Ministerio de Economía y Finanzas
REGALADO CASTILLO Juan Fernando FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 17:32:00
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal N° 08145-3-2026

EXPEDIENTE N° : 236-2026
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de agosto de 2026

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° ', contra la Resolución N° 978 de 4 de noviembre de 2025, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Orden de Pago N° 187, girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que la Administración emitió la orden de pago impugnada reliquidando el coeficiente que aplicó al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025 de 0,0000 a 0,0005, a pesar de que el 18 de junio de 2025 presentó el Formulario PDT 625 a efecto de comunicar la suspensión de los pagos a cuenta de mayo a julio de 2025, sustentada en la pérdida tributaria al 30 de abril de 2025 conforme con lo previsto en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que la Administración considera que la existencia de impuesto calculado en el ejercicio 2024 impide la suspensión; no obstante, la norma exige analizar el resultado del ejercicio corriente, esto es, al 30 de abril de 2025, en el cual obtuvo una pérdida.

Que refiere que el citado valor debe declararse nulo toda vez que se emitió una orden de pago en lugar de una resolución de determinación, ya que el desconocimiento de la suspensión de los pagos a cuenta no constituye un error material.

Que solicita que se suspenda el procedimiento de cobranza coactiva de la deuda materia de impugnación mientras se resuelva el presente caso.

Que por su parte, la Administración señala que la orden de pago fue emitida al amparo de lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, como consecuencia de la reliquidación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025, en la cual se aplicó a la base de cálculo mensual el coeficiente de 0,0005, obtenido del impuesto calculado y los ingresos netos anuales consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2024.

Que agrega que, si bien el 18 de junio de 2025 mediante Formulario PDT 625 N° 335 la recurrente declaró una pérdida tributaria, a efecto de modificar el coeficiente utilizado para calcular el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025, ello no correspondía, toda vez que, en el ejercicio 2024 declaró un Impuesto a la Renta de S/ 13 604,00.

Que el numeral 3 del artículo 78 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF[1], modificado por Decreto Legislativo N° 1421[2], establece que la Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda

[1] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 22 de junio de 2013.
[2] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

Ministerio de Economía y Finanzas
GUARNIZ CABELL Caridad Del Rocio FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 17:15:26
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
FARFAN CASTILLO Karina Donatila FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 17:26:55
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
CERDEÑA STROMSDORFER Andrea Margarita FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 17:30:17
Motivo: Soy el autor del documento

tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. Para efectos de este numeral, también se considera error: a) Al originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente, b) Tratándose del arrastre de pérdidas, al monto de la pérdida: i. Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida y ii. Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior.

Que el último párrafo del anotado artículo 78, indica que 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.

Que la Cuadragésima Segunda Disposición Final del mismo código precisa que en virtud del numeral 3 del referido 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.

Que por su parte, el artículo 77 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1422[3], contempla los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa, señalando con relación a las primeras que serán formuladas por escrito y expresarán: 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. La resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y, 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización.

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 Nº 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 29999[4], 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 acápites 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

[3] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.
[4] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de marzo de 2013.

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, el referido 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 el mencionado artículo establece que para sus efectos, se consideran ingresos netos, el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta ley.

Que según el numeral 2 del inciso a) del artículo 54 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 en el artículo 85 antes citado, 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 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que de acuerdo con el inciso 1.2 del numeral 1 del inciso d) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 050-2013-EF[5], dispone que el referido coeficiente se aplicará a los pagos a cuenta de los meses de mayo a julio que no hubieren vencido a la fecha de presentación de la declaración jurada que contenga el estado de ganancias y pérdidas al 30 de abril, ajustado por la inflación, de ser el caso, siempre y cuando: (i) El contribuyente hubiera cumplido con presentar previamente la declaración jurada anual del Impuesto que contenga el estado de ganancias y pérdidas al cierre del ejercicio gravable anterior, salvo que aquel hubiera iniciado actividades en el ejercicio; y, (ii) Dicho coeficiente fuese superior al determinado en el estado de ganancias y pérdidas al cierre del ejercicio gravable anterior. No será exigible este requisito de haberse iniciado actividades en el ejercicio. Si el coeficiente a que alude el primer párrafo de este numeral fuese inferior al determinado considerando el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, se aplicará este último.

