

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO**



**Consecuencias de la modificación del Impuesto a la Renta anual que
sirvió de base de cálculo de los pagos a cuenta**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTORA

ANGELA GANNINE ARRUNATEGUI BURGOS

ASESOR

WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ

Enero, 2019

RESUMEN EJECUTIVO

El trabajo de investigación parte de la existencia de dos interpretaciones totalmente opuestas respecto de la aplicación de intereses moratorios y sanciones ante la posterior modificación del Impuesto a la Renta que sirvió como base de cálculo para determinar los pagos a cuenta. A partir de la aplicación del método de interpretación sistemática de las normas que regulan la obligación de abonar los pagos a cuenta y de los intereses moratorios respecto de tales anticipos, así como de las normas referidas a las declaraciones tributarias original y rectificatoria, se concluye que contrariamente a lo establecido por la Corte Suprema, sí procede el cobro de intereses moratorios y de sanciones ante la posterior variación del impuesto anual que fue utilizado para determinar dichos pagos a cuenta. Así, se establece una crítica a la interpretación efectuada por la Corte Suprema, planteándose una interpretación acorde a lo previsto por la normatividad tributaria aplicable, y apoyando la postura adoptada por el Tribunal Fiscal. Asimismo, el trabajo de investigación pone en evidencia la inseguridad jurídica generada en los contribuyentes ante esta doble interpretación, y, además, la posible afectación en la recaudación del Estado como consecuencia de lo que se resuelva de forma definitiva en los procesos judiciales iniciados en los que se invoca la aplicación de la interpretación efectuada por la Corte Suprema.

INDICE

Resumen ejecutivo	2
Índice	3
Introducción	5

CAPÍTULO 1

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES Y CONCEPTOS RELACIONADOS A LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES RESPECTO DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA..... 8

1. De los antecedentes jurisprudenciales en torno a los intereses moratorios y sanciones correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.....	10
1.1. Del precedente vinculante establecido mediante Sentencia de Casación N° 4392-2013 y sus efectos en sede administrativa.....	11
1.1.1. De los antecedentes y fundamentos de la Sentencia de Casación..	11
1.1.2. De los efectos de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 en sede administrativa	15
1.2. Del precedente de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 05359-3-2017	18
1.3. De la obligatoriedad de los mencionados precedentes para la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y los órganos jurisdiccionales	21
2. Sobre la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta	22
3. Sobre los intereses moratorios en materia tributaria	25
3.1. Del marco normativo aplicable	25
3.2. Del tratamiento doctrinario de las figuras jurídicas analizadas	27
4. De la declaración tributaria rectificatoria	31
5. De la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario referida a declarar cifras o datos falsos	33

CAPÍTULO 2

PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES ANTE LA POSTERIOR MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL QUE SIRVIÓ DE REFERENCIA PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA..... 35

1. De la inseguridad jurídica generada a los contribuyentes.....	36
2. Del incremento de procedimientos administrativos y procesos judiciales iniciados invocándose la aplicación de la Sentencia de la Casación N° 4392-2013, que pueden afectar la recaudación del Estado.....	42

CAPÍTULO 3

INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES A LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA. INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA	46
Conclusiones	53
Referencias	54



INTRODUCCIÓN

El tema materia de investigación está orientado a establecer las consecuencias de la modificación del Impuesto a la Renta anual que sirvió como base de cálculo del coeficiente para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio siguiente, o subsiguiente, de ser el caso.

Dichas consecuencias, conforme al reiterado criterio de la Administración (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, son el cobro de intereses moratorios correspondientes a los pagos a cuenta diferenciales y la imposición de multas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, referida a declarar cifras o datos falsos.

El problema de investigación surge ante la presencia de dos criterios jurisprudenciales totalmente opuestos en cuanto a este tema, ya que, por un lado, se tiene a la Sentencia de Casación N° 4392-2013 de la Corte Suprema del Poder Judicial, en la que se estableció como precedente vinculante que no corresponde sancionar con la aplicación de intereses moratorios a los pagos a cuenta que fueron pagados mensualmente y en los plazos establecidos, conforme a la información existente en la oportunidad del abono.

Sin embargo, con posterioridad a la emisión de la precitada Sentencia de Casación, el Tribunal Fiscal manteniendo su reiterado criterio, y apartándose de la interpretación efectuada por la Corte Suprema, ha emitido la Resolución N° 05359-3-2017, estableciendo como jurisprudencia de observancia obligatoria que sí corresponde aplicar intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta ante el supuesto de análisis.

Así, en caso los contribuyentes presenten una declaración jurada rectificatoria modificando el Impuesto a la Renta anual del ejercicio anterior, o si es la Administración la que modifica dicha base de cálculo en un procedimiento de fiscalización, en instancia administrativa tributaria se generará siempre la obligación de pagar los intereses moratorios y las sanciones de multa por declarar cifras o datos falsos, emitiéndose las correspondientes resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa, de ser el caso.

Sin embargo, ante la existencia del precedente vinculante de la Corte Suprema, los contribuyentes optan por recurrir a la vía judicial mediante la interposición de la demanda contencioso - administrativa invocando la aplicación del criterio contenido en el mencionado precedente.

Dicha falta de uniformidad de criterios en dos órganos independientes entre sí, por un lado el Tribunal Fiscal, máximo órgano resolutor administrativo en materia tributaria, y por otro, a la Corte Suprema, última instancia del Poder Judicial, ocasiona inseguridad jurídica en los contribuyentes, ya que se encuentran obligados a concluir la vía administrativa con resultados desfavorables a sus intereses a fin de recurrir a la vía judicial para obtener un pronunciamiento definitivo a su caso concreto.

Conforme señalaremos en el desarrollo del presente trabajo, existen casos en los que los contribuyentes invocan la aplicación de la Sentencia de Casación para que no solo se le inapliquen los intereses moratorios de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sino también para que se dejen sin efecto las multas emitidas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, referida a declarar cifras o datos falsos. Asimismo, amparándose en el criterio vinculante de la mencionada Casación, consideran que los pagos efectuados por los intereses moratorios correspondientes a los pagos a cuenta determinados como consecuencia de la modificación del Impuesto a la Renta son indebidos, por lo que también solicitan ante la Administración la devolución de dichos pagos.

Cabe señalar que la interposición de la demanda judicial tampoco asegura que los contribuyentes obtengan una decisión favorable a su parte, toda vez que si bien el precedente vinculante establecido en la Sentencia de Casación previamente citada resulta de obligatorio cumplimiento para los órganos jurisdiccionales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, también es cierto que los mencionados órganos jurisdiccionales pueden apartarse de lo establecido ante la presencia de circunstancias particulares en el caso a su cargo.

En ese sentido, al ser más que recurrente la situación materia de análisis en este caso, los procedimientos administrativos y los procesos judiciales iniciados invocando la aplicación de la Sentencia de Casación, traen también como consecuencia un perjuicio al Estado, toda vez que, conforme se ha indicado, los contribuyentes amparándose en el criterio de dicha Sentencia solicitan que se dejen sin efecto los valores emitidos por concepto de intereses moratorios de los pagos a cuenta y multas, así como la devolución de los pagos efectuados por dichos conceptos.

Así pues, el principal objetivo de esta investigación es establecer de acuerdo a la interpretación de las normas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la declaración tributaria, los intereses moratorios y la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, si corresponde la aplicación de intereses moratorios y

sanciones por los pagos a cuenta que fueron determinados y abonados incorrectamente como consecuencia de una posterior modificación del Impuesto anual que sirvió como base de cálculo de los mencionados anticipos.

En consecuencia, se plantea como hipótesis de esta investigación que sí resulta procedente el cobro de intereses moratorios y la imposición de sanciones de multa respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que consideramos que el criterio jurisprudencial que se encuentra conforme con nuestra normatividad tributaria es el establecido por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 05359-3-2017, por contener una interpretación que no solo toma en cuenta lo establecido por las normas que regulan la obligación de los pagos a cuenta, sino que también aplica las normas referidas a la declaración tributaria, así como la finalidad de los intereses moratorios tributarios, las cuales no fueron analizadas por la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 4392-2013



CAPÍTULO 1: ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES Y CONCEPTOS RELACIONADOS A LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES RESPECTO DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

El tema materia de investigación tiene como propósito determinar si es acorde a nuestra legislación la aplicación de intereses moratorios y sanciones ante la posterior modificación del Impuesto a la Renta anual que sirvió de referencia para declarar y abonar al fisco los pagos a cuenta de tercera categoría, es decir, el aplicable a las rentas provenientes de la actividad empresarial.

El artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la LIR) establece como obligación de los contribuyentes de tercera categoría, el abonar como pago a cuenta del Impuesto a la Renta, el monto que resulte mayor de comparar los importes determinados sobre la base del sistema de coeficiente o del sistema del porcentaje (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004, art. 85).

Según el inciso b) del precitado artículo, la cuota se determina sobre el sistema del porcentaje aplicando “el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes” en que se abona el pago a cuenta. La aplicación de este sistema no genera mayor controversia, por lo que no ahondaremos al respecto (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004, art. 85).

Por el contrario, sí resulta importante hacer referencia al método de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en base al denominado sistema del coeficiente, el cual se encuentra regulado por el inciso a) del artículo 85° de la LIR. El mencionado inciso impone a los contribuyentes que obtienen rentas de tercera categoría, la obligación de abonar mensualmente importes que se calcularán al aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente que resulte al dividir el monto del impuesto anual calculado del ejercicio anterior, o precedente al anterior¹, entre el total de ingresos netos del mismo ejercicio. Indica el citado inciso que dichos pagos tienen el carácter de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004, art. 85)

Así, el cálculo del pago a cuenta bajo este sistema puede graficarse de la siguiente manera:

¹ Para los pagos a cuenta de enero y febrero.

Cuadro 1: Representación gráfica del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

$$\text{Pago a Cuenta} = \text{IN (obtenidos en el mes)} \times \frac{\text{Impuesto del Ejercicio Anterior}}{\text{IN del Ejercicio Anterior}}$$

(*) IN: Ingresos Netos

Como puede verse de la precitada norma, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría se calculan tomando como referencia, entre otros, al Impuesto a la Renta del ejercicio anterior.

Por su parte, el artículo 34° del Código Tributario establece que los pagos a cuenta no pagados oportunamente darán lugar a la aplicación de intereses moratorios.

En cuanto a lo señalado en el párrafo precedente, se debe indicar que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta pueden ser pagados de forma no oportuna bajo dos supuestos, el primero, transcurrido el plazo de vencimiento establecido en cada mes, pero realizándose dicho pago antes de haberse realizado la determinación y pago de la obligación principal, esto es, el Impuesto a la Renta anual. El segundo supuesto se presenta cuando a pesar de haberse abonado dichos pagos a cuenta en los plazos previstos y haberse calculado sobre la base de lo declarado respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, de forma posterior, se modifica dicha base de cálculo.

Cabe precisar que es el segundo supuesto el que da lugar al tema de análisis de nuestro trabajo.

Por otro lado, el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario sanciona con multa, entre otros, la aplicación de coeficientes distintos en la determinación de los pagos a cuenta.

La interpretación y aplicación de las normas que se han reseñado previamente, dan lugar a casos en los que, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se modifica la base de cálculo de los pagos a cuenta mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria o una nueva determinación por parte de la Administración, surgiendo así la siguiente interrogante: ¿Correspondería en tales casos la aplicación de intereses moratorios y de sanciones?

Al respecto, se han presentado dos interpretaciones totalmente opuestas. Una es la efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la República, que en respuesta a la pregunta planteada en el párrafo anterior, considera que no corresponde la aplicación de intereses moratorios, habiéndole dado a dicha interpretación el carácter de precedente vinculante mediante Sentencia de Casación N° 4392-2013 de 24 de marzo de 2015.

De otro lado, tenemos al Tribunal Fiscal, órgano que resuelve en última instancia administrativa las controversias sobre materia tributaria. Para dicho órgano colegiado sí corresponde la aplicación de intereses moratorios y de sanciones ante la situación analizada, reiterado criterio jurisprudencial que ha sido establecido como precedente de observancia obligatoria mediante Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017.

Estando a lo expuesto, resulta relevante estudiar los aspectos sobre los cuales se sustentan la Sentencia de Casación y la RTF N° 05359-3-2017, y a partir de ello, efectuar un análisis cabal de los conceptos y normas aplicables a los supuestos que dan origen al problema de investigación, a fin de determinar cuál de las interpretaciones se encuentra acorde a nuestro ordenamiento jurídico tributario.

En ese sentido, en primer lugar, procederemos a analizar los antecedentes jurisprudenciales emitidos respecto a la aplicación de intereses moratorios y sanciones correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Asimismo, se efectuará un análisis normativo y doctrinario sobre los intereses moratorios en materia tributaria, la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de la declaración tributaria rectificatoria, así como de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, referida a declarar cifras o datos falsos.

1. De los antecedentes jurisprudenciales en torno a los intereses moratorios y sanciones correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Conforme se ha señalado previamente, existen en la actualidad dos interpretaciones en cuanto a la aplicación de intereses moratorios y sanciones correspondientes a los pagos a cuenta, si con posterioridad a su determinación y pago, se modifica el impuesto anual que sirvió como base de cálculo de tales anticipos. Dichas interpretaciones difieren sustancialmente una de la otra.

