declaración jurada en referencia, de foja 18, se advierte que la recurrente consignó como base imponible el importe de S/.1'517,269.00 y como impuesto resultante la suma de S/.23,366.00, como consecuencia de haber aplicado el coeficiente de 0.0154, al haber modificado éste en función a la Declaración de Modificación de Porcentaje y Coeficiente presentada mediante Formulario Virtual PDT 625 N° 750032142, de foja 28.



Que no obstante, de la resolución apelada de fojas 55 y 56 se aprecia que la Administración reliquidó el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2013, desconociendo la modificación del coeficiente efectuada por la recurrente, al considerar que ésta no se encontraba facultada para tal cambio, toda vez que de acuerdo con la normatividad vigente los únicos contribuyentes que podían modificar la determinación de sus pagos a cuenta en el periodo acotado, eran aquellos que determinaban sus pagos de conformidad con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, supuesto en el cual no se encontraría la recurrente, y por consiguiente aplicó al ingreso neto declarado en el período, el coeficiente ascendente a 0.0292, obtenido de los datos de su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que sin embargo, tal situación no se enmarca dentro del supuesto previsto en el numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario que sustenta el valor materia de autos, pues se trata de una determinación efectuada por la Administración, objetando la realizada por la recurrente, debiendo haberse emitido una resolución de determinación, la que de conformidad con lo establecido por el artículo 77º del referido código debía contener los motivos determinantes del reparo u observación, requisito que en el presente caso no se cumplió al emitirse el valor impugnado.

Que en tal sentido, siendo que en el caso de autos, es con la apelada que la Administración detalla y comunica a la recurrente los fundamentos que sustentaron la emisión del valor impugnado, procede tramitar la apelación interpuesta como una reclamación, a efecto que ésta pueda ejercer su derecho de defensa; y en consecuencia, remitir los actuados a la Administración Tributaria a fin que proceda conforme a lo expuesto”.

