

INFORME N° 043 -2007-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con la aplicación del artículo 109° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, se formulan las siguientes consultas:

1. En aplicación del literal a) y último párrafo del artículo 109° del TUO del Código Tributario, ¿es posible convalidar la Orden de Pago detallando el fundamento legal que corresponde, así como el motivo y el cálculo del monto por el que se emite, toda vez que dicha Orden de Pago ha sido emitida como resultado de la aplicación de un numeral del artículo 78° distinto al consignado?

De ser afirmativa la respuesta, al ser válida dicha Orden de Pago, ¿podemos inferir que le podrá ser aplicable el requisito de pago previo establecido en el segundo párrafo del artículo 136° del TUO del Código Tributario al tener a salvo el derecho de interponer reclamación luego de realizada la convalidación?

2. De ser afirmativa la respuesta a la primera interrogante, ¿lo expuesto es también aplicable a las Órdenes de Pago emitidas antes de la vigencia de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 953?



¿En el caso que la Orden de Pago no haya sido emitida como resultado de la aplicación del artículo 78° del TUO del Código Tributario (según legislación vigente a la fecha) y por tanto debió emitirse una Resolución de Determinación, la convalidación del valor emitido comprende señalar su naturaleza correcta, es decir, considerar que dicho valor tiene la naturaleza de Resolución de Determinación y por tanto contener los motivos determinantes del reparo y las disposiciones legales que la amparan?



¿Sería válido consignar en las Órdenes de Pago ambos numerales?. Es decir, ¿no se incurriría en causal de anulabilidad al señalar como base legal los numerales 1 y 2 del artículo 78° del TUO del Código Tributario?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF⁽¹⁾, y normas modificatorias, entre ellas el Decreto Legislativo N° 953⁽²⁾ (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General⁽³⁾, y normas modificatorias.

¹ Publicado el 19.8.1999.

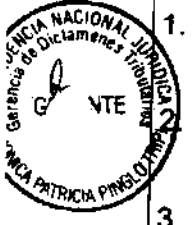
² Publicado el 5.2.2004.

ANÁLISIS:

1. En relación con la parte inicial de la primera consulta y la segunda consulta, en principio, se parte de la premisa de que ambas se encuentran orientadas a determinar si es posible la convalidación de una Orden de Pago que fue emitida consignando como fundamento legal el numeral 1 del artículo 78° del TUO del Código Tributario, en lugar del numeral 3 del mismo artículo⁽⁴⁾, tanto antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953, como con posterioridad a su vigencia:

Al respecto, cabe señalar que el texto del artículo 78° del TUO del Código Tributario fue modificado por el Decreto Legislativo N° 953 de la siguiente manera:

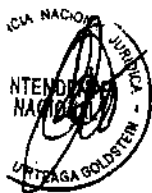
Texto del artículo 78° antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953:	Texto del artículo 78° a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953:
<p>La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 considerará la base imponible⁽⁵⁾. 	<p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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



³ Publicada el 11.4.2001.

⁴ Para este efecto, entendemos que la emisión de la Orden de Pago se ajusta al supuesto establecido en el numeral 3 del artículo 78° del TUO del Código Tributario, sea de acuerdo con el texto vigente antes o después de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 953, según corresponda.

⁵ Cabe destacar que la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953 precisa que en virtud del numeral 3 del artículo 78° del TUO del Código Tributario, se considera error si para efecto de los pagos a



4. Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.

Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

Las Órdenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

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.

4. Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.

5. Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

Las Órdenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

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.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 77° del TUO del Código Tributario⁽⁶⁾ establece como requisitos que deben contener las Resoluciones de Determinación:

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.
- Los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Ahora bien, el texto del artículo 109° del TUO del Código Tributario antes y después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 953 es el siguiente:

Texto del artículo 109° del TUO del Código Tributario antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953:	Texto del artículo 109° del TUO del Código Tributario a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953 ⁽⁷⁾ :
<p>Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77°, los mismos que podrán ser convalidados por la Administración subsanando los vicios que adolezcan.</p>	<p>(...)</p> <p>Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:</p> <p>a) Son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77°; y,</p> <p>b) Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.</p> <p>Los actos anulables serán válidos</p>

⁶ Según texto vigente antes y después de las modificaciones efectuadas por el Decreto Legislativo N° 953.