La coexistencia de ambas interpretaciones contradictorias sobre un mismo tema trae como consecuencia que en sede administrativa, esto es, ante SUNAT y el Tribunal Fiscal, en caso se acredite la posterior modificación del Impuesto a la Renta anual del ejercicio anterior, sea mediante una declaración rectificatoria o por una nueva determinación en una fiscalización o verificación, se aplicarán los intereses moratorios y multas respecto de los pagos a cuenta calculados y pagados de forma incorrecta.

Sin embargo, en sede judicial existen posibilidades de éxito para los contribuyentes, en caso se encuentren en el mismo supuesto del analizado en la Sentencia de Casación N° 4392-2013.

En ese sentido, corresponde verificar los argumentos expuestos por ambos órganos para sustentar sus posturas.

1.1. Del precedente vinculante establecido mediante Sentencia de Casación N° 4392-2013 y sus efectos en sede administrativa

La Sentencia de Casación materia de análisis estableció que de acuerdo con el artículo 34° del Código Tributario y el inciso a) del artículo 85° de la LIR, “los abonos con carácter de pagos a cuenta, a cargo de los contribuyentes que perciben rentas de tercera categoría, generan intereses moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley” (Casación N° 4392-2013, 2015, p.20). Es decir, según la interpretación de la Sala Suprema solo se sanciona con la aplicación de intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no fueron pagados dentro de los plazos establecidos por la Administración, no encontrándose dentro del mencionado supuesto de aplicación a la posterior modificación de los pagos a cuenta, que a pesar de haber sido pagados dentro de los plazos previstos, posteriormente, se determina que fueron pagados en importes menores de los que correspondía al haberse efectuado la variación del coeficiente utilizado para su cálculo mediante la presentación de una declaración rectificatoria por parte del contribuyente.

Por ello, resulta importante hacer referencia a los antecedentes que dieron lugar a la Sentencia de Casación N° 4392-2013, así como de los fundamentos sobre los que sustenta su decisión la Sala Suprema.

De igual manera, se hará una breve referencia de los efectos ocasionados por la emisión de la Sentencia en los procedimientos administrativos tramitados en la SUNAT y el Tribunal Fiscal sobre el tema analizado.

1.1.1. De los antecedentes y fundamentos de la Sentencia de Casación

Como se ha indicado preliminarmente, la Corte Suprema, instancia máxima del Poder Judicial, mediante la Sentencia de Casación N° 4392-2013 considera que las disposiciones contenidas en el inciso a) del artículo 85° de la LIR y en el artículo 34° del Código Tributario, solo imponen la aplicación de intereses moratorios ante el pago no oportuno de los pagos a cuenta, esto es, solo respecto de aquellos anticipos no pagados dentro de los plazos establecidos.

La Sentencia de Casación fue emitida dentro del proceso judicial seguido por la contribuyente Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa S.A. contra la RTF N° 04845-5-2004, que confirmó la validez de las órdenes de pago emitidas por la Administración Tributaria por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta generados por la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 por parte de la mencionada contribuyente.

En dicho proceso judicial, en primera instancia se declaró Infundada la demanda, confirmándose la validez de la RTF N° 04845-5-2004. Sin embargo, mediante Sentencia de Vista emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema se declaró Fundada la demanda, al considerar que “el fenómeno tributario de rectificación de la declaración jurada del periodo dos mil uno no es un elemento que esté considerado en el artículo treinta y cuatro del Código Tributario; y en consecuencia, no puede ser utilizado para la determinación de intereses, menos para generar un efecto retroactivo” (Sentencia de Apelación N° 5078-2011, 2012, p.3).

Ante ello, la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), este último en representación del Tribunal Fiscal, interpusieron recursos de casación contra la mencionada Sentencia de Vista, los que fueron declarados Infundados por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, que sustentó su decisión, principalmente, en la interpretación del artículo 34° del Código Tributario y el artículo 85° de la LIR.

En el Primer Considerando de la Casación, se señaló que las causales invocadas en los recursos interpuestos por el MEF y la SUNAT fueron la interpretación errónea del artículo 34° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la LIR.

En el Segundo Considerando, efectuaron análisis de los sustentos normativos de la Sentencia de Vista expedida por la Sala Civil Transitoria, precisando que en el caso se discute la aplicación de intereses moratorios a los abonos realizados con carácter de pagos a cuenta, como consecuencia de la posterior presentación de una declaración rectificatoria respecto del impuesto anual que sirvió de referencia para la determinación de los mencionados anticipos. Así, se indicó que la Sentencia de Vista ha interpretado que:

Cuando el artículo 34 del Código Tributario determina la aplicación de un interés moratorio por el no abono de los pagos a cuenta, se refiere a aquellos exigibles y determinados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85° literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta, no así a los montos que resultaron en razón de

posterior rectificación de la declaración jurada, la cual no es un elemento que esté considerado en la norma (Casación N° 4392-2013, 2015, p. 7).

En el Tercer Considerando se hizo referencia a la finalidad de la casación y resaltando la importancia de la labor interpretativa en el campo del derecho tributario, a fin de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes otorgando “certidumbre y claridad en el contenido de las disposiciones legales y el sentido de las normas” (Casación N° 4392-2013, 2015, p. 10).

Se agrega en el mencionado considerando que, si bien no existe limitación alguna para proceder a la interpretación de las disposiciones tributarias, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ha establecido que “se pueden utilizar los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho” (Casación N° 4392-2013, 2015, p. 10)

Así pues, la Sala Suprema señaló que en el presente caso corresponde la aplicación del método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del inciso a) del artículo 85° de la LIR y del artículo 34° del Código Tributario. Añadiendo que en los casos de normas tributarias que establecen obligaciones a los contribuyentes, como las del presente, no debe aplicarse la interpretación extensiva ni restrictiva, ya que podrían ampliar o reducir los supuestos previstos por las normas. Sin embargo, reconoció que no se debía prescindir de la aplicación de la interpretación sistemática.

En cuanto al inciso a) del artículo 85° de la LIR la Corte Suprema señala que dicha norma establece como obligación de pago a cargo de los contribuyentes de tercera categoría, el abono de determinadas sumas de dinero que constituirán pagos a cuenta del Impuesto a la renta que finalmente les corresponda efectuar (Casación N° 4392-2013, 2015, pp.14-15).

Añade que en la citada norma existen dos normas vinculadas a la infracción normativa analizada. Por un lado, la que establece la obligación a los contribuyentes de tercera categoría de abonar cuotas mensuales, esto es, los denominados pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, dentro de los plazos establecidos por el Código Tributario, y, la que establece el método de cálculo de la cuota mensual sobre la base del sistema del coeficiente (Casación N° 4392-2013, 2015, p.15).

Sobre la segunda norma se indicó que “se deja establecido que para fijar la cuota se utiliza como referentes los ingresos netos obtenidos en el mes y un coeficiente de cálculo obtenido de dividir el monto del impuesto calculado del ejercicio gravable anterior

entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio” (Casación N° 4392-2013, 2015, p.15).

Como puede observarse, respecto al inciso a) del artículo 85° de la LIR la Sala Suprema reconoce que establece la obligación de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el que puede ser determinado según el sistema del coeficiente, que utiliza como base de su cálculo a los ingresos netos e Impuesto a la Renta del ejercicio anterior.

Seguidamente, hace una referencia a la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, concluyendo que si bien no constituyen tributos, sí son obligaciones establecidas legalmente a los contribuyentes de tercera categoría, que de acuerdo con lo establecido por el artículo 34° del Código Tributario² están sujetos a la aplicación de intereses moratorios siempre que no sean abonados oportunamente, es decir, cuando no fueron efectuados en los plazos previstos en la ley (Casación N° 4392-2013, 2015, p.20).

Adicionalmente, se indica en la Sentencia de Casación que al haber establecido el inciso a) del artículo 85° de la LIR como elemento para establecer el coeficiente al ejercicio gravable anterior, debe entenderse que se refiere a lo determinado mediante declaración original o rectificatoria del ejercicio anterior existente al momento del cálculo y pago de tales anticipos.

En ese orden de ideas, la Sala Suprema concluye su análisis señalando que, respecto de los pagos a cuenta, lo que da lugar a la aplicación de intereses moratorios es el no haberlos abonado oportunamente, es decir, en los plazos establecidos mensualmente y con la información existente en dichos plazos. Precisando que, si después de haber efectuado tales abonos se modifica el coeficiente para la determinación de los mencionados anticipos, dicha modificación no debe producir la aplicación de intereses moratorios (Casación N° 4392-2013, 2015, p.22).

Así, la Sala resuelve considerando que solo procede el cobro de intereses moratorios respecto de aquellos pagos a cuenta que no fueron pagados dentro de los plazos establecidos, y no en el caso que ante la posterior presentación de una declaración

² Aplicable por temporalidad al caso analizado, el cual establecía lo siguiente:

Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta

El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.

rectificatoria del impuesto anual que sirvió como base de cálculo dichos pagos a cuenta devienen en menores.

Como puede verse, el criterio establecido por el Poder Judicial no está referido a la modificación de la base de cálculo de los pagos a cuenta por la nueva determinación que pudiera efectuar la SUNAT dentro de un procedimiento de fiscalización, y tampoco efectúa análisis en cuanto a la procedencia de la aplicación de sanciones de multa por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Así pues, la Corte Suprema se aparta del criterio que tiene la SUNAT y el Tribunal Fiscal, al considerar que las disposiciones contenidas en el inciso a) del artículo 85° de la LIR y en el artículo 34° del Código Tributario, solo imponen la aplicación de intereses moratorios ante el pago no oportuno de los pagos a cuenta, esto es, solo respecto de aquellos anticipos no pagados dentro de los plazos establecidos.

1.1.2. De los efectos de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 en sede administrativa

Como consecuencia de la publicación de la Sentencia de Casación, los contribuyentes que se encuentran en situación similar a la analizada en la mencionada sentencia invocan el precedente contenido en ella a fin de que se les inaplique los intereses moratorios de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta generados ante una posterior modificación de su base de cálculo mediante la presentación de la correspondiente declaración jurada rectificatoria, pero pretendiendo además que se proceda a la inaplicación de los intereses moratorios ante la nueva determinación efectuada por la Administración.

Del mismo modo, sustentándose en el criterio contenido en la Sentencia citada, los contribuyentes también solicitan que se dejen sin efecto las multas giradas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, referida a declarar cifras o datos falsos, vinculadas a los pagos a cuenta que no fueron correctamente determinados en su oportunidad.

Inclusive, se han presentado casos en los que los contribuyentes solicitan la devolución de los montos pagados por concepto de intereses moratorios de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y de las multas impuestas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a los mencionados reparos a los pagos a cuenta.

En efecto, se han presentado incontables casos, en los que ante el reparo formulado por la SUNAT a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, emitiendo las

correspondientes resoluciones de determinación u órdenes de pago por los intereses moratorios referenciales, se está invocando el criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013, sosteniendo que no procede el cobro de intereses moratorios ni de sanciones ante la posterior presentación de la declaración jurada rectificatoria o por la nueva determinación que efectúe la Administración Tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación.

En un principio, al resolver los recursos de apelación interpuestos invocando la aplicación de la mencionada Sentencia de Casación, el Tribunal Fiscal verificaba si el supuesto del caso en concreto coincidía con el analizado por la Corte Suprema, es decir, si los intereses moratorios cobrados fueron determinados como consecuencia de la presentación de la declaración jurada rectificatoria por el propio contribuyente.

Así, a modo de ejemplo, en la RTF N° 00508-8-2017 de 18 de enero de 2017, emitida en el procedimiento contencioso tributario iniciado con una solicitud de devolución de pagos indebidos respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y por las multas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal señaló que el criterio contenido en la referida Sentencia de Casación no resultaba aplicable en dicho caso debido a que este versaba sobre la determinación de los pagos a cuenta dejados de pagar en atención a la modificación de cálculo efectuada por la Administración dentro de un procedimiento de fiscalización, situación distinta a la analizada en la Casación N° 4392-2013.

Aunado a ello, el Tribunal Fiscal indicó que, sin perjuicio de lo señalado, la Sentencia de Casación en mención tampoco resultaba aplicable al caso, toda vez que esta no tiene carácter vinculante para dicho Tribunal, al no ser dependiente del Poder Judicial.

Se debe precisar que esta última justificación ha sido sustento de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal en las que se resolvió las apelaciones en las que los contribuyentes invocaban la aplicación de la Sentencia de Casación.

Conforme se ha señalado en párrafos precedentes, los contribuyentes también pretenden la devolución de lo ya pagado válidamente por concepto de intereses moratorios y multas vinculadas a los pagos a cuenta cuando de forma posterior se produce la modificación del Impuesto anual que sirvió como base para el cálculo del coeficiente.

Así, por ejemplo, se puede hacer referencia a la RTF N° 11641-8-2016 de fecha 14 de diciembre de 2016, emitida dentro del procedimiento iniciado con una solicitud de devolución por la contribuyente respecto de los pagos efectuados por las resoluciones

de multa giradas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sobre los que se aplicaron intereses moratorios ante la presentación de la declaración jurada rectificatoria que modificó la base de cálculo de los pagos a cuenta de dicho impuesto.

En dicho caso, el Tribunal Fiscal señaló que la recurrente sustentó su recurso de apelación invocando la aplicación del criterio establecido en la Casación N° 4392-2013, al indicar que:

La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema ha establecido como precedente vinculante que no corresponde la determinación de intereses moratorios ni de multas por ajustes a los pagos a cuenta efectuados en forma oportuna, cuando el ajuste obedece a una posterior modificación de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda (Citado en Resolución N° 11641-8-2016, 2016, p.1).

En el mismo sentido, tenemos a la RTF N° 04790-5-2017 de 2 de junio de 2017, emitida en el procedimiento iniciado con las solicitudes de devolución de pagos indebidos presentadas por la contribuyente respecto de los pagos anticipados del Impuesto a la Renta de los periodos marzo a diciembre de 2010 y por las multas emitidas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

La contribuyente fundamentó su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal invocando lo establecido en el fundamento 4.3 de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, señalando que “los pagos a cuenta calculados y efectuados en el plazo de ley no generan intereses moratorios, no siendo afectados en ningún aspecto por las modificaciones posteriores en los datos que inciden en el cálculo de los coeficientes mediante declaraciones rectificatorias o determinación de la autoridad tributaria, siendo que solo generan intereses moratorios los pagos a cuenta que no se realizan oportunamente, es decir, mensualmente y en los plazos legales” (2017, p.1)

De otro lado, en la RTF N° 06862-8-2017 de 9 de agosto de 2017, mediante la que se resolvió el recurso de apelación presentado contra la Resolución de Intendencia de la SUNAT que declaró Infundada la reclamación interpuesta contra las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, el órgano colegiado administrativo señala que la recurrente sostiene:

En el caso de autos existe la controversia de dilucidar el hecho nuevo posterior a la presentación de sus declaraciones juradas rectificatorias correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, dado

que la Administración considera que producto de dichas declaraciones se generaron intereses moratorios por las supuestas omisiones por dicho concepto y periodos, no obstante, el 30 de octubre de 2015 se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” la Sentencia de Casación N° 4392-2013, mediante la cual la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República estableció el precedente vinculante según el cual los pagos a cuenta deben ser determinados sobre la base de los elementos existentes al momento de su pago, lo que implica que toda modificación posterior en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables que sirven de sustento para determinarlos (ejercicio precedente al anterior para enero y febrero y el ejercicio anterior para los restantes meses) no permite atribuir una incorrecta determinación justamente de aquellos pagos a cuenta que oportunamente se realizaron conforme a ley y en base la información existente en ese momento y, por consiguiente, no procede la exigencia del cobro de intereses moratorios, debido a que no sería atribuible la existencia de omisiones referenciales (2017, p.1).

Agrega la mencionada RTF que el recurrente sostuvo que de lo establecido por la Corte Suprema solo se puede interpretar que corresponde la aplicación de intereses moratorios a los pagos a cuenta cuando no han sido pagados oportunamente, y que las modificaciones posteriores que se realicen que afecten el coeficiente previamente determinado, no da lugar a adeudo alguno por tales intereses moratorios (2017, p.1).

Tal y como puede verse, los mencionados argumentos son más que recurrentes en instancia administrativa, tanto a nivel de la SUNAT, como en el Tribunal Fiscal, trayendo como consecuencia un incremento representativo en la presentación de solicitudes de devolución de los pagos efectuados por concepto de intereses moratorios y multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de la impugnación de los valores emitidos por los intereses moratorios y multas, así como de la interposición de demandas contencioso - administrativas invocando la aplicación del criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013.

1.2. Del precedente de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 05359-3-2017

En un caso en el que se discutía la validez de órdenes de pago emitidas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero del ejercicio 2011, el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, estableció como precedente de observancia obligatoria que “corresponde la

aplicación de intereses moratorios y sanciones (...) en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se [modifique] la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración” (2017, p. 14).

En efecto, el Tribunal Fiscal emitió la RTF N° 05359-3-2017 estableciendo como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria tanto para la Administración Tributaria como para las Salas de dicho órgano colegiado, que sí corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones respecto de aquellos pagos a cuenta cuya base de cálculo o coeficiente fuese posteriormente modificado, por la presentación de una declaración rectificatoria o por la nueva determinación que realice la SUNAT.

Dicho precedente recogió la interpretación adoptada en Acuerdo de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, que, entre otros fundamentos, señaló que de acuerdo con el artículo 85° de la LIR, que regula la obligación de abonar pagos a cuenta por el Impuesto a la Renta, el numeral 2 del inciso b) del artículo 54° del Reglamento de la LIR, que añade disposiciones sobre el sistema del coeficiente, el inciso b) del artículo 88° del Código Tributario que regula a la declaración tributaria original y rectificatoria, así como los artículos 33° y 34° del señalado Código que establecen la obligación de pago de intereses moratorios respecto de aquellos pagos a cuenta y anticipos no pagados oportunamente, “con el fin de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la ley prevé que deben considerarse los ingresos netos obtenidos en el mes y la información de ejercicios anteriores referida a los ingresos netos obtenidos en el mes y la información de ejercicios anteriores referidos a los ingresos netos y al impuesto calculado” (2017, p.6).

Agregando que dichos datos se encuentran contenidos en las declaraciones juradas presentadas por el administrado, las cuales pueden ser modificadas por el propio contribuyente mediante una declaración rectificatoria o por la Administración como consecuencia de una verificación o fiscalización (2017, p.6).

En efecto, el Tribunal Fiscal indicó en el mencionado Acuerdo que, adicionalmente a la obligación que tienen los contribuyentes de presentar las declaraciones tributarias dentro de los plazos legales establecidos, también tienen a su cargo, respecto de las declaraciones por medio de las que determinen tributos, como es el caso de la declaración jurada del Impuesto a la Renta anual, consignar información conforme a la realidad (2017, p.9).

Se concluye en dicho Acuerdo de Sala Plena que el incumplimiento de la obligación de declarar conforme a la realidad acarrea la consecuente generación de intereses moratorios, debido a que los montos pagados en los plazos establecidos fueron menores a los que efectivamente correspondían realizarse. Asimismo, indica que ante este supuesto también corresponde la imposición de la sanción de multa por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, referida a declarar cifras o datos falsos.

Además, se precisa que, de forma similar, en el caso de las declaraciones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, “el deudor tributario tiene la obligación de determinarlos y declararlos conforme a ley, en base a información real” (2017, p.9), y que de producirse la posterior modificación de la información que sirvió de referencia a fin de calcular los pagos a cuenta, se acredita también que las declaraciones de tales anticipos fueron efectuadas sobre la base de datos que no son acordes a la realidad.

Así, la Sala Plena del Tribunal Fiscal añade a forma de conclusión que, por tanto, “la obligación referida a efectuar pagos a cuenta no se considera cumplida únicamente cuando estos son declarados y cancelados oportunamente sino cuando las declaraciones presentadas consignan información correcta y conforme a la realidad” (2017, p.9).

Como puede notarse, a diferencia del precedente establecido por la Corte Suprema, el Tribunal Fiscal sí contempla como supuesto de modificación de la base de cálculo o del coeficiente de los pagos a cuenta, a la nueva determinación que pudiera efectuar la SUNAT, señalando que, también corresponde la aplicación de las sanciones de multa por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, referida a declarar cifras o datos falsos.

En tal sentido, el precedente de observancia obligatoria adoptado por el Tribunal Fiscal difiere sustancialmente del criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013, ya que para el órgano colegiado administrativo sí procede la aplicación de intereses moratorios y multas correspondientes a los pagos a cuenta ante la posterior modificación del Impuesto a la Renta anual que sirvió de base de cálculo de dichos pagos a cuenta, sea por la presentación de una declaración rectificatoria por el propio contribuyente, o por la nueva determinación que realice la Administración en una fiscalización.

La existencia de criterios en sentido contrario se origina en el hecho que tanto la Administración y el Tribunal Fiscal siempre han considerado que la posterior presentación de una declaración rectificatoria o la nueva determinación que se realice

en un procedimiento de fiscalización que modifique aumentando el impuesto anual que sirvió de referencia para el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta acredita que los mismos fueron pagados en importes menores a los que correspondían, motivo por el cual, al haberse ya liquidado y pagado la obligación principal solamente subsiste la obligación de pago de los intereses moratorios establecidos por el artículo 34° del Código Tributario.

Además, conforme ha puesto de manifiesto en la RTF N° 05359-3-2017 el Tribunal Fiscal hace especial énfasis en la importancia de los deberes de declarar y determinar de forma correcta la obligación tributaria. Así, señala que de acuerdo con lo previsto por el artículo 88° del Código Tributario, se presume que la información contenida en las declaraciones tributarias se encuentra conforme con la realidad (2017, p.7).

Por ello, concluye que si de forma posterior al cálculo y pago del Impuesto a la Renta anual, se modifica la información previamente declarada y utilizada para establecer los pagos a cuenta ya abonados, dicha situación evidencia que tales anticipos fueron determinados utilizándose información que no resultaba veraz, infringiéndose con ello las obligaciones de determinar y declarar correctamente, y acreditándose que los pagos a cuenta fueron abonados en importes inferiores a los que en realidad correspondían, por lo que procede la aplicación de intereses moratorios en cuanto a los montos no pagados (2017, p.11).

Sin embargo, conforme indicamos en el literal a) del acápite 2.1.1., la Corte Suprema omite realizar análisis respecto a las declaraciones tributarias, limitándose a analizar el inciso a) del artículo 85° de la LIR y el artículo 34° del Código Tributario, y concluyendo que de la literalidad de dichos artículos no se recoge a la presentación de una declaración rectificatoria posterior que modifique el coeficiente de los pagos a cuenta como un supuesto de aplicación de intereses moratorios.

1.3. De la obligatoriedad de los mencionados precedentes para la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y los órganos jurisdiccionales

Conforme se ha señalado previamente, la RTF N° 05359-3-2017 fue emitida con calidad de precedente de observancia obligatoria, de acuerdo con lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, el cual prescribe que “las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, 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” (Código Tributario, 2017).

Por su parte, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, señala que las resoluciones emanadas de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema que establezcan principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa tendrán la calidad de precedente vinculante, precisando que, de existir circunstancias particulares en lo procesos a su cargo, los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el mencionado precedente, para cuyo efecto deberán sustentar adecuadamente los motivos que dan lugar a dicho apartamiento (Decreto Supremo N° 017-2008-JUS, 2008, art. 37).

De acuerdo con las normas señaladas, el precedente de observancia obligatoria adoptado por el Tribunal Fiscal reviste carácter de obligatorio cumplimiento para la SUNAT, mientras que el criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 solo es vinculante para los órganos jurisdiccionales.

2. Sobre la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Conforme se señaló en el acápite 1.1 precedente, la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 analizó la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta concluyendo que constituyen prestaciones mensuales que deben cumplirse por mandato legal, pero que, al existir la obligación de restitución por parte del Estado, en caso dichos abonos superen el monto del Impuesto anual que en definitiva correspondía efectuarse, resultan asimilables a los empréstitos forzosos.

Igualmente, en la RTF N° 05359-3-2017, el Tribunal Fiscal también hizo referencia como parte de su análisis a la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, señalando que:

Los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias, al tratarse de prestaciones pecuniarias que los deudores tributarios se encuentran obligados a cumplir por mandato de la ley; que el acreedor tributario tiene el derecho de exigirlos coactivamente; que se encuentran relacionadas con un tributo, en este caso, el Impuesto a la Renta, y que cuentan con un hecho generador y una base de cálculo específicos, como es el ingreso neto de tercera categoría del mes (2017, p.10).

Así entonces, a efectos de establecer la procedencia del cobro de los intereses moratorios y sanciones respecto de aquellos pagos a cuenta cuya base de cálculo fue modificada por la presentación de una declaración rectificatoria o por la determinación efectuada por la Administración dentro de una fiscalización, resulta relevante hacer referencia a la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Como se ha señalado anteriormente, el artículo 85° de la LIR establece como obligación a cargo de los contribuyentes de tercera categoría la de abonar como pago a cuenta del Impuesto a la Renta, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas sobre la base del sistema de coeficientes o el sistema del 1,5% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Al respecto, en cuanto a la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se han presentado diversas posturas, siendo principalmente reconocidos como obligaciones tributarias.

Así, se puede sostener que los anticipos o pagos a cuenta son obligaciones legales impuestas adicionalmente a la obligación tributaria sustantiva, por las cuales se da solución al problema de la concentración de ingresos en una sola época de vencimiento fiscal (García, 1978, p.175).

Del mismo modo, Jorge Bravo señala que los pagos a cuenta constituyen el objeto de una relación jurídica establecida por ley, que se produce con la configuración del supuesto de hecho previsto como hipótesis de incidencia por la norma jurídica. Añade que ante dicha configuración se tiene a la obligación del pago a cuenta que constituiría la relación jurídica obligatoria, y, además, al pago a cuenta propiamente dicho que es el objeto (2010, p. 85).

En esa línea, el Tribunal Fiscal en diversas Resoluciones como la N° 4184-2-2003, ha establecido que “los pagos a cuenta son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco” (Citado en Resolución N° 04435-4-2003/ Tribunal Fiscal, p.3).

En cuanto a la interrogante de si los pagos a cuenta son tributos, y si de serlo, a que especie tributaria son asimilables, Clavijo Hernández (1997) señala lo siguiente:

Pueden definirse las retenciones e ingresos a cuenta en este impuesto como la obligación impuesta por la Ley a las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, empresarios, individuales, profesionales y establecimientos permanentes, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, de retener o ingresar a cuenta, en concepto de pago a cuenta, una determinada cantidad, y a ingresar su importe al Tesoro, adquiriendo la entidad perceptora de la renta el derecho a compensar la cantidad retenida o ingresada a cuenta con la cuota líquida del impuesto, y a percibir, en su caso, la devolución del exceso retenido o ingresado a cuenta (citado en Bravo Cucci, p. 88).

De lo sostenido por el mencionado autor español, se puede notar que está considerando a los pagos a cuenta como obligaciones *ex lege*, factibles de devolución en caso la renta anual sea menor a los importes pagados por tales anticipos.

Por otra parte, el autor Héctor Villegas sostiene que los pagos a cuenta, o como los denomina, anticipos, son obligaciones que tienen sus propias características, debido a que mantienen sus propias fechas de vencimiento, tienen la posibilidad de devengar intereses resarcitorios y de pretender su cobro vía ejecución fiscal, así como el generar actualización monetaria. Sin embargo, también resulta cierto que conforme reconoce el mencionado autor, dicha individualidad no es absoluta ya que se encuentra subordinada a la liquidación final que se realizará con ocasión de la declaración jurada anual (2005, pp. 378-379). En el mismo sentido, José Juan Ferreiro Lapatza (1997) refiere que “la obligación de pago anticipado se diferencia de la obligación tributaria por su carácter accesorio y no definitivo, de tal modo que la cantidad ingresada debe ser devuelta al sujeto pasivo si el hecho imponible no llega a realizarse” (citado en Bravo Cucci, p. 90).

Como se evidencia de las características indicadas por los mencionados autores, y que efectivamente ocurren en la práctica, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se constituyen como prestaciones de carácter pecuniario que debe cumplir el deudor a favor del Estado, sin embargo, dicha obligación también impone una obligación de devolución a cargo de la Administración en la medida que al determinarse el Impuesto anual se presenten pagos en exceso.

Así pues, ante dichas características, Bravo Cucci sostiene que la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta es, desde su óptica, asimilable a la de los empréstitos forzosos.

Citando al precitado autor, la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 ha señalado que:

Un elemento trascendental a efectos de establecer cuál es la naturaleza de los pagos a cuenta, es la restitución del monto recaudado, lo cual se encuentra regulado en el artículo 87 segundo párrafo, de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual forma parte de la configuración de los empréstitos forzosos, siendo ajena a los elementos estructurales del tributo (...) por lo tanto, considerando que la restitución del monto recaudado se encuentra presente en el caso de los pagos a cuenta, en el Sistema Tributario Peruano, los pagos a cuenta no son tributos (2015, p. 19).

En ese contexto, constituye opinión generalizada recogida por la doctrina, así como por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, que los pagos a cuenta no constituyen tributos,

sino que son prestaciones pecuniarias a cargo del deudor tributario, a favor del Estado, que deben ser abonadas al fisco dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria, pasibles de devolución en caso no se produzca la hipótesis de incidencia del hecho gravado con el Impuesto a la Renta, esto es, la obtención de renta.

Se debe indicar que a pesar de no ser tributos sino obligaciones tributarias establecidas por ley, de acuerdo con lo previsto por el artículo 34° del Código Tributario su no pago oportuno genera la obligación de pago de intereses moratorios, pero desde la fecha de sus vencimientos, reconociéndoles por tanto su propia individualidad, ya que conforme hemos señalado en los párrafos anteriores, la obligación de pago respecto de los mismos existe sin perjuicio que al cumplirse el periodo tributario del Impuesto a la Renta, no se genere obligación de pagar impuesto alguno.

3. Sobre los intereses moratorios en materia tributaria

Como se ha indicado en los acápites precedentes, la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 y el Tribunal Fiscal en la RTF N° 05359-3-2017 no efectuaron análisis en cuanto a la naturaleza de los intereses moratorios, por lo que a fin de verificar la procedencia del cobro de los intereses moratorios en el supuesto estudiado, también corresponde analizar las normas y lo señalado por la doctrina en cuanto a dicho concepto.

3.1. Del marco normativo aplicable

El Código Tributario establece en sus artículos 28°, 33° y 34°, disposiciones sobre los intereses moratorios, por lo que, a continuación, procederemos a desarrollar dichas normas.

El artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que “la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses”. Precisa dicho artículo que los intereses comprenden, entre otros, al interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33° (Código Tributario, 2017).

El mencionado artículo 33° del Código Tributario establece que “el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en su artículo 29°, devengará un interés equivalente a la tasa de interés moratorio (TIM), que será fijado por la SUNAT, respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo” (Código Tributario, 2017).

Nótese que el precitado artículo 28° solo señala que el interés moratorio se aplicará respecto del tributo no pagado dentro de los plazos establecidos, no estableciendo que

los pagos a cuenta o anticipos también se encuentren sujetos a la aplicación de tales intereses.

Sin embargo, el artículo 34° del Código Tributario dispone que “el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal [y que] a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio” (Código Tributario, 2017).

De las mencionadas normas se advierte que la deuda tributaria incluye a los intereses, entre ellos, al interés moratorio del artículo 33°. Sin embargo, el artículo 34° establece que también corresponde la aplicación de intereses moratorios respecto de aquellos anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente.

Así pues, se evidencia que si bien de acuerdo con el precitado artículo 28° forman parte de la deuda tributaria, los intereses moratorios del artículo 33°, es decir, únicamente los referidos a los tributos no pagados dentro de los plazos establecidos, también se tiene que el artículo 34° del Código Tributario dispone que los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente darán lugar a la aplicación de los mencionados intereses.

En ese sentido, se puede concluir, en principio, que los intereses moratorios calculados respecto de los pagos a cuenta no forman parte de la deuda tributaria establecida por el artículo 28° del Código Tributario, al no constituir tributos, pero al haber sido regulados de forma expresa por el artículo 34° del mismo Código, existe la obligación de tales intereses también respecto de los pagos a cuenta.

Cabe precisar que, sobre los intereses moratorios tributarios en general, ni el Código Tributario ni ninguna otra norma, ha establecido cuáles son sus alcances, por lo que el tratamiento que se les da a la luz de lo establecido por el artículo 33° del Código Tributario, no guarda diferencias a lo que se norma en el derecho privado (Núñez, 2015, p. 231).

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, y siendo el caso materia de análisis la procedencia de la aplicación de los intereses moratorios respecto de los pagos a cuenta, como es de notarse, si bien se les impone a los contribuyentes el pago de intereses moratorios por no pagar oportunamente dichos anticipos, no se prevé lo que debe entenderse por “interés moratorio” ni por el “no pago oportuno” de los mencionados pagos a cuenta.

En ese sentido, de acuerdo con lo previsto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, cuando se presente un supuesto o concepto no regulado por dicho

Código u otras normas tributarias, se podrá recurrir a la aplicación de normas distintas a las tributarias en cuanto no se les opongan ni las desnaturalicen (Código Tributario, 2017).

Así, en cuanto a lo que debe entenderse por interés moratorio, el artículo 1242° del Código Civil establece que:

Artículo 1242°. - Interés moratorio y compensatorio

El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien.

Es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Conforme se advierte del glosado artículo del Código Civil, corresponde la aplicación de un interés moratorio ante la existencia de mora en el pago, siendo la finalidad de este tipo de interés la indemnización de dicha mora.

En ese sentido, resulta importante establecer los momentos en los que el deudor de los pagos a cuenta incurre en mora sobre los mismos, que lo obligue a indemnizar dicha mora en el pago.

3.2. Del tratamiento doctrinario de las figuras jurídicas analizadas

En cuanto a la institución jurídica de la mora, la doctrina es uniforme en sostener que solo se incurre en ella ante el retardo en que incurra el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y, que, además, dicho retardo obedezca a razones imputables a tal sujeto, pero que, a pesar de incurrirse en tal mora, subsista la posibilidad de cumplir con la mencionada obligación.

Así pues, de acuerdo con los civilistas Felipe Osterling Parodi y Mario Castillo Freyre, “la mora es concebida desde su acepción etimológica (derivada del latín *mora o morae*), como un retraso, tardanza o demora en la ejecución de la prestación, guardando una fuerte vinculación con el factor tiempo” (2004, p. 27).

Sin embargo, para los mencionados autores dicha definición resulta incompleta, pues solamente considera al elemento objetivo de la mora, no tomando en cuenta otros elementos que permiten comprender a la mencionada institución jurídica.

En efecto, según señala el reconocido jurista argentino Wayar (1981), el retraso solo constituye el elemento material de la mora, y que, además, el mencionado retardo no es lo que caracteriza a la mora, sino los efectos producidos por ésta (citado en Osterling & Castillo, 2004, p. 28).

Cabe acotar que no es materia de análisis la mora en que pudiera incurrir el acreedor, toda vez que en el supuesto que nos encontramos, esto es, la aplicación de intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, dicha mora solo podría ser incurrida por el deudor de la obligación tributaria, es decir, por los contribuyentes que perciban rentas por su actividad empresarial.

En ese sentido, el también reconocido civilista peruano Rosendo Badani Chávez, considera que “la mora en general, es el retardo del deudor en el cumplimiento de la obligación, pero para considerarla como un estado jurídico deben concurrir en ella dos elementos: la imputabilidad del deudor, o sea un retraso culpable, y la posibilidad de cumplimiento de la obligación” (citado en Osterling & Castillo, 2004, p. 29).

Así pues, consideramos que lo sostenido Badani guarda coherencia con la finalidad de la mora, toda vez que carecería de sentido incurrir en mora respecto de obligaciones que ya no puedan ser cumplidas. En el mismo sentido, Osterling señala que el deudor se constituye en mora cuando incurre de forma imputable a su parte, en un retraso en el incumplimiento de la obligación. Sin embargo, precisa dicho autor que a pesar de tal retraso, debe subsistir la posibilidad de cumplir con la obligación, ya que la mora no debe significar la inexecución de la mencionada obligación. Finaliza acotando que ante la configuración de la mora, el deudor siempre tiene la posibilidad, aunque tardíamente, de cumplir la obligación (1987, p. 117).

En otras palabras, Osterling y Castillo señalan que la mora subsistirá mientras la ejecución de la obligación fuera posible y útil, concluyendo cuando dicha posibilidad se desvanezca. Es decir, que hasta el mencionado momento se incurrirá en mora, por lo que de no ser posible ni útil la ejecución de la obligación, el retardo equivaldrá a un incumplimiento total (p. 31).

Adicionalmente, se debe indicar que parte importante de la constitución en mora, es la existencia de una obligación exigible, dado que no podría haber mora si previo a ello la obligación no se tornó en exigible.

Conforme a lo señalado en los párrafos precedentes, se evidencia que según lo ha establecido la doctrina, la mora se producirá siempre que el deudor incurra en retardo en el cumplimiento de la obligación a su cargo, respecto de una obligación que se encuentre en la posibilidad de ser cumplida y, que, asimismo, tenga la calidad de exigible.

Habiéndose determinado en qué situaciones los deudores incurren en mora, se debe considerar que de acuerdo con los términos del artículo 1242° del Código Civil, los

intereses moratorios tienen como finalidad indemnizar el retraso en el cumplimiento de una obligación exigible.

En cuanto a los intereses moratorios, según Bravo Cucci, la falta de cumplimiento de la prestación del deudor produce el daño patrimonial al acreedor, ya sea una pérdida patrimonial o un lucro cesante, el cual debe ser resarcido mediante la indemnización correspondiente (2003).

Por su parte, Silvia Núñez, al referirse a la naturaleza de los intereses moratorios tributarios indica que nuestra legislación, específicamente el artículo 1246° del Código Civil, clasifica a los intereses moratorios en general en convencionales y legales, siendo que, al tener su origen por norma, los intereses moratorios tributarios son del tipo legal, pues es el ya mencionado artículo 33° del Código Tributario el que impone dicha obligación (2015, p. 231).

En cuanto a lo que debe entenderse por el término “indemnizar” utilizado por el analizado artículo 34° del Código Tributario, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, indemnizar significa resarcir un daño o perjuicio, generalmente mediante compensación económica.

Cabe señalar que si bien el precitado artículo 1242° del Código Civil solamente indica que el interés es moratorio cuando tiene como fin la indemnización de la mora en el pago, si tomamos en cuenta a la definición de la palabra indemnización se evidencia que esta implica el resarcimiento económico de un daño o perjuicio, por lo que en el caso del interés moratorio dicha compensación pretende resarcir el daño ocasionado por haberse producido la mora del pago que debía realizarse.

Osterling Parodi al clasificar el daño establece que existen los daños compensatorios y moratorios, refiriendo en cuanto a los segundos que son aquellos que debe pagar el deudor a favor del acreedor por la demora en el cumplimiento de la obligación. Agrega que “para que el acreedor exija daños y perjuicios moratorios es siempre necesario que el deudor sea constituido en mora” (1987, p. 404).

Estando a lo expuesto, puede afirmarse que indemnizar implica poner a una persona, en cuanto sea posible, en la misma situación en que se encontraría si no se hubiese producido el acontecimiento que obliga a la indemnización, y que, a efectos de considerar que la indemnización es completa, ésta debe colocar al acreedor en la misma situación jurídica que se encontraría de haber cumplido el deudor con su obligación (Ayllón, 2005, p. 70; Osterling, 1987, p. 397).

Sin embargo, conforme se ha señalado previamente, los intereses moratorios tributarios son de carácter legal, aplicándose para su determinación a la tasa establecida en el artículo 33° del Código Tributario, por lo que si bien la finalidad de los intereses moratorios tributarios es indemnizar la mora en el pago de la deuda tributaria, al ser calculados conforme a lo regulado por el mencionado artículo 33°, debe considerarse que mediante dicho cálculo se coloca al acreedor, es decir, al Estado, en la misma situación jurídica que se encontraría de haber cumplido el deudor con su obligación oportunamente.

Cabe señalar que al ser las deudas tributarias obligaciones que deben cumplirse respecto de un solo acreedor, que es el Estado, representado en cabeza de la SUNAT, el solo retardo en el pago de las obligaciones tributarias dentro de los plazos establecidos acredita la existencia de mora culpable en el deudor tributario.

Al respecto, coincidimos con Villegas (2005) en cuanto sostiene que “en lo referente al aspecto probatorio, ninguna obligación recae sobre el fisco acreedor, para quien el simple retardo implica presuntivamente mora culpable” (p. 387).

Como puede apreciarse, de acuerdo con la finalidad de los intereses moratorios, y estando a la aplicación supletoria de lo establecido por el Código Civil en cuanto dicho concepto, se puede concluir que en materia tributaria dicho interés también cumple una finalidad indemnizatoria ante el retardo o mora en su abono al acreedor de la obligación o prestación tributaria.

En ese sentido, a efectos de exigir el pago de intereses moratorios respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, previamente se deben cumplir los supuestos establecidos en el artículo 85 de la LIR para que nazca la obligación de pago de dichos anticipos, y que, además de ello, tales pagos resulten exigibles como consecuencia de su vencimiento.

Se debe precisar que si bien en los supuestos materia de análisis la obligación de pago de los pagos a cuenta ya se extinguió como consecuencia de haberse declarado y pagado la obligación principal, es decir, el Impuesto a la Renta anual, la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la nueva determinación que efectúe la Administración incrementando el impuesto anual utilizado como referencia para determinar dichos pagos a cuenta acredita que estos fueron pagados en importes menores a los que en realidad correspondían. Por ende, se acredita la existencia de mora en cuanto a los importes que fueron dejados de pagar en su oportunidad por dichos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

4. De la declaración tributaria rectificatoria

Como se ha señalado previamente, uno de los supuestos analizados a fin de determinar la aplicación de intereses moratorios correspondientes a los pagos anticipados es la presentación de declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta anual que sirvió como referencia para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta, motivo por el cual, debe verificarse lo que disponen las normas que regulan dicha figura.

Además, conforme se indicó en el numeral 1.2, el Tribunal Fiscal estableció el precedente de observancia obligatoria contenido en la RTF N° 05359-3-2017, considerando como parte de su análisis las normas que regulan la declaración jurada tributaria original y rectificatoria. Las mencionadas normas fueron brevemente descritas por la Corte Suprema al expedir la Sentencia de Casación N° 4392-2013, al no haber sido invocadas en los recursos de casación interpuestos por el MEF y la SUNAT.

Estando a ello, resulta importante determinar la relevancia de la presentación de las declaraciones juradas tributarias por parte de los contribuyentes y los efectos de la presentación de una declaración rectificatoria del impuesto anual respecto de los pagos a cuenta abonados sobre la base de dicho impuesto.

El numeral 88.1 del artículo 88° del Código Tributario establece que:

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria [agrega en su último párrafo] que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada (Código Tributario, 2017).

El numeral 88.2 del precitado artículo 88° establece que, transcurrido el plazo de presentación de la declaración jurada original, se podrá presentar declaración rectificatoria, dentro del plazo de prescripción, estableciéndose que tal declaración surtirá efecto con su presentación siempre que se determine igual o mayor obligación.

En relación con la presentación de una declaración tributaria, la doctrina es uniforme en reconocer que se trata de la comunicación por parte del contribuyente a la Administración Tributaria de la información vinculada al hecho imponible. Así, de acuerdo con Carrera (1994) la declaración tributaria es el medio establecido legalmente para dar inicio a la liquidación del tributo, aportando a la Administración la información necesaria vinculada a la realización del hecho imponible como requisito indispensable

para que se produzca la imposición (citado en Robles, Castilla, Villanueva & Bravo, 2009, p. 543).

En igual sentido, María Fernández (1995) señala que por el deber de declarar se puede entender a aquella obligación jurídica que se encuentra a cargo del administrado mediante la cual se pone en conocimiento de la Administración la información relevante respecto del hecho imponible a fin de determinar el nacimiento de la obligación tributaria (Citada en la Resolución N° 05359-3-2017 / Tribunal Fiscal, 2017).

A su vez, en cuanto a la calificación de jurada que se le da a las declaraciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del precitado artículo 88°, en el Código Tributario – Doctrina y Comentarios se señala que la expresión “declaración jurada” resulta innecesaria, debido a que el solo hecho de declarar denota una situación que en principio es verdadera, salvo prueba en contrario (Robles et al., 2009, p. 535).

De igual manera, García Vizcaíno (1997) señala que “en nuestros derechos positivos, esa declaración tributaria se califica como jurada, por lo que surgen a cargo del sujeto pasivo, responsabilidades por la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas” (Citada en Montero, 2006, p.471).

En efecto, coincidimos con lo señalado por los precitados autores toda vez que lo que se consigna en una declaración determinativa de tributos u obligaciones tributarias debe ser efectuada con información veraz, acorde con lo acontecido en la realidad y de acuerdo con lo establecido por las normas tributarias. Así también lo ha interpretado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05359-3-2017 señalando que “se entiende que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino también cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad” (2017, p. 8).

En dicho contexto, se debe entender que sin perjuicio del derecho que tienen los contribuyentes para presentar las declaraciones juradas rectificatorias, también tienen como principal obligación la de presentar sus declaraciones tributarias originales de manera correcta.

En ese sentido, para el supuesto materia de análisis, la posterior rectificación de lo consignado en la declaración jurada original por parte del propio contribuyente, o la nueva determinación que efectúe la SUNAT dentro de un procedimiento de fiscalización, acredita que el contribuyente incumplió con su deber de declarar con información certera, veraz y acorde a la realidad.

5. De la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario referida a declarar cifras o datos falsos

Como se señaló previamente, la Sentencia de Casación analizada no se pronunció en cuanto a la aplicación de la sanción de multa por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario como consecuencia de la posterior presentación de una declaración rectificatoria modificando el Impuesto a la Renta anual que sirvió como base de cálculo de los pagos a cuenta. Sin embargo, el precedente emitido por el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 05359-3-2017 sí analizó la mencionada infracción concluyendo que ante la posterior modificación de la base de cálculo, sea por una declaración jurada rectificatoria o la nueva determinación que efectúe la SUNAT, corresponde la aplicación de la mencionada sanción.

El numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30.12.2016, prescribe que “constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (...) el aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria” (Código Tributario, 2017).

Anteriormente, dicha infracción se encontraba tipificada en los numerales 1 y 2 del mencionado artículo 178°, pero no comprendía como supuesto sancionable a la aplicación de tasas o porcentajes o coeficientes distintos en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos.

En efecto, el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF³ establecía que constituía “infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria” (Código Tributario, 2002).

Por su parte, el numeral 2 del mismo Código establecía que “constituye infracción el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario” (Código Tributario, 2002).

³ Antes de la modificación efectuada mediante el artículo 88° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.

Como puede verse, si bien anteriormente se sancionaba mediante el numeral 1 del citado artículo 178° la declaración de información falsa que incida en la determinación de la obligación tributaria, lo cual comprende a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de forma posterior se incluyó de forma más precisa que se sanciona la aplicación de tasas o porcentajes o coeficientes de forma incorrecta.

La finalidad pretendida con esta sanción es el castigar el menor pago de tributos recaudados por la Administración como consecuencia de una incorrecta determinación de la obligación tributaria, buscando con ello desincentivar la comisión de esta infracción mediante la presentación de la declaración tributaria de forma acorde a la realidad (Iannacone, 2001, p. 612).

Dicho supuesto es el que resulta materia de análisis en nuestro caso en el que si bien el contribuyente determinó y pagó los pagos a cuenta con la información declarada respecto de su Impuesto a la Renta anual del ejercicio anterior, también resulta cierto que al presentar de forma posterior la declaración jurada rectificatoria, o, de ser el caso, la Administración modificó dicha determinación dentro de una fiscalización aumentando el impuesto a la renta anual que sirvió de base de cálculo, se encontrara acreditado que los pagos a cuenta fueron determinados y pagados sobre la base de un coeficiente calculado incorrectamente.

En ese sentido, consideramos que en la situación analizada sí corresponde la aplicación de la sanción de multa por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CAPÍTULO 2: PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES ANTE LA POSTERIOR MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL QUE SIRVIÓ DE REFERENCIA PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA

Como se ha podido evidenciar a lo largo del presente trabajo, la coexistencia de dos criterios jurisprudenciales con la calidad de vinculantes genera inseguridad jurídica en los contribuyentes, toda vez que tendrían que recurrir necesariamente ante el Poder Judicial para recién obtener una decisión acorde a sus intereses, es decir, que no se les apliquen los correspondientes intereses moratorios ante la presencia de la situación descrita, lo cual evidentemente no es un resultado que se obtendrá de forma inmediata, sino, que tendrá que transcurrir todo el periodo que dure la tramitación del proceso judicial.

Dichos procesos judiciales por los que se solicita la inaplicación de los intereses moratorios y sanciones han incrementado considerablemente. Además, los contribuyentes también pretenden la devolución de los pagos efectuados señalando que los mismos son indebidos como consecuencia de la interpretación efectuada en la Sentencia de Casación.

Se debe señalar que por resultar la tramitación de un proceso judicial onerosa para los justiciables, tanto por el costo que implica el contar con asesoría legal, así como por su duración, que es de aproximadamente entre tres y cuatro años, y por el pago de las tasas y aranceles que se deben asumir en el curso del proceso, los contribuyentes que demandan la aplicación de este criterio son en su mayoría los calificados por su importancia fiscal como principales contribuyentes nacionales, debido a que son los que declaran y abonan como Impuesto a la Renta anual cuantiosas sumas.

Así pues, la significativa cantidad de procesos judiciales vinculados con el tema analizado, y el número de procesos iniciados por principales contribuyentes, afecta la recaudación que se tenía prevista por intereses moratorios por los pagos a cuenta, así como los montos recaudados válidamente por dicho concepto cuya devolución pretenden los contribuyentes en aplicación de la Sentencia de Casación.

Conforme con lo expuesto, se evidencian como problemas que surgen del tema materia de investigación, a la inseguridad jurídica generada a los contribuyentes y la afectación a la recaudación producida como consecuencia de las solicitudes de inaplicación de los intereses moratorios y de devolución presentadas por los administrados.

1. De la inseguridad jurídica generada a los contribuyentes

Como se ha reseñado previamente, de acuerdo con lo interpretado por la Corte Suprema no correspondería la aplicación de intereses moratorios respecto de los pagos a cuenta que fueron declarados y pagados en los plazos de vencimiento establecidos y de acuerdo con el coeficiente calculado en función al Impuesto anual del ejercicio anterior, si con posterioridad de haberse abonado tales anticipos, el contribuyente presenta una declaración jurada rectificatoria aumentando el mencionado impuesto anual y, por ende, el coeficiente que sirvió de base para calcular los pagos a cuenta.

Si bien el precedente vinculante establecido por la Corte Suprema solo analizó el supuesto de modificación del Impuesto anual como consecuencia de la presentación de una declaración jurada rectificatoria por el propio contribuyente, la interpretación efectuada respecto de las normas que imponen el deber de pagar los pagos a cuenta y de los intereses moratorios respecto de estos, ha ocasionado que los contribuyentes pretendan también la inaplicación de los mencionados intereses moratorios cuando la modificación del Impuesto anual haya sido efectuada por la Administración en una fiscalización.

Además, invocando la interpretación de la Sentencia de Casación los contribuyentes también solicitan que se dejen sin efecto las sanciones de multa emitidas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario referida a declarar cifras o datos falsos, debido a que consideran que al haber abonado los pagos a cuenta en sus fechas de vencimiento y con el coeficiente que se reputaba válido, la posterior modificación de tal coeficiente no debe dar lugar a la comisión de la citada infracción y tampoco a las sanciones de multa.

Cabe señalar que la invocación de la interpretación realizada por la Sentencia de Casación no solo se produce en instancia judicial sino desde etapa administrativa, ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal, los cuales resuelven de acuerdo con el criterio establecido en la RTF N° 05359-3-2017, manifestando que al no ser dependientes del Poder Judicial no se encuentran obligados de aplicar los precedentes vinculantes emitidos por la Corte Suprema.

Además, como se ha indicado previamente, el criterio de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal a diferencia del precedente vinculante establecido por la Corte Suprema, sí comprende como supuesto de aplicación de los intereses moratorios correspondientes a los pagos a cuenta, a la posterior modificación del impuesto anual por parte de la Administración en una fiscalización, estableciendo que también

corresponde la aplicación de sanciones por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Conforme venimos indicando, los contribuyentes invocan la aplicación de la Sentencia de Casación no solo respecto del supuesto analizado por la Corte Suprema, esto es, frente a la presentación de la declaración jurada rectificatoria por el propio contribuyente que incida en la base de cálculo del coeficiente utilizado para determinar los pagos a cuenta, sino que también solicitan la inaplicación de los intereses moratorios ante la nueva determinación efectuada por SUNAT en una fiscalización, solicitando además que se dejen sin efecto las sanciones de multa por la comisión de la infracción referida a declarar cifras o datos falsos.

Resulta que los órganos jurisdiccionales no aplican necesariamente el precedente vinculante establecido por la Corte Suprema cuando se presenta el supuesto que no fue analizado por ella, es decir, ante la variación del impuesto anual en un procedimiento de fiscalización.

Así pues, se verifica que si bien la interpretación efectuada por la Corte Suprema también podría ser aplicada al supuesto de modificación producido dentro de una fiscalización, por tener el mismo efecto que una declaración rectificatoria en cuanto al aumento de la base de cálculo que sirvió para establecer el coeficiente de los pagos a cuenta, los órganos jurisdiccionales, en los casos que ya han sido resueltos en primera y segunda instancia, han optado por apartarse del precedente establecido en la Casación N° 4392-2013 por no tratarse del mismo supuesto en ella analizado.

Así, se tiene que ante el pronunciamiento que siempre les será esquivo en sede administrativa, los contribuyentes optan por acudir a instancia judicial a fin de que el Poder Judicial disponga la inaplicación de intereses moratorios y de sanciones a sus casos concretos, sin embargo, la invocación de la mencionada Sentencia de Casación no les garantiza que frente a los supuestos no analizados en dicha sentencia puedan obtener una decisión favorable.

Como puede verse, un mismo hecho, esto es, la modificación del Impuesto anual que sirvió como base de cálculo del coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta ya pagados dentro de los plazos establecidos, ya sea por la presentación de una declaración rectificatoria o por la nueva determinación que realice la SUNAT en una fiscalización, da lugar a la aplicación de los intereses moratorios y sanciones de acuerdo con el criterio del Tribunal Fiscal, que también es aplicado por la Administración; pero, dicha aplicación de intereses moratorios podría ser revertida en sede judicial en aplicación del precedente vinculante establecido por la Corte Suprema, y decimos,

'podría' porque tal y como se ha mencionado previamente, los órganos jurisdiccionales también están optando por apartarse de dicho precedente cuando la inaplicación de intereses moratorios se solicita ante el supuesto no analizado en dicha sentencia.

Efectivamente, una muestra de ello se presenta en un proceso judicial en el que la demandante, sustentándose en el precedente establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013, solicita la devolución de los supuestos pagos indebidos que habría efectuado por las multas emitidas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que devinieron en menores como consecuencia de la posterior presentación de una declaración rectificatoria del impuesto anual que sirvió de referencia.

En dicho proceso judicial, la Séptima Sala Contenciosa Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de Lima señaló de manera expresa que no cabe aplicar el criterio contenido en la Casación N° 4392-2013, toda vez que la mencionada Sentencia de Casación "está referida a la aplicación de intereses moratorios por omisión referencial de los pagos a cuenta y no a la aplicación de sanciones por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario" (Resolución N° 15/Expediente N° 965-2018, 2018, p.1).

Como puede apreciarse, de acuerdo con lo señalado en los párrafos anteriores, los órganos jurisdiccionales, en este caso, la Séptima Sala Contenciosa Administrativa, están resolviendo apartándose del precedente vinculante en cuanto a un supuesto no analizado por la Corte Suprema, el cual es la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario referida a declarar cifras o datos falsos. Situación similar se presenta en los casos donde el cobro de intereses moratorios se produjo como consecuencia de una modificación del Impuesto anual que sirvió de referencia, por parte de la SUNAT en una fiscalización.

Así pues, la falta de uniformidad en la interpretación efectuada respecto a la aplicación de intereses moratorios y sanciones a nivel administrativo y judicial, e incluso, dentro de los propios órganos jurisdiccionales, genera inseguridad jurídica en los contribuyentes quienes por un lado se ven obligados a agotar la vía administrativa con un pronunciamiento desfavorable por parte del Tribunal Fiscal, por lo que de todas formas optarán por acudir a instancia judicial para obtener la inaplicación de los intereses moratorios conforme al criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013, sin embargo, se encuentran a expensas que dicho precedente también sea inaplicado por el Poder Judicial.

Al respecto, se debe indicar que en instancia administrativa los pronunciamientos de la SUNAT y el Tribunal Fiscal se enmarcan en lo previsto por el numeral 1.15 del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General el cual regula el principio de predictibilidad, por el cual “la autoridad administrativa debe brindar a los administrados información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, a fin que en todo momento los administrados puedan tener una comprensión cierta de [entre otros] los resultados posibles que se podrían tener” (Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, 2017).

Como se ha indicado en el contenido del presente trabajo, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal siempre han mantenido como criterio que sí corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones respecto de los pagos a cuenta que devinieron en menores como consecuencia de la posterior presentación de una declaración rectificatoria o por una nueva determinación que efectúe la Administración en una fiscalización. Prueba de ello es la propia RTF N° 04845-5-2004 de 9 de julio de 2004, cuya impugnación dio lugar a la emisión de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, en la que el Tribunal Fiscal señaló expresamente que al haberse realizado los pagos a cuenta en montos menores a los que correspondían de acuerdo a lo previsto por el artículo 85° de la LIR, como consecuencia de haber calculado el coeficiente con un menor Impuesto a la Renta, la exigencia de pago de los intereses moratorios se encuentra conforme con lo previsto por el artículo 34° del Código Tributario (2004, pp.2-3).

Actualmente, el Tribunal Fiscal sigue resolviendo bajo la aplicación del mencionado criterio, el cual, ha sido recogido con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria mediante la RTF N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, siendo aplicado por la Administración y todas las Salas especializadas en materia tributaria del Tribunal Fiscal.

En ese sentido, podemos indicar que a nivel administrativo no se presenta vulneración del principio de predictibilidad, toda vez que los contribuyentes que se encuentran ante los supuestos analizados saben con antelación el sentido de lo que resolverán la Administración (en la fiscalización y en reclamación) y el Tribunal Fiscal (en instancia de apelación).

Sin embargo, a pesar de que el criterio sobre este tema reviste el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria a nivel administrativo, los contribuyentes están optando por recurrir a sede judicial mediante la interposición de demandas contencioso-administrativas a fin de que se les aplique el precedente establecido en la Sentencia de

Casación N° 4392-2013, el que a diferencia del criterio del Tribunal Fiscal, establece que no corresponde la aplicación de intereses moratorios como consecuencia de la modificación vía declaración rectificatoria del impuesto anual que sirvió de referencia para determinar y pagar dichos pagos a cuenta.

Pese a que la Casación N° 4392-2013 fue emitida con carácter de precedente vinculante, el cual resulta de obligatorio cumplimiento para los órganos jurisdiccionales, también es cierto que el hecho de interponer demanda contencioso administrativa tampoco les asegura a los contribuyentes que los órganos jurisdiccionales se alineen a lo establecido por la Corte Suprema en la Sentencia de Casación, toda vez que tal y como señalamos en el acápite 1.3, de acuerdo con el artículo 37° del TUO de la Ley que regula el proceso contencioso administrativo, los mencionados órganos jurisdiccionales pueden apartarse del precedente vinculante ante circunstancias particulares en los expedientes a su cargo.

Y es en aplicación del precitado artículo 37° que los Juzgados y Salas del Poder Judicial se están absteniendo de aplicar el precedente de la Casación N° 4392-2013 en aquellos casos donde los intereses moratorios de los pagos a cuenta fueron cobrados sobre la base de una modificación del impuesto anual efectuada por la Administración en un procedimiento de fiscalización, y respecto de las multas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, supuestos que no fueron parte del análisis de la Corte Suprema al emitir la Sentencia de Casación.

Como puede verse, de iniciarse el proceso judicial igualmente podría obtenerse una decisión desfavorable para el contribuyente, ocasionada por la distinta interpretación efectuada respecto de las mismas normas (inciso a del artículo 85° de la LIR y artículo 34° del Código Tributario), situación que vulnera el derecho a la seguridad jurídica, la cual es entendida como la “certidumbre del Derecho que supone la existencia de normas jurídicas ciertas de las que resultan los derechos de los que es titular la persona” (Alterini, 1993, p.28)

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que mediante el principio de seguridad jurídica se otorga certeza que le brinda una expectativa razonable a los individuos respecto de la forma en que van a actuar los poderes públicos (Sentencia N° 00010-2014-PI/TC, 2016, p. 9). Así, la seguridad jurídica es entendida como “la aptitud para predecir los acontecimientos jurídicos y de darle a estos un curso estable, como la de controlar y neutralizar los riesgos que el sistema jurídico debe afrontar” (Sagüés, 1997, p.218).

Tomando en cuenta la definición de seguridad jurídica, es evidente que en el caso materia de análisis se vulnera este principio cuando existen dos criterios que difieren sustancialmente uno del otro en dos instituciones distintas, por un lado, el Tribunal Fiscal, y por el otro, la Corte Suprema de Justicia. Asimismo, dentro del propio Poder Judicial, los órganos jurisdiccionales también pueden apartarse del precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013, ya que la misma solo emitió pronunciamiento sobre el supuesto de modificación del coeficiente como consecuencia de una declaración rectificatoria, y no respecto de la ocasionada por la nueva determinación que pudiera efectuar la Administración en un procedimiento de fiscalización.

Conforme se indicó previamente, los órganos jurisdiccionales se están apartando del precedente contenido en la Sentencia de Casación en los casos que los intereses moratorios de los pagos a cuenta fueron establecidos por la modificación del Impuesto a la Renta anual utilizado como referencia, ante una fiscalización. Sin embargo, debemos tomar en cuenta que al igual que la posterior presentación de una declaración rectificatoria, la nueva determinación que efectúa la Administración también sucede de forma posterior al cálculo y pago de los anticipos, por lo que sí resultaría perfectamente aplicable el criterio contenido en la Casación N° 4392-2013, sin embargo, como hemos manifestado, los órganos jurisdiccionales se apartan ante este supuesto por considerar que difiere del criterio establecido en la Sentencia.

Finalmente, cabe mencionar que la seguridad jurídica tiene dos manifestaciones. Por un lado, la denominada “seguridad de orientación” referida a la “previsibilidad consistente en la seguridad de las reglas de conducta”, y de otro lado, la “seguridad de realización” que está referida a que los supuestos de hecho previstos por las normas de forma hipotética sean aplicadas en cada caso concreto con respeto a lo establecido en dichas normas y sin alteraciones de criterio al momento de resolver supuestos similares. La seguridad de realización está dirigida a ser cumplida por los operadores del derecho, ya sea la Administración o los Tribunales (García, 2006, p.28).

Así, en los casos donde se presentan los supuestos analizados se ve vulnerada la seguridad jurídica en su plano de “realización”, ya que es recién en aplicación de las normas que regulan este tema en el que se ha presentado esta diferencia de criterios por parte de los operadores del Derecho, afectándose a los contribuyentes quienes se ven obligados a recurrir a sede judicial a fin de poder obtener un resultado favorable, bajo el riesgo que en dicha instancia tampoco obtengan una decisión acorde a sus intereses.

Aunado a ello, debemos manifestar que coincidimos con lo sostenido por Humberto Medrano en cuanto al perjuicio ocasionado a los contribuyentes ante la existencia de dos criterios opuestos en sede administrativa y judicial. El mencionado autor señala que “debe observarse que la circunstancia descrita forzará a las empresas que se encuentran en ese supuesto a tramitar el tedioso expediente administrativo en sus instancias de reclamación y apelación para, después de más de un lustro, llegar hasta la Corte Suprema e invocar la jurisprudencia sentada por ella” (2017).

2. Del incremento de procedimientos administrativos y procesos judiciales iniciados invocándose la aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, que pueden afectar la recaudación del Estado

El criterio establecido por la Corte Suprema también ocasiona un perjuicio en la recaudación tributaria del Estado, ya que la interpretación efectuada en la Sentencia de Casación está siendo invocada por los contribuyentes, en sede administrativa y judicial, a fin de que se dejen sin efecto las resoluciones de determinación, órdenes de pago y multas emitidas por la Administración ante la presencia de la situación analizada.

Del mismo modo, los contribuyentes solicitan la devolución de pagos cuya validez ya había sido determinada, o respecto de los cuales se encuentra pendiente un pronunciamiento de fondo por parte del Tribunal Fiscal, ocasionando también con ello el incremento de los procedimientos contenciosos tributarios y procesos judiciales sobre este tema.

De acuerdo con información proporcionada por la Procuraduría Pública del Ministerio de Economía y Finanzas, al mes de enero de 2019, se han interpuesto ciento doce (112) demandas contencioso – administrativas invocándose la aplicación del criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013.

Asimismo, conforme se ha señalado de manera precedente, la mayoría de los procesos judiciales sobre este tema son iniciados por principales contribuyentes, por lo que los montos solicitados en devolución o respecto de los cuales se solicita su inaplicación son sumas considerables.

Así, a modo de ejemplo puede señalarse que los montos por concepto de intereses moratorios y multas que se encuentran controvertidos en sede judicial respecto de nueve (9) expedientes, son los que a continuación se detallan:

Tabla 1: Procesos judiciales iniciados sobre el tema analizado⁴

N°	Antecedente administrativo que da lugar al inicio del proceso judicial	Monto en controversia
1	Procedimiento de Fiscalización en el que se emitieron Resoluciones de Determinación por los intereses moratorios de los pagos a cuenta del IRta.	S/. 2'008,779.00
2	Solicitud de Devolución de pagos efectuados por las multas vinculadas a los pagos a cuenta del IRta.	S/. 1'979,985.00
3	Solicitud de Devolución de pagos efectuados por las multas vinculadas a los pagos a cuenta del IRta.	S/. 166,578.00
4	Solicitud de Devolución de los intereses por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y de los pagos efectuados por las multas vinculadas a dichos pagos a cuenta.	S/. 478,662.00
5	Solicitud de Devolución de pagos efectuados por las multas vinculadas a los pagos a cuenta del IRta.	S/. 1'789,502.00
6	Solicitud de Devolución de los intereses por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y de los pagos efectuados por las multas vinculadas a dichos pagos a cuenta.	S/. 4'326,317.00
7	Solicitud de Devolución de pagos efectuados por las multas vinculadas a los pagos a cuenta del IRta.	S/. 224,247.00
8	Emisión de Órdenes de Pago como consecuencia de la presentación de declaración jurada rectificatoria del IRta anual que sirvió de referencia para el cálculo del coeficiente.	S/. 311,615.00
9	Emisión de Órdenes de Pago como consecuencia de la presentación de declaración jurada rectificatoria del IRta anual que sirvió de referencia para el cálculo del coeficiente.	S/. 2'281,157.00

Como puede apreciarse de los casos señalados en los que se solicita la aplicación del criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013, los importes vinculados a dichos procesos representan sumas significativas, que de acuerdo con lo resuelto por el Poder Judicial serán dejadas sin efecto, o tendrán que ser materia de devolución por parte de la Administración. Tal y como se ha indicado, al mes de enero de 2019 ya se habían iniciado 112 procesos judiciales sobre este tema, en los que al igual que los

⁴ Cuadro elaborado por la autora a partir de la información obtenida de la Procuraduría Pública del MEF respecto de los procesos judiciales iniciados sobre el tema analizado.

casos mostrados también están involucradas sumas considerables de dinero que el Estado ya había previsto como recaudación.

El MEF ya ha dado cuenta en el Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022 (en adelante, el MMM) que se ha producido un incremento en las demandas en proceso del Gobierno Nacional, y que las entidades con mayor número de demandas son, entre otras, el propio MEF (7%) y la SUNAT (6%) (Ministerio de Economía y Finanzas, 2018, p. 112). Sin embargo, no existe información oficial que permita conocer si dicho incremento también incluye a las demandas iniciadas solicitando la aplicación del criterio de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, por lo que, a fin de establecer el impacto real de estos procesos judiciales en la recaudación del Estado, resultaría importante que el MEF y la SUNAT también la incluyan como parte de un posterior informe.

De otro lado, se debe señalar que según reporta el MEF los niveles de incumplimiento al 2017 respecto al Impuesto a la Renta representaron el 51,6%, registrando tres años de crecimiento consecutivos (2018, p. 28). Dicha situación se ha visto revertida recién a partir del año 2018 en el que se ha producido el crecimiento de los ingresos obtenidos por tributos internos (Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, tributos aduaneros, entre otros), ya que conforme ha reconocido el MEF en el MMM, el crecimiento estimado de los ingresos del Gobierno Central entre 2018 y 2022 “marcará un cambio respecto a la fuerte caída observada en años previos, pues entre 2014 y 2017 estos ingresos cayeron de modo sostenido, desde 22,3% del PBI en 2014 hasta 18,2% del PBI en 2017, ubicándose muy por debajo de la media de países de la región” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2018, p. 75).

En ese sentido, si bien los procesos judiciales y administrativos iniciados sobre este tema, en los que se invoca la aplicación del criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 no están referidos a pretensiones que se avalúen monetariamente, por tratarse de pretensiones de nulidad y revocación de actos administrativos, lo que se decida de forma definitiva en sede judicial incidirá en el presupuesto del Estado, pues como se ha señalado, los montos que se encuentran controvertidos en dichos procesos judiciales representan sumas significativas que al ser reflejadas en más de ciento doce (112) expedientes representan considerables sumas de dinero que ya no podrían ser tomadas en cuenta por el Estado a fin de cumplir sus fines orientados a mejorar la calidad de los servicios públicos y la reducción de brechas de infraestructura pública.

Cabe recordar que este incremento de los procedimientos administrativos y procesos judiciales ha sido originado por la existencia de dos criterios completamente opuestos

emanados por dos órganos de competencia nacional. Por un lado, la Corte Suprema del Poder Judicial que considera que no corresponde la aplicación de intereses moratorios ante la posterior modificación del impuesto anual que sirvió de referencia para calcular los pagos a cuenta, y, por otro lado, el Tribunal Fiscal que siguiendo su reiterado criterio señala que sí procede la aplicación de intereses moratorios y sanciones frente a los supuestos materia de análisis.



CAPÍTULO 3: INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES A LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA. INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA

Como se puede evidenciar de lo expuesto a lo largo del presente trabajo, la aplicación de intereses moratorios y sanciones por la posterior modificación del Impuesto a la Renta anual que sirvió como base de cálculo para la determinación de los pagos a cuenta, tiene una doble interpretación en nuestro país, dado que en sede administrativa mediante la RTF N° 05359-3-2017 el Tribunal Fiscal ha establecido que sí procede el cobro de intereses moratorios y multas en dicho supuesto, sea por la modificación efectuada por el propio contribuyente o por la nueva determinación que pudiera efectuar la SUNAT en una fiscalización. Sin embargo, para la Corte Suprema no procede la aplicación de intereses moratorios debido a que la posterior modificación del Impuesto anual que sirvió de referencia para determinar el coeficiente, no se encuentra dentro del supuesto establecido por el artículo 34° del Código Tributario que regula los intereses moratorios correspondientes a los pagos a cuenta.

En principio, conforme señalamos en el numeral 1.1, la Sentencia de Casación N° 4392-2013 fue emitida a fin de resolver los recursos de casación interpuestos por las Procuradurías Públicas del MEF y la SUNAT, dentro de un proceso judicial en el que se discutió la validez de diversas órdenes de pago emitidas por los intereses moratorios de los pagos a cuenta, al haber presentado la contribuyente una declaración jurada rectificatoria respecto del Impuesto a la Renta anual que sirvió como referencia para el cálculo del coeficiente de dichos pagos a cuenta. Las infracciones normativas invocadas en casación por las mencionadas Procuradurías estuvieron orientadas a cuestionar la interpretación efectuada del inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34° del Código Tributario.

Así pues, al momento de resolver dichos recursos de casación, el análisis efectuado por la Corte Suprema se dirigió principalmente a interpretar las precitadas normas, dejando de lado normatividad relevante que también debió ser tomada en cuenta, conforme señalaremos más adelante.

En efecto, tal como se indicó en el acápite referido a la Sentencia de Casación N° 4392-2013, la Corte Suprema declaró Infundados los recursos de casación interpuestos por el MEF y la SUNAT al considerar que de la interpretación literal del artículo 34° del Código Tributario, solo procederá la aplicación de intereses moratorios cuando los pagos a cuenta no fuesen pagados dentro de los plazos establecidos, es decir, mensualmente y con la base de cálculo vigente a dichas fechas. Por tal motivo, concluye

que, si de forma posterior se modifica la base de cálculo de los mencionados pagos a cuenta, vía declaración rectificatoria, no procederá la aplicación de intereses moratorios.

Al respecto, se debe precisar que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho” (Código Tributario, 2017). En virtud a ello, resulta posible que a fin de desentrañar el qué quiere decir la norma tributaria se pueda recurrir a todos los métodos de interpretación, entre los que tenemos al método literal, de la *ratio legis*, sistemático, histórico y sociológico.

Conforme señalamos en el acápite referido a los fundamentos de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, la Corte Suprema señaló expresamente que en el caso materia de su análisis resultaba “adecuado utilizar con predominio el método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del numeral a) del artículo legal 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario” (Casación N° 4392-2013, 2015, p.13).

Sobre el método de interpretación literal coincidimos con lo sostenido por Marcial Rubio en cuanto señala que si bien este método devela el qué quiere decir el texto de una norma, el mismo no resulta autosuficiente pues debe ser aplicado conjuntamente con “otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones, [ya que], en muchos casos, es incapaz de dar una respuesta interpretativa adecuada” (2017, p. 239).

En el mismo sentido, Shoschana Zusman sostiene que “la norma no puede ser interpretada aisladamente del sistema jurídico y es, tarea del intérprete conocer y analizar dicho sistema; conocimiento y análisis que resultan esenciales en la tarea de interpretar. Lo normal es que la norma requiera ser interpretada a través de otra(s) norma(s)” (2018, p.80).

Así, si bien en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 se señaló que no se debía prescindir de la interpretación sistemática, lo cierto es que al interpretar el artículo 34° del Código Tributario, que resultó determinante para el sentido en el que se resolvió, interpretó de forma literal el primer párrafo de dicha norma, analizando solamente de forma adicional lo prescrito por el inciso a) del artículo 85° de la LIR. Además, hizo una referencia tangencial de las normas que regulan la declaración tributaria, limitándose a indicar que “la declaración rectificatoria es la que busca rectificar la anteriormente presentada, esto es, rectifica la declaración que podrá constituir la base imponible” (Casación N° 4392-2013, 2015, p.21).

Así pues, al analizar el artículo 34° del Código Tributario, aplicable por temporalidad a dicho caso⁵, la Corte Suprema aplicando el método de interpretación literal, señaló que del tenor de dicho artículo solo se advierte que se sanciona con el pago de intereses moratorios a aquellos pagos a cuenta no pagados oportunamente, es decir, cuando el abono de los mismos no se efectuó dentro del plazo establecido, agregando que por dicha razón, no corresponde la aplicación de intereses moratorios “sobre el pago a cuenta realizado oportunamente y cuyo monto luego del pago deviene en menor a consecuencia de la rectificación de la declaración del impuesto a la renta que sirvió como base para generar el coeficiente para establecer la cuota mensual” (Casación N° 4392-2013, 2015, p. 23).

Como puede verse, la conclusión arribada por la Suprema Corte se sustenta principalmente en lo establecido por el primer párrafo del mencionado artículo 34°, sin embargo, a pesar de resaltar la aplicación del método literal se omitió interpretar literalmente el segundo párrafo de la indicada norma. Efectivamente, la Sala Suprema no hizo análisis alguno sobre el mencionado segundo párrafo.

Siendo así, si bien de la literalidad del artículo 34° del Código Tributario no se recoge los supuestos de pagos a cuenta no abonados oportunamente como consecuencia de la posterior modificación del impuesto anual mediante una declaración rectificatoria o por la nueva determinación que efectúe la Administración, dicha situación no significa que no se sancione con la aplicación de intereses moratorios ante la presencia de dichos supuestos, ya que con ellos también se encuentra acreditado que los pagos a cuenta abonados inicialmente no fueron realizados en su totalidad, al haberse calculado sobre la base de un impuesto menor al que correspondía.

Así pues, la mencionada norma nos plantea el problema de interpretación jurídica que se presenta “cuando el contenido y significado abstracto o teórico de la norma es claro, pero aplicado a la realidad resulta oscuro, y, por tanto, su *qué quiere decir* debe ser precisado en lo concreto” (Rubio, 2017, p. 221).

En ese orden, no debe perderse de vista que, conforme se indicó previamente, el método de interpretación literal no resulta suficiente para establecer el verdadero sentido de las normas a interpretar, razón por la cual, en el presente caso corresponde verificar la aplicación de los demás métodos de interpretación, de acuerdo a lo establecido por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario glosada precedentemente.

⁵ El que no difiere sustancialmente del artículo 34° que tenemos en la actualidad.

En virtud a ello, si bien la Corte Suprema estableció que “no resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta” (Casación N° 4392-2013,2015, p.25), dicho órgano jurisdiccional no justificó la inaplicación de los demás métodos de interpretación como el sistemático y el de la *ratio legis*.

Al respecto, se debe señalar que la interpretación de la Sala Suprema por la cual consideró que la frase “el pago no oportuno” contenida en el primer párrafo del artículo 34° del Código Tributario solo se refiere al pago no efectuado “dentro del plazo establecido por ley, el reglamento o por la administración” y no a aquellos pagos a cuenta que devienen en menores ante la posterior modificación del Impuesto a la Renta anual que sirvió de base de cálculo de dichos anticipos no toma en cuenta normativa tributaria que impone a los contribuyentes a declarar sus obligaciones tributarias con información conforme a la realidad. Obligación que en los supuestos analizados fue incumplida, lo cual se acredita con la posterior declaración rectificatoria o nueva determinación que realice la Administración.

En efecto, conforme se señaló en el acápite 4 del presente trabajo, el último párrafo del numeral 88.1 del artículo 88° del Código Tributario establece que se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada, esto es, que el contribuyente tiene como obligación presentar sus declaraciones tributarias con información veraz y cierta, siendo que de no ser así, asumirá las responsabilidades que le atribuye la normatividad tributaria al respecto, como son la aplicación de los intereses moratorios y sanciones, por ejemplo.

