

INFORME N.º 083-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Considerando el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.º 02256-4-2016⁽¹⁾, que constituye precedente de observancia obligatoria, referido a que “procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 78º del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación”, se consulta si corresponde emitir una orden de pago en los siguientes casos:

1. Cuando el importe del saldo a favor originado por rentas de tercera categoría acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior o, el generado en el ejercicio inmediato anterior, a que se refieren los numerales 3 y 4 del artículo 55º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, respectivamente, no coincida con el monto que por concepto de saldo a favor se utilice para la compensación establecida por tales numerales, y por ende, sea desconocido por la SUNAT.
2. Por el resultado de la reliquidación efectuada en un periodo dado, que se sustenta en la reliquidación de los saldos a favor o créditos del Impuesto a la Renta declarados en periodos anteriores en la que se desconoce dichos saldos.
3. Por la reliquidación efectuada en un período dado, en base a información obtenida de periodos anteriores, procedente de la determinación efectuada por la Administración Tributaria en resoluciones de determinación o resoluciones de intendencia.
4. Cuando se reliquida el Impuesto a la Renta obteniéndose un importe diferente al que el contribuyente declaró como pérdidas tributarias, y en base a ello, se emite órdenes de pago por una mayor obligación o por el nuevo cálculo del coeficiente para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, Código Tributario).
- TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).

¹ Publicada el 19.3.2016.

- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo previsto por los numerales 1, 2 y 3 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, en los casos siguientes:

- Numeral 1: Tributos autoliquidados por el deudor tributario.
- Numeral 2: Anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.
- Numeral 3: Tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago.

Agrega el citado numeral 3, que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Sobre el particular, cabe señalar que en el Informe N.º 034-2014-SUNAT/4B0000⁽²⁾ se ha indicado que *“la Administración tiene la facultad de modificar la deuda tributaria determinada por el deudor tributario a través de una fiscalización o verificación, debiendo comunicar los resultados de su quehacer mediante la notificación de la correspondiente resolución de determinación u orden de pago, siendo que esta última se emite en los supuestos taxativamente establecidos en el artículo 78º del Código Tributario para exigir la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad que se emita previamente una resolución de determinación”*.

Asimismo, es del caso mencionar que de acuerdo con lo expuesto en el Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2015-07⁽³⁾ *“podría emitirse una orden de pago en base al numeral 3) del artículo 78º 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 periodos 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 los conceptos declarados por el deudor (cuando dicho desconocimiento no se derive de declaraciones anteriores) pues en dicha situación correspondería emitir una resolución de determinación”*.

Considerando lo expuesto, se puede sostener que la orden de pago es el medio previsto por el Código Tributario para que la Administración Tributaria

² Disponible en el portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i034-2014.pdf>).

³ Cabe indicar que el análisis desarrollado en dicha acta ha sido tomado en cuenta como sustento de la RTF N.º 02256-4-2016, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

requiera al deudor tributario el pago de la deuda tributaria derivada, entre otros casos, de errores materiales de redacción o de cálculo, que se desprenda de la información proporcionada por el deudor tributario, sin que ello suponga la formulación de reparos que objeten su determinación.

2. De otro lado, el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta 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 (entre sí) las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo.

Al respecto, el artículo 87° de la citada Ley dispone que si el monto de los pagos a cuenta excediera del Impuesto a la Renta que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado; siendo que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

A su vez, el numeral 3 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.

Asimismo, el numeral 4 del referido artículo señala que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

Sobre el particular, es del caso precisar que la forma de aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta es una obligación y no una facultad del contribuyente, tal como se ha señalado en el Acta de Reunión de Sala Plena del Tribunal Fiscal N.° 2017-03 de 24.2.2017⁽⁴⁾.

Como se puede apreciar, el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio precedente al anterior así como del ejercicio inmediato anterior, por el que no se haya solicitado devolución, consignado en la declaración jurada anual del

⁴ Cabe indicar que el análisis desarrollado en dicha acta ha sido tomado en cuenta como sustento de la RTF N.° 02486-4-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

dicho impuesto, deberá ser aplicado mes a mes contra los pagos a cuenta conforme a lo dispuesto por los numerales 3 y 4 anteriormente aludidos.

Siendo ello así, se puede señalar que por aplicación de los citados numerales, un contribuyente debe utilizar el saldo a favor (del ejercicio precedente al anterior o del ejercicio anterior), que ha acreditado debidamente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, aplicándolo contra sus pagos a cuenta del referido impuesto, dejando constancia en su declaración jurada mensual del saldo a favor aplicado así como del saldo pendiente de aplicar.