⁷ Cabe indicar que, en lo referido a la anulabilidad de los actos de la Administración Tributaria, este texto se mantiene desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 953.

siempre que sean convalidados por la dependencia o por el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Como se puede apreciar de la normatividad antes glosada, la Orden de Pago es un mandato de pago que tiene como sustento los supuestos que se encuentran taxativamente establecidos en el artículo 78° del TUO del Código Tributario antes citado. Dicha Orden de Pago debe cumplir con los mismos requisitos que la Resolución de Determinación establecidos en el artículo 77° del TUO del Código Tributario, con excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Asimismo, el artículo 109° del TUO del Código Tributario -antes y después de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953- ha previsto que en el caso que se emita una Orden de Pago sin observar los requisitos establecidos en el artículo 77° del TUO del Código Tributario, dicho acto es anulable, salvo que sea convalidado por la Administración Tributaria.



En tal virtud, en el caso de haberse emitido una Orden de Pago considerando como fundamento legal un numeral del artículo 78° del TUO del Código Tributario distinto al que realmente sustenta la emisión de la Orden de Pago -tal es el caso que se hubiera consignado el numeral 1 correspondiendo consignar el numeral 3- es posible la convalidación de dicho acto. Este criterio es válido tanto para Órdenes de Pago emitidas antes como después de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953.



En cuanto a la segunda parte de la primera consulta, se parte de la premisa que la misma se encuentra orientada a determinar si, una vez emitido de oficio el acto de convalidación de la Orden de Pago en el que se considera el fundamento legal que realmente sustenta la emisión de ésta última, para la interposición del recurso de reclamación respectivo, es aplicable el requisito de pago previo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 136° del TUO del Código Tributario.

Al respecto, conforme establece el segundo párrafo del artículo 136° del TUO 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, salvo el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del TUO del Código Tributario⁸.

⁸ De acuerdo con este numeral, el Ejecutor Coactivo, excepcionalmente, suspenderá el Procedimiento de Cobranza Coactiva, tratándose de Órdenes de Pago y 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. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115°. Para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en el Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

En ese sentido, en el caso que el contribuyente interponga recurso de reclamación luego de que la Administración Tributaria hubiera convalidado la Orden de Pago, debe cumplir con el requisito de pago previo establecido en el segundo párrafo del artículo 136° del TUO del Código Tributario, a menos que resulte aplicable la excepción prevista en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del TUO del Código Tributario. En efecto, no se ha previsto una regulación distinta para la reclamación de Órdenes de Pago que hayan sido materia de convalidación de oficio.

Ahora bien, en relación con la excepción prevista en la aludida norma, debe tenerse en cuenta que para fines de su aplicación, debe verificarse, entre otros requisitos, que la interposición de la reclamación contra la Orden de Pago se haya producido dentro del plazo de veinte días hábiles de notificado dicho acto.

Sobre el particular, si bien la norma hace referencia a la fecha de notificación de la Orden de Pago sin prever una regla especial para el caso de que este acto haya sido convalidado, el cómputo del plazo de veinte días hábiles antes aludido, tratándose del supuesto en que se haya producido la convalidación a que se refiere la consulta, esto es, cuando dicha convalidación haya implicado la modificación del fundamento legal, debe efectuarse considerando la fecha de notificación del acto convalidatorio y no la de notificación de la Orden de Pago.

En efecto, habida cuenta que es recién con tal convalidación que el deudor tributario conoce el fundamento legal que realmente sustenta la emisión de la Orden de Pago y, por ende, es recién a partir de la notificación del acto convalidatorio que está en posibilidad de exponer los argumentos que desvirtúan la procedencia legal de la exigencia de pago por parte de la Administración Tributaria, dicho plazo de veinte días hábiles para la impugnación deberá computarse, tratándose del supuesto en mención⁹, a partir del día siguiente de notificado el acto con el que se convalida la Orden de Pago.

Es del caso señalar que dicho criterio ha sido esgrimido también por el Tribunal Fiscal, entre otras, en la Resolución N° 02927-1-2004.

3. En relación con la tercera consulta, cabe indicar que, tal como se ha señalado en el numeral 1 del presente informe, el artículo 77° del TUO del Código Tributario establece como requisitos que deben contener las Resoluciones de Determinación: el deudor tributario, el tributo y el período al que corresponda, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo y sus intereses, los motivos

Cabe indicar que una norma de similar redacción estaba contenida en el artículo 119° del TUO del Código Tributario, según texto vigente con anterioridad a la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 953.