Que el punto 1.3 de numeral 1 del inciso d) del artículo 54 regula que los contribuyentes suspenderán el abono de sus pagos a cuenta de no existir impuesto calculado al 30 de abril ni en el ejercicio gravable anterior, ello sin perjuicio de su obligación de presentar las respectivas declaraciones juradas mensuales. De existir impuesto calculado en el ejercicio gravable anterior, será de aplicación el coeficiente a que se refiere el numeral 1 del inciso b) de este artículo.

Que el b) del artículo 54 establece el cálculo del coeficiente a que se refiere el literal a) del primer párrafo del artículo 85 de la Ley. Los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior o en el ejercicio precedente al anterior determinarán el coeficiente a que se refiere el literal a) del primer párrafo del artículo 85 de la Ley, de acuerdo al siguiente procedimiento: 1. Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del citado ejercicio. El coeficiente resultante se redondea considerando cuatro (4) decimales. 2. Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre el total de los ingresos netos del citado ejercicio. El coeficiente resultante se redondea considerando cuatro (4) decimales.

[5] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 15 de marzo 2013.

Que en el numeral 2 del inciso d) del citado artículo 54 se prevé que los contribuyentes que hubieran optado por aplicar a partir del mes de mayo el coeficiente que resulte del estado de ganancias y pérdidas al 30 de abril o aquellos que hubieran suspendido sus pagos a cuenta, deberán presentar a la SUNAT la declaración jurada que contenga el estado de ganancias y pérdidas al 31 de julio en la forma, lugar, plazo y condiciones que esta establezca, para determinar o suspender sus pagos a cuenta de los meses de agosto a diciembre.

Que por otro lado, el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, establece que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02256-4-2016, se ha establecido como precedente de observancia obligatoria 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".*
>
> *"Procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación."*

Que en la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 02256-4-2016, entre otros, se efectuó el siguiente análisis:

> *"(…), 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 porcentajes[6] *o para la suspensión de los pagos a cuenta, en los que la Administración Tributaria deberá verificar si se han cumplido o no dichos presupuestos y de ser el caso, determinar la obligación tributaria al amparo del artículo 59° del Código Tributario y girar una resolución de determinación en la que se expliquen los motivos determinantes del reparo, modificándose así lo declarado por el deudor tributario, esto es, los ejemplos descritos difieren de restar efectos a la declaración presentada a través del Formulario PDT 625 por la inobservancia de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.*

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

Que en el presente caso, se aprecia que el 18 de junio de 2025, mediante el Formulario PDT 621 Nº 722, la recurrente presentó la declaración del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025, en la cual consignó como ingresos netos el importe de S/ 2 241 077,00, al cual aplicó el coeficiente de 0,0000, determinando tributo resultante de S/ 0,00.

Que el 8 de agosto de 2025 la Administración emitió la Orden de Pago N° 187, por la omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025, por el importe insoluto de S/ 1 121,00 más intereses moratorios, consignando como base legal el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario y como sustento la existencia de errores en la declaración jurada presentada por la recurrente el 18 de junio de 2025 mediante el Formulario PDT 621 Nº 722.

Que del anexo de la mencionada orden de pago, se advierte que la Administración reliquidó el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025, desconociendo el coeficiente de 0,0000 aplicado por la recurrente, y aplicando el coeficiente de 0,0005 al ingreso neto de S/ 2 241 077,00 estableciendo así impuesto resultante de S/ 1 121,00, precisando en dicho anexo que se calculó el referido coeficiente en base a la información consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2024 presentada mediante Formulario PDT 710 N° 834. Asimismo, señaló lo siguiente:

"(…)
ii) Los contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en el literal 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.