En ese sentido, considerando lo expuesto en este ítem y el anterior, atendiendo a la primera consulta, cabe afirmar que procede la emisión de una orden de pago, sustentada en el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, si la SUNAT desconociera de manera total o parcial dicho saldo debido a que el contribuyente incurrió en un error de redacción o de cálculo al aplicarlo contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta conforme a lo previsto por los citados numerales 3 y 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; lo que se produciría, entre otros casos, en los siguientes:

- (i) Cuando en la declaración jurada mensual, en que se debe aplicar el saldo a favor acreditado en la declaración jurada anual, no se consigna dicho saldo acreditado sino uno mayor.
 - (ii) Cuando el saldo aplicable contra los pagos a cuenta, consignado en una declaración mensual, no refleja aquel que se ha declarado anteriormente como importe arrastrable, sino uno mayor.
3. Por su parte, el artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el primer párrafo del artículo 52° de su reglamento, establecen que califican como créditos los conceptos que se señalan a continuación:
- Las retenciones y las percepciones sufridas con carácter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaración.
 - Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo.
 - Los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en el artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta.
 - Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley.

Al respecto, el inciso a) del citado artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos en el orden que se señala:

- El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera.
- El crédito por reinversión.

- Otros créditos sin derecho a devolución.
- El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores.
- Los pagos a cuenta del Impuesto.
- El Impuesto percibido.
- El Impuesto retenido.
- Otros créditos con derecho a devolución.

A su vez, en el Informe N.º 034-2014-SUNAT/4B0000, anteriormente citado, se ha señalado⁽⁵⁾ que *“si bien la Administración Tributaria puede efectuar una reliquidación de lo consignado por el contribuyente en sus declaraciones juradas, conforme con el numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario, esto solo procede cuando se consideran los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos, y no cuando se modifican las declaraciones mediante resoluciones de determinación”*.

Así pues, en atención a la segunda consulta, se puede afirmar que solo si la SUNAT reliquida⁽⁶⁾ la deuda tributaria declarada debido a que desconoce el saldo o crédito del impuesto a la renta consignado en declaraciones de periodos anteriores por haber detectado errores (de redacción o de cálculo) en estas, procede la emisión de una orden de pago; por ende, si dicha reliquidación se debe a que desconoce el referido saldo o crédito por razones distintas a la antes mencionada, lo que ocurriría, por ejemplo, si modificara el importe declarado en base al cuestionamiento de presupuestos legales, procedería la emisión de una resolución de determinación.

4. Por las razones expuestas en el ítem anterior, en cuanto a la tercera consulta se puede concluir que no corresponde emitir una orden de pago, por la reliquidación efectuada en un período dado, en base a información obtenida de periodos anteriores, procedente de la determinación efectuada por la Administración Tributaria en resoluciones de determinación o resoluciones de intendencia⁽⁷⁾.

⁵ Tomando en consideración reiterada jurisprudencia, como son las RTFs N.ºs 00793-3-2011, 07471-9-2011, 11581-8-2012, 07115-8-2013 y 14909-1-2013, entre otras.

⁶ Cabe mencionar que el término “reliquidar” no ha sido definido por las disposiciones legales en materia tributaria; por tal razón, atendiendo al empleo que se le da a este término en RTFs como en pronunciamientos de esta Administración Tributaria, para efectos del presente informe estamos entendiendo que se refiere a la acción de volver a cuantificar el importe de la deuda tributaria contenida en una declaración jurada.

⁷ En relación con ello, cabe mencionar que si el sujeto fiscalizado presentara una declaración jurada rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización, recogiendo en esta las observaciones realizadas por el agente fiscalizador, podría suceder que la resolución de determinación que se emita al finalizar dicho procedimiento contenga una obligación tributaria igual a la consignada en la mencionada rectificatoria.

En ese caso, se debe entender que si la SUNAT determinara un error material en un periodo posterior al fiscalizado, tomando en cuenta para ello el importe consignado en la aludida declaración rectificatoria, sí procedería la emisión de una orden de pago al amparo del numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario, puesto que tendría como sustento el importe declarado por el contribuyente en dicha rectificatoria.

Sobre el particular, cabe precisar que el hecho de que en el supuesto descrito en el párrafo anterior, las mencionadas resoluciones tengan la condición de firmes en instancia administrativa no constituye un supuesto adicional que habilite la emisión de órdenes de pago de acuerdo con lo establecido en el artículo 78° del Código Tributario.

En efecto, una orden de pago que se emita en base a una reliquidación contenida en una resolución emitida por SUNAT y no en función a lo declarado por el contribuyente, no califica en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 78° del Código Tributario⁽⁸⁾.

Así, dado que -como ya se ha señalado- la orden de pago se emite en los supuestos taxativamente establecidos en el artículo 78° del Código Tributario para exigir la cancelación de la deuda tributaria, y considerando que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario prohíbe extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley; se debe entender que aun cuando la resolución de determinación o resolución de intendencia se encuentren firmes en instancia administrativa, no corresponde emitir una orden de pago sobre la base de dichas resoluciones toda vez que ese hecho no constituye ninguno de los supuestos del citado artículo 78°.

5. En cuanto a la cuarta consulta, cabe señalar que el inciso b) del segundo párrafo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario prevé que para efectos de dicha norma, se considera error, tratándose del arrastre de pérdidas, al monto de la pérdida:
 - i. Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida.
 - ii. Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior.

Asimismo, se debe tener en cuenta que de conformidad con la Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.° 1421, tratándose de los pagos a cuenta del impuesto a la renta y la aplicación del artículo 78° del

⁸ A mayor abundamiento, de manera referencial es pertinente mencionar que en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1421 (publicado el 13.9.2018) que modifica, entre otros, el artículo 78° del Código Tributario, se expuso como problemática que a pesar de haberse detectado evidentes errores materiales al consignar el monto de arrastre de pérdidas en las declaraciones juradas, no era posible emitir órdenes de pago por dicha situación en tanto el citado artículo no recoja ese supuesto de manera expresa.

Siendo ello así, considerando el criterio vertido en la RTF N.° 02256-4-2016, se puede sostener que procede declarar la nulidad de una orden de pago que haya sido emitida por desconocer la pérdida arrastrable, al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario antes de ser modificado por citado decreto legislativo, puesto que en lugar de ello debió emitirse una resolución de determinación (conforme se señala en las RTF N.° 07781-8-2017, 18377-8-2012 y 13576-8-2013).

Código Tributario también se considera error si para efecto de la liquidación de aquellos se hubiera incurrido en los supuestos a que se refiere el literal b) del numeral 3 del citado artículo.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación que de acuerdo con la exposición de motivos del citado decreto legislativo, existe error en el arrastre de pérdidas autodeterminadas por el contribuyente cuando se presentan declaraciones con montos distintos en el arrastre de pérdidas que no resulten de la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

En consecuencia, atendiendo a las normas antes citadas, se puede concluir que corresponde emitir una orden de pago, cuando se reliquida el Impuesto a la Renta en base a un error (de redacción o de cálculo) obteniéndose un importe diferente al que el contribuyente declaró como pérdidas tributarias, y por efecto de ello, se determina una mayor obligación o por el nuevo cálculo del coeficiente para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta; asimismo, si la reliquidación no se debe a un error (de redacción o de cálculo) sino más bien a la modificación del importe declarado por el contribuyente, por ejemplo, en base al cuestionamiento de presupuestos legales, corresponderá la emisión de una resolución de determinación.

CONCLUSIONES:

Con relación al criterio establecido en la RTF N.º 02256-4-2016, que constituye precedente de observancia obligatoria, referido a que “procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 78º del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación”, se debe tener en cuenta lo siguiente:

1. Procede la emisión de una orden de pago, sustentada en el numeral 3 del artículo 78º del Código Tributario, si la SUNAT desconociera de manera total o parcial el saldo a favor consignado en las declaraciones juradas (del ejercicio precedente al anterior o del ejercicio anterior) debido a que el contribuyente incurrió en un error de redacción o de cálculo al efectuar la compensación contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta conforme a lo previsto por los numerales 3 y 4 del artículo 55º de la Reglamento de la Ley de dicho impuesto, de tal manera que el importe de saldo a favor materia de compensación no coincida con el consignado en dichas declaraciones; lo que se produciría, entre otros casos, en los siguientes:
 - (i) Cuando en la declaración jurada mensual, en que se debe aplicar el saldo a favor acreditado en la declaración jurada anual, no se consigna dicho saldo acreditado sino uno mayor.
 - (ii) Cuando el saldo aplicable contra los pagos a cuenta, consignado en una declaración mensual, no refleja aquel que se ha declarado anteriormente como importe arrastrable, sino uno mayor.

2. Solo si la SUNAT reliquida la deuda tributaria declarada debido a que desconoce el saldo o crédito del impuesto a la renta consignado en declaraciones de periodos anteriores por haber detectado errores (de redacción o de cálculo) en estas, procede la emisión de una orden de pago; por ende, si dicha reliquidación se debe a que desconoce el referido saldo o crédito por razones distintas a la antes mencionada, lo que ocurriría, por ejemplo, si modificara el importe declarado en base al cuestionamiento de presupuestos legales, procedería la emisión de una resolución de determinación.
3. No corresponde emitir una orden de pago, por la reliquidación efectuada en un período dado, en base a información obtenida de periodos anteriores, procedente de la determinación efectuada por la Administración Tributaria en resoluciones de determinación o resoluciones de intendencia.
4. Corresponde emitir una orden de pago, cuando se reliquida el impuesto a la renta en base a un error (de redacción o de cálculo) obteniéndose un importe diferente al que el contribuyente declaró como pérdidas tributarias, y por efecto de ello, se determina una mayor obligación o por el nuevo cálculo del coeficiente para los pagos a cuenta del impuesto a la renta; asimismo, si la reliquidación no se debe a un error (de redacción o de cálculo) sino más bien a la modificación del importe declarado por el contribuyente, por ejemplo, en base al cuestionamiento de presupuestos legales, corresponderá la emisión de una resolución de determinación.

Lima, 14 JUN.2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

cpf
CT0256 -2019

Código Tributario – Emisión de órdenes de pago