⁹ La aplicación del criterio en mención respecto de otros supuestos en los que la convalidación del acto se hubiera efectuado por circunstancias distintas a la planteada en la consulta deberá evaluarse en cada caso.

determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Por su parte, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos.

De lo antes señalado se aprecia que entre los requisitos que debe contener una Resolución de Determinación no se ha considerado el que en dicho valor deba consignarse la denominación "Resolución de Determinación".

En ese sentido, en el caso en que se emita una Orden de Pago correspondiendo que se emita una Resolución de Determinación, el acto de convalidación deberá contener los requisitos necesarios para que este cumpla con lo dispuesto en el artículo 77° del TUO del Código Tributario¹⁰). El hecho de que el acto no exprese la denominación "Resolución de Determinación" no lo hace anulable.



4. Respecto a la cuarta consulta cabe indicar que, tal como se ha señalado en el punto 3 del presente informe, la Orden de Pago debe cumplir con los mismos requisitos que la Resolución de Determinación establecidos en el artículo 77° del TUO del Código Tributario, con excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Así, la Orden de Pago debe contener como requisito, entre otros, los fundamentos y disposiciones que la amparen.

En tal virtud, teniendo en cuenta que el artículo 78° del TUO del Código Tributario enumera taxativamente los supuestos por los cuales es posible emitir una Orden de Pago, la Orden de Pago que se emita deberá contener, necesariamente, los supuestos que legalmente sustenten la emisión de dicho acto administrativo.

En ese sentido, al emitir una Orden de Pago debe consignarse los supuestos del artículo 78° del TUO del Código Tributario que realmente sustenten su emisión. Será anulable la Orden de Pago emitida en la cuál se hubiera consignado como fundamento legal alguno de los supuestos contenidos en el artículo 78° del TUO del Código Tributario que no sustente realmente la emisión de dicho acto.

CONCLUSIONES:

1. En el caso de haberse emitido una Orden de Pago considerando como fundamento legal un numeral del artículo 78° del TUO del Código Tributario distinto al que realmente sustenta la emisión de la Orden de Pago -tal es el caso que se hubiera consignado el numeral 1 correspondiendo consignar el numeral 3- es posible la convalidación de dicho acto. Dicho criterio es válido tanto para

¹⁰ Tal como se desprende de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02957-3-2004, N° 06378-1-2003 y N° 03678-3-2003.

Órdenes de Pago emitidas antes como para después de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953.

En el caso que el contribuyente interponga recurso de reclamación luego de que la Administración Tributaria hubiera convalidado de oficio una Orden de Pago, considerando el fundamento legal que realmente sustenta la emisión de dicho valor, deberá cumplir con el requisito de pago previo establecido en el segundo párrafo del artículo 136° del TUO del Código Tributario, a menos que resulte aplicable la excepción prevista en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del TUO del Código Tributario.

Para fines de verificar la aplicación de la citada excepción, tratándose del supuesto de convalidación a que se refiere la consulta, debe verificarse, entre otros requisitos, que la interposición de la reclamación contra la Orden de Pago se haya producido dentro del plazo de veinte días hábiles computado a partir del día siguiente de notificado el acto convalidatorio.

3. En el caso en que se emita una Orden de Pago correspondiendo que se emita una Resolución de Determinación, el acto de convalidación deberá contener los requisitos necesarios para que este cumpla con lo dispuesto en el artículo 77° del TUO del Código Tributario. El hecho de que el acto no exprese la denominación "Resolución de Determinación" no lo hace anulable.
4. Al emitir una Orden de Pago debe consignarse los supuestos del artículo 78° del TUO del Código Tributario que realmente sustenten su emisión. Será anulable la Orden de Pago emitida en la cuál se hubiera consignando como fundamento legal alguno de los supuestos contenidos en el artículo 78° del TUO del Código Tributario que no sustente realmente la emisión de dicho acto.



21 MAR 2007

Glara Rossana Uteaga Goldstein
GLARA ROSSANA UTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

cat/zvs

A0482-D6

CÓDIGO TRIBUTARIO – Nulidad y anulabilidad de actos administrativos.