De otro lado, debe resaltarse que a pesar de haber hecho referencia al segundo párrafo del artículo 34° del Código Tributario, la Corte Suprema omitió analizarlo, poniendo aún más en evidencia la falta de técnica interpretativa aplicada en este caso, ya que como puede advertirse dicho segundo párrafo señala que a partir del vencimiento o determinación de la obligación principal, es decir, el Impuesto a la Renta anual, “los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario” (Citado en Casación N° 4392-2013, 2015, p.20)

Así pues, este segundo párrafo, cuyo texto no difiere sustancialmente del existente en la actualidad, denota la posibilidad de aplicar intereses moratorios de los pagos a cuenta “no pagados oportunamente” con posterioridad de haberse determinado e incluso vencido el Impuesto anual respecto del cual fueron abonados. Así, es el propio segundo párrafo del artículo 34° el cual reconoce la aplicación de intereses moratorios aun

cuando ya haya desaparecido la obligación de pagar dichos pagos a cuenta, lo que pone en evidencia que “el ordenamiento considera que no haberlo pagado oportunamente y entiéndase correctamente, ha generado un perjuicio, razón por la que permanece la obligación de pagar los intereses moratorios, los que se constituyen como nueva base de cálculo de ahí en adelante” (Resolución N° 05359-3-2017, 2017, p. 11).

Como puede apreciarse, de una interpretación literal del artículo 34° del Código Tributario, así como de la interpretación conjunta del precitado artículo con las normas que regulan la declaración tributaria, se concluye que sí resultan de aplicación los intereses moratorios respecto de aquellos pagos a cuenta que fueron pagados en importes menores como consecuencia de haber sido determinados sobre la base de información que no resultaba acorde a la realidad.

Del mismo modo, debemos indicar que la Corte Suprema omite aplicar el método de interpretación de la *ratio legis*, debido a que no ha efectuado análisis alguno respecto a la justificación de lo previsto por el artículo 34° del Código Tributario, a pesar que “al igual que el método de interpretación literal, este método de interpretación siempre debe ser utilizado, puesto que de todo texto normativo se puede extraer su razón de ser” (Donayre, 2014, p.193).

Así, consideramos que la Corte Suprema dejó de lado efectuar análisis en cuanto a la finalidad de los intereses moratorios en materia tributaria, que conforme hemos señalado previamente, están orientados a indemnizar la mora en el pago, siendo que en el supuesto analizado si bien los pagos a cuenta fueron pagados en los plazos establecidos y sobre la base de cálculo establecida en la oportunidad de sus abonos, también es cierto que con la posterior modificación del impuesto anual que sirvió de referencia se encuentra acreditado que los pagos a cuenta efectuados no fueron realizados en su totalidad como consecuencia de haber sido determinados aplicando un coeficiente calculado de forma incorrecta. Evidentemente, ante dicha modificación se acredita la existencia de mora respecto de los importes no pagados de los mencionados pagos a cuenta.

Aunado a lo expuesto en los párrafos anteriores, se debe reiterar que en caso la modificación del impuesto anual se produzca por la presentación de una declaración rectificatoria por el propio contribuyente, la sola presentación de dicha declaración pone en evidencia que los pagos a cuenta determinados aplicando los coeficientes errados no fueron pagados en su integridad. Aunque en el supuesto de modificación del impuesto anual por la nueva determinación que pudiera efectuar la SUNAT no hay una declaración por parte del propio contribuyente, debe considerarse que la acotación

realizada por la Administración también acredita la incorrecta determinación de los pagos a cuenta pagados sobre la base de una referencia errada.

Conforme se ha verificado de los conceptos vinculados a este tema, de la normatividad aplicable a los mismos, y lo que señala la doctrina en cuanto a ellos, se puede concluir que, en principio, legalmente, la exigencia de cobro de los intereses moratorios correspondientes a los pagos a cuenta se encuentran expresamente reconocidos en el artículo 34° del Código Tributario, por lo que en caso dichos pagos a cuenta no hayan sido abonados al fisco, en los plazos establecidos, en su totalidad, por haber sido calculados sobre la base de información inexacta, se exigirá al contribuyente el pago de los intereses moratorios referenciales, con la finalidad de indemnizar al Estado por la mora incurrida respecto a dicha parte no pagada oportunamente.

En el mismo sentido, si bien no fue materia de análisis en la Sentencia de Casación la aplicación de sanciones por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, del tenor de dicha infracción se puede verificar que sanciona de forma expresa la aplicación de “tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria” (Código Tributario, 2017).

Asimismo, de la aplicación del método de la *ratio legis*, se tiene que la multa por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, tiene como finalidad el castigar el menor pago de tributos recaudados como consecuencia de una incorrecta determinación de la obligación tributaria, buscando desincentivar la comisión de dicha infracción mediante la presentación de la declaración tributaria de forma acorde a la realidad (Iannacone, 2001, p. 612).

Por ello, en aplicación de los métodos de interpretación literal y de la *ratio legis* sí corresponde sancionar con multa por haberse declarado y abonado los pagos a cuenta sobre la base de datos erróneos, atendiendo además a que la finalidad de la aplicación de dicha sanción es desincentivar que los contribuyentes opten por declarar un menor impuesto anual a fin de abonar menores pagos a cuenta mensualmente.

Precisamos que no recurrimos a la aplicación del método histórico en el tema analizado toda vez que este método de interpretación reviste mayor utilidad para casos en los que se ha producido modificaciones o derogaciones de las que se puede desentrañar lo que quiso regular el legislador (Donayre, 2015, p.191). Así pues, consideramos que la voluntad del legislador respecto a la aplicación de intereses moratorios y multas vinculados a los pagos a cuenta no abonados oportunamente, como consecuencia de

la posterior modificación del impuesto anual que sirvió de referencia para su cálculo, es que sí corresponde sancionar dicho menor pago con la aplicación de los correspondientes intereses moratorios y multas, de acuerdo a la interpretación literal, sistemática y de la *ratio legis* de las normas tributarias analizadas.

En consecuencia, la inseguridad jurídica ocasionada por la interpretación efectuada por la Corte Suprema merece ser materia de revisión por dicho órgano jurisdiccional, toda vez que aunado a la falta de uniformidad existente en las propias instancias del Poder Judicial, en los que en ciertos casos resuelven apartándose del precedente vinculante por presentarse circunstancias particulares, también se produce un perjuicio al fisco debido a que los contribuyentes sustentándose en el criterio de la Sentencia de Casación solicitan la devolución de montos ya pagados, indicando que en atención a dicho precedente devienen en pagos indebidos.

Así pues, consideramos que la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 05359-3-2017 es la que se encuentra acorde a nuestro ordenamiento jurídico, toda vez que ha emitido pronunciamiento no solamente respecto a las disposiciones contenidas en el inciso a) del artículo 85° de la LIR y en el artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta sino también respecto de las normas referidas a la declaración tributaria original y rectificatoria que también resultan aplicables en el supuesto analizado.

Finalmente, como punto adicional se debe tomar en cuenta la finalidad de los intereses moratorios en materia tributaria, la cual conforme se ha indicado es la de indemnizar la mora en el pago, resultando que en caso se produzca, posteriormente, la modificación del impuesto anual que sirvió de referencia de los pagos a cuenta ya pagados dentro de los plazos establecidos, también se verifica que dichos pagos a cuenta fueron calculados y abonados sobre la base de información incorrecta, por lo que resultaron menores a los que debieron ser, motivo por el que, se acredita la existencia de mora en cuanto a los importes parciales no pagados oportunamente, es decir, se cumple el supuesto establecido para exigir el cobro de los intereses moratorios correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES

1. Teniendo en cuenta la problemática descrita en el presente trabajo de investigación, se concluye que la existencia de criterios totalmente opuestos sobre un mismo tema, emitidos por dos órganos de competencia nacional, en sede administrativa y judicial, produce inseguridad jurídica en los contribuyentes, pudiendo generar también un perjuicio en la recaudación del Estado.
2. De la revisión de los procesos judiciales en los que se invoca la aplicación del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 se aprecia que los montos materia de controversia correspondientes a los intereses moratorios y pagos por las multas del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario vinculados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta representan sumas considerables, debido a que en su mayoría dichos procesos son iniciados por los calificados como principales contribuyentes nacionales.
3. De acuerdo a lo establecido por el artículo 34° del Código Tributario, el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y por las normas que regulan la presentación de declaraciones tributarias, resultan aplicables los intereses moratorios respecto de los montos diferenciales de los pagos a cuenta que a pesar de haber sido determinados y abonados en sus fechas de vencimiento fueron calculados sobre la base de información errónea, pagándose importes menores a los que correspondían, lo que se encuentra acreditado con la posterior presentación de la declaración rectificatoria por parte del propio contribuyente así como por la nueva determinación que realice la Administración, mediante la que se aumenta el impuesto anual que sirvió para establecer el coeficiente de los pagos a cuenta,
4. Se recomienda que la SUNAT y el MEF den a conocer los importes impugnados por concepto de intereses moratorios de los pagos a cuenta, a fin de establecer el real impacto de la emisión del precedente vinculante de la Corte Suprema en la recaudación del Estado.

REFERENCIAS

- Alterini A. (1993). *La inseguridad jurídica*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- Ayllón C. (2005). Los intereses compensatorios y moratorios en el Código Civil peruano. *Revista Normas Legales*, 348.
- Bravo J. (2003). Los intereses moratorios y el impuesto a la renta. *Revista Jus Navigandi*, 64. Recuperado de <https://jus.com.br/artigos/3952/los-intereses-moratorios-y-el-impuesto-a-la-renta>
- Bravo J. (2010). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Código Tributario. (2017). Jurista Editores.
- Donayre G. (2014). La interpretación jurídica: Propuestas para su aplicación en el Derecho Tributario. *Revista Derecho & Sociedad*, 43. pp. 183-206. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12569/13127>
- García C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Revista Derecho & Sociedad*, 27, 28-41. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150/17440>
- García R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Recuperado de https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/49121039/1._Roque_Pg._de_2-42.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1540844917&Signature=xSRA7hTk2B2T3SvBdTBviO5rhNg%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DImpuesto_sobre_la_Renta_Teoria_y_Tecnica.pdf
- Iannacone F. (2001). *Comentarios al Código Tributario*. 1ra ed. Lima, Perú: Grijley.
- Montero J. (2006). *La declaración jurada tributaria. Un aspecto de la tramitación del procedimiento de gestión*. En Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima, Perú: Palestra.
- Núñez S. (2014). ¿Cuándo pagar intereses moratorios tributarios? *Revista Derecho & Sociedad*, 43. pp. 229-237. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12572/13130>
- Medrano H. (2017, 13 de setiembre). Renta, pagos a cuenta y sanciones. *El Comercio*. Recuperado de <https://elcomercio.pe/economia/renta-pagos-cuenta-sanciones-humberto-medrano-noticia-457683>
- Ministerio de Economía y Finanzas. 08 de diciembre de 2014. Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 179-2004-EF. DO: El Peruano.
- Ministerio de Economía y Finanzas. 24 de agosto de 2018. Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2019_2022.pdf

- Osterling F. (1987). Mora del deudor. *Revista Themis*, 8. pp. 55-60.
- Osterling F. (1987). *La indemnización por daños y perjuicios*. Recuperado de <http://www.osterlingfirm.com/Documentos/articulos/La%20indemnizacion%20de%20da%C3%B1os.pdf>
- Osterling F., Castillo M., (2004). *La mora*. 1ra ed. Lima, Perú: San Marcos.
- Poder Judicial (2015). Exp. 4392-2013. Sentencia de Casación: 24 de marzo de 2015
- Poder Judicial (2012). Exp. 5078-2011. Sentencia de Apelación: 21 de noviembre de 2012.
- Poder Judicial (2018). Exp. 965-2018. Sentencia de Vista: 10 de diciembre de 2018.
- Robles C., Ruiz de Castilla F., Bravo J. & Villanueva W. (2009). *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. 2da ed. Lima, Perú: Pacífico Editores.
- Rubio M. (2017). *El sistema jurídico. Introducción al Derecho*. 10ma ed. Lima, Perú: Fondo Editorial de la PUCP.
- Sagüés N. (1997). Jurisdicción constitucional y seguridad jurídica. *Revista Pensamiento constitucional*, 4, pp.217-232. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3303/3145>
- Tribunal Constitucional (2016). Exp. 00010-2014-PI/TC. Sentencia: 29 de enero de 2016.
- Tribunal Fiscal (2003). Exp. 3242-2003. Resolución: 8 de agosto de 2003
- Tribunal Fiscal (2017). Exp. 15400-2016. Resolución: 14 de diciembre de 2016
- Tribunal Fiscal (2016). Exp. 13433-2016. Resolución: 18 de enero de 2017
- Tribunal Fiscal (2017). Exp. 2375-2017 y 2378-2017. Resolución: 02 de junio de 2017
- Tribunal Fiscal (2017). Exp. 15810-2016. Resolución: 23 de junio de 2017
- Tribunal Fiscal (2017). Exp. 8494-2017. Resolución: 09 de agosto de 2017
- Villegas H., (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9na ed. Buenos Aires, Argentina: Astrea.
- Zusman S. (2018). *La interpretación de la ley. Teoría y métodos*. 1ra ed. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.