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". (subrayado agregado).

[6] Citado como Pie de Página N° 21 de la mencionada resolución: *"Para lo cual debe considerarse la norma que resulte aplicable en el tiempo".*

Que de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2024, presentada mediante Formulario PDT 710 N° 834 de 19 de febrero de 2025, se aprecia que la recurrente consignó como ingresos netos la suma de S/ 24 843 294,00, un impuesto a la renta de S/ 13 604,00 al que descontó pagos a cuenta por la suma S/ 71 428,00, determinando un saldo a favor de S/ 57 824,00. Es en base a esta declaración que la Administración determinó para el pago a cuenta de mayo un coeficiente de 0,0005.

Que no obstante, de los actuados se advierte que la recurrente presentó la declaración jurada modificatoria del coeficiente o porcentaje, mediante Formulario PDT 625 N° 335 de 18 de junio de 2025, sustentándose en el Estado de Ganancias y Pérdidas al 30 de abril de 2025[7] con una pérdida de S/ 15 933,00; por lo que, no determinó impuesto y calculó un coeficiente de 0,0000, que fue utilizado para calcular el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025.

Que de lo expuesto y de la documentación que obra en autos, se aprecia que la Administración reliquidó el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025, desconociendo la modificación del coeficiente efectuada por la recurrente, al considerar que esta no se encontraba facultada para efectuar tal cambio, pues no cumplía con lo dispuesto por el numeral 1.3 del inciso d) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para aplicar la suspensión del pago a cuenta que implicaba el Formulario PDT 625 N° 335, debido a que estimó que para ello no debe existir impuesto calculado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2024, supuesto que la recurrente no cumplía por tener un impuesto calculado por el referido impuesto y año; y, por consiguiente, aplicó a la base de cálculo declarada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2025, el coeficiente de 0,0005, considerando la declaración del ejercicio 2024.

Que estando a lo expuesto, el valor impugnado no encuadra dentro de lo previsto por el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, pues no se sustenta en errores materiales de redacción o de cálculo originados en las declaraciones presentadas por la recurrente, sino en el cuestionamiento por parte de la Administración del incumplimiento de los requisitos legales requeridos para efectuar la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta por parte de la recurrente, siendo que para tal efecto la Administración debió haber emitido una resolución de determinación.

Que en tal sentido, y estando al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02256-4-2016 precedentemente glosado, al no ajustarse la emisión de la Orden de Pago N° 187 a lo establecido por el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, norma sobre cuya base fue emitida, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del mencionado código, corresponde declarar nula la orden de pago impugnada, así como la resolución apelada, en aplicación del numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2026-JUS[8]. Criterio similar recogido en la Resolución N° 03948-3-2026 emitida a la misma recurrente.

Que estando el sentido del fallo no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos de la recurrente.

Que respecto a la solicitud de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda materia de impugnación mientras se resuelva el presente caso, cabe señalar que no corresponde que dicha pretensión sea planteada ni evaluada en el procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo que se hubiere iniciado y en caso de que este no se siguiera conforme con ley, cabe formular la queja prevista por el artículo 155 del Código Tributario, de considerarlo conveniente.

[7] Conforme señala la recurrente en su recurso de apelación.

[8] Según el cual la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Con los vocales Guarníz Cabell, Farfán Castillo y Cerdeña Stromsdorfer, e interviniendo como ponente la vocal Cerdeña Stromsdorfer.

RESUELVE:

Declarar **NULAS** la Orden de Pago N° 187 y la Resolución N° 978 de 4 de noviembre de 2025.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL **VOCAL PRESIDENTE**	**FARFÁN CASTILLO** **VOCAL**	**CERDEÑA STROMSDORFER** **VOCAL**

Regalado Castillo
Secretario Relator
CS/RC/SC/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente