



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2017-09

**TEMA :** DETERMINAR SI CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES POR LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA, EN CASO QUE CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO O DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL SE HUBIERA MODIFICADO 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.

**FECHA :** 15 de junio de 2017  
**HORA :** 4:30 p.m.  
**MODALIDAD :** Video Conferencia  
**LUGAR :** Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

<b>ASISTENTES :</b>	Licette Zúñiga D.	Sergio Ezeta C.	Luis Ramírez M.
	Juana Pinto de A.	Víctor Castañeda A.	Pedro Velásquez L.R.
	Mariella Casalino M.	Raúl Queuña D.	Jorge Sarmiento D.
	Ada Flores T.	Jesús Fuentes B.	Lorena Amico D.
	Gabriela Márquez P.	Rosa Barrantes T.	Carmen Terry R.
	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.
	Doris Muñoz G.	Patricia Meléndez K.	Roxana Ruiz A.
	Cristina Huertas L.	Gary Falconi S.	Rossana Izaguirre LI.
	Caridad Guarniz C.	Lily Villanueva A.	Zoraida Olano S.

**I. ANTECEDENTES:**

- Memorando N° 0657-2017-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

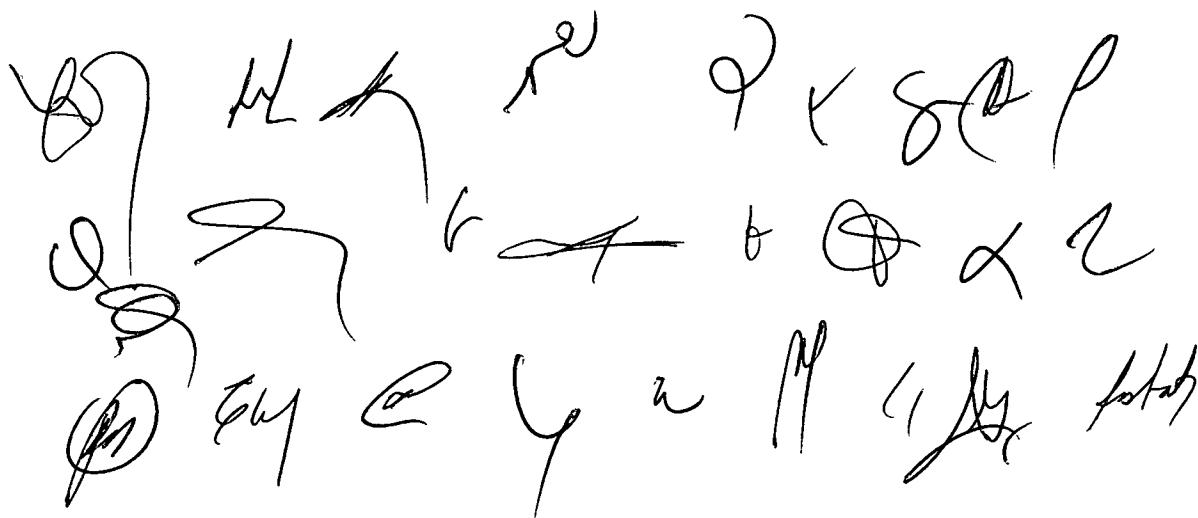
*[Firmas manuscritas de los asistentes]*

10

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el reporte del "Sistema de Votación vía Web" que se adjunta a continuación, así como su fundamento, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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".***

A collection of approximately 15 handwritten signatures in black ink, arranged in three rows. The signatures are stylized and vary in complexity, representing the members of the Sala Plena who signed the act.

## Reporte de Elecciones de Sala Plena

DETERMINAR SI CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES POR LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA, EN CASO QUE CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO O DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL SE HUBIERA MODIFICADO 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.

Emisión de reporte: 2017-06-15 10:55:11

Electores: 27 Vocales

- Amico de las Casas, Lorena Maria de los Angeles
- Barrantes Takata, Rosa
- Casalino Mannarelli, Fausta
- Castañeda Altamirano, Victor Eduardo
- Ezeta Carpio, Sergio Pio Victor
- Falconi Sinche, Gary Roberto
- Flores Talavera, Ada Maria Tarcila
- Fuentes Borda, Jesús Edwin
- Guarniz Cabell, Caridad Del Rocio
- Huaman Sialer, Marco Antonio
- Huertas Lizarzaburu, Cristina
- Izaguirre Llampasi, Rossana
- Marquez Pacheco, Gabriela Patricia
- Martel Sanchez, Jose Antonio
- Melendez Kohatsu, Patricia Jaquelin
- Muñoz Garcia, Doris
- Olano Silva, Zoraida Alicia
- Pinto Valega, Juana Estrella
- Queuña Díaz, Raul Nicolas
- Ramirez Mio, Luis
- Ruiz Abarca, Roxana Zulema
- Sarmiento Diaz, Jorge Orlando
- Terry Ramos, Carmen Ines
- Velasquez Lopez Raygada, Pedro Enrique
- Villanueva Aznaran, Lily Ana
- Winstanley Patio, Elizabeth Teresa
- Zuñiga Dulanto, Licette Isabel

Inicio de votación: 2017-06-12 10:04:58

Fin de votación: 2017-06-12 18:08:36

TEMA:	DETERMINAR SI CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES POR LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA, EN CASO QUE CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO O DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL SE HUBIERA MODIFICADO 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.			
	PROPUESTAS A VOTAR			
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PROPUESTA 3	OPCIÓN DISCREPANTE A TODAS LAS PROPUESTAS
	No corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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.	No corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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. Asimismo, en caso de modificarse la base de cálculo de los pagos a cuenta, corresponderá la aplicación de intereses moratorios y sanciones ya sea que dicha modificación se produzca antes o después de la determinación o vencimiento del Impuesto a la Renta anual.	Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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.	
Vocales				
Amico de las Casas			X	
Barrantes Takata			X	
Casalino Mannarelli		X		
Castañeda Altamirano			X	
Ezeta Carpio			X	

Falconi Sinche			X	
Flores Talavera			X	
Fuentes Borda			X	
Guarniz Cabell			X	
Huaman Sialer			X	
Huertas Lizarzaburu			X	
Izaguirre Llampasi			X	
Marquez Pacheco			X	
Martel Sanchez			X	
Melendez Kohatsu			X	
Muñoz Garcia			X	
Olano Silva			X	
Pinto Valega			X	
Queuña Diaz		X		
Ramirez Mio			X	
Ruiz Abarca			X	
Sarmiento Diaz		X		
Terry Ramos			X	
Velasquez Lopez Raygada			X*	
Villanueva Aznaran			X	
Winstanley Patio			X	
Zuñiga Dulanto			X	
<b>TOTAL</b>		<b>3</b>	<b>23 / 1(*)</b>	

**Voto Singular****(\*)**

Quando un obligado oculta ingresos en las declaraciones juradas mensuales de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta o utiliza un porcentaje o coeficiente diferente al que legalmente correspondía, sea que ello se detecta con la presentación de alguna declaración jurada rectificatoria o la notificación de algún acto de determinación por parte de la Administración Tributaria, lo único que hace es corroborar, demostrar que cuando se presentaron las declaraciones juradas originales el obligado a efectuar pagos a cuenta lo hizo en forma diminuta, es decir, por sumas menores a las que correspondía, incumpliendo el mandato legal de adelantar sumas de dinero al fisco, por lo que es natural entender que esa omisión tiene que acarrear consecuencias jurídicas, ya que el Estado no recibió las sumas de dinero que correspondían en el momento que correspondía. En todo el ordenamiento jurídico peruano el pago de intereses es una consecuencia natural por el pago inoportuno, total o parcial, de alguna obligación pecuniaria, no pudiendo ser diferente en materia tributaria por aplicación de los artículos 33° y 34° del Código Tributario. Lo mismo sucede con la presentación de la declaración jurada mensual respectiva, la presentación de la declaración jurada rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación que altere la obligación anual del Impuesto a la Renta, lo único que hace es corroborar que se cometió una infracción al momento de presentarse la declaración jurada original, tal y como lo ha sostenido este Tribunal en diversas resoluciones, incluida la de observancia obligatoria contenida en la Resolución N° 12988-1-2009, no habiéndose hecho ninguna excepción a esa regla. En efecto, si producto

Handwritten signatures and stamps are present at the bottom of the page. A central stamp contains the number '06'. To the right, there is a signature that appears to be 'Fuentes Borda'. Other illegible signatures and initials are scattered across the bottom section.

de una errada liquidación en mis pagos a cuenta cancelo solo la mitad de lo que me corresponde, no solo evidencia que oculte ingresos y falte a la verdad en la presentación de la declaración jurada mensual original, en la fecha en que la presente, sino que estoy beneficiándome pecuniariamente a costas del fisco, ya que bien podría calcular mis pagos a cuenta en forma diminuta y después de la presentación de la declaración jurada anual correspondiente, rectificar la base de cálculo o el coeficiente o porcentaje aplicables y no tener consecuencias por no haber cancelado en su oportunidad lo que realmente adeudaba, pudiendo llegar a convertir en inexistente la obligación de realizar adelantos al fisco. No puede resultar coherente sostener que la omisión al pago total o parcial de alguna obligación pecuniaria no va a tener consecuencias jurídicas y económicas solo porque me percaté de ello luego de la presentación de la declaración jurada anual. Sin importar cuando y como es que esa omisión es detectada, la omisión se generó al momento de pagar una suma diminuta. Si acepto una premisa contraria, estaría invitando a los contribuyentes a alterar artificialmente sus declaraciones juradas para reducir o eliminar virtualmente la obligación de generar los adelantos al fisco que la ley obligada, sin virtualmente consecuencia alguna. De la misma manera no resulta coherente señalar que declarar cifras y datos falsos en la presentación de una declaración jurada mensual, no genera la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, dado que esta señala en forma expresa que se configura aun cuando esa declaración errada se produzca al liquidar pagos a cuenta y no señala que ella no se genera cuando el fisco se percató del error una vez presentada y/o vencida la presentación de la declaración jurada anual correspondiente. Por lo expuesto, resulta claro que la inaplicación de intereses y sanciones en casos como el analizado, involucran la inaplicación, en parte, de lo dispuesto en el artículo 34° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, ya que ninguna de estas normas han señalado ni señala que la aplicación de intereses o la comisión de la infracción respectiva en el caso de pagos a cuenta solo opera cuando se detecta la omisión o el error en la declaración jurada correspondiente antes de la presentación y/o vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta respectiva, por lo que al introducirse diferencias donde la ley no las ha hecho, lo que en realidad están planteando las propuestas 1 y 2 es la clara inaplicación parcial de las normas antes citadas, aspectos que este Tribunal no puede realizar, ni siquiera por Acuerdo de Sala Plena.

#### Historial del sistema

pmelendez - 2017-06-12 10:10:31 - 10.6.1.55 ||||| lamico - 2017-06-12 10:14:43 - 10.0.14.238 ||||| rizaguirre - 2017-06-12 10:15:07 - 10.0.14.223 ||||| mhuertas - 2017-06-12 10:15:57 - 10.0.14.31 ||||| gfalconi - 2017-06-12 10:15:58 - 10.0.14.225 ||||| lvillanueva - 2017-06-12 10:18:11 - 10.6.1.70 ||||| zolano - 2017-06-12 10:24:27 - 10.0.14.17 ||||| jsarmiento - 2017-06-12 10:24:43 - 10.0.14.72 ||||| gmarquez - 2017-06-12 10:41:47 - 10.6.1.24 ||||| sezeta - 2017-06-12 11:20:48 - 10.0.14.70 ||||| lzuniga - 2017-06-12 11:38:06 - 10.0.14.6 ||||| lramirez - 2017-06-12 11:38:25 - 10.0.14.128 ||||| vcastaneda - 2017-06-12 11:41:59 - 10.0.14.26 ||||| jpinto - 2017-06-12 11:46:35 - 10.0.14.78 ||||| cterry - 2017-06-12 12:31:15 - 10.6.1.54 ||||| rbarrantes - 2017-06-12 12:31:54 - 10.6.1.85 ||||| fcasalino - 2017-06-12 13:04:43 - 10.0.14.208 ||||| amflores - 2017-06-12 13:05:47 - 10.0.14.52 ||||| cguarniz - 2017-06-12 13:29:13 - 10.6.1.68 ||||| jmartel - 2017-06-12 14:09:04 - 10.6.1.40 ||||| ewinstanley - 2017-06-12 14:37:53 - 10.6.1.39 ||||| dmunoz - 2017-06-12 14:42:00 - 10.6.1.53 ||||| rqueuna - 2017-06-12 14:49:01 - 10.0.14.156 ||||| pvelasquez - 2017-06-12 14:53:09 - 10.0.14.139 ||||| mhuaman - 2017-06-12 14:53:56 - 10.6.1.38 ||||| rruiz - 2017-06-12 15:01:27 - 10.6.1.84 ||||| jfuentes - 2017-06-12 15:07:33 - 10.0.14.201 |||||

TEMA:	DETERMINAR SI CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES POR LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA, EN CASO QUE CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO O DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL SE HUBIERA MODIFICADO 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.	
	PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
<b>Vocales</b>		
Amico de las Casas	X	
Barrantes Takata		X
Casalino Mannarelli	X	
Castañeda Altamirano	X	
Ezeta Carpio	X	
Falconi Sinche	X	
Flores Talavera	X	
Fuentes Borda	X	
Guarniz Cabell	X	
Huaman Sialer	X	
Huertas Lizarzaburu	X	
Izaguirre Llampasi	X	
Marquez Pacheco	X	
Martel Sanchez	X	
Melendez Kohatsu	X	
Muñoz Garcia	X	
Olano Silva	X	
Pinto Valega	X	
Queuña Diaz	X	
Ramirez Mio	X	
Ruiz Abarca	X	





Sarmiento Diaz	X	
Terry Ramos	X	
Velasquez Lopez Raygada	X	
Villanueva Aznaran	X	
Winstanley Patio	X	
Zuñiga Dulanto	X	
<b>TOTAL</b>	<b>26</b>	<b>1</b>

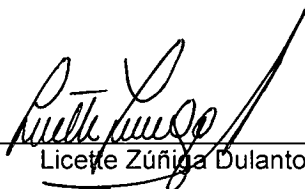
**Historial del sistema**

pmelendez - 2017-06-12 10:10:38 - 10.6.1.55 ||||| lamico - 2017-06-12 10:14:50 - 10.0.14.238 ||||| rizaguirre - 2017-06-12 10:15:15 - 10.0.14.223 ||||| mhuertas - 2017-06-12 10:16:01 - 10.0.14.31 ||||| gfalconi - 2017-06-12 10:16:07 - 10.0.14.225 ||||| lvillanueva - 2017-06-12 10:18:19 - 10.6.1.70 ||||| zolano - 2017-06-12 10:24:35 - 10.0.14.17 ||||| jsarmiento - 2017-06-12 10:24:53 - 10.0.14.72 ||||| gmarquez - 2017-06-12 10:41:55 - 10.6.1.24 ||||| sezeta - 2017-06-12 11:20:58 - 10.0.14.70 ||||| lzuniga - 2017-06-12 11:38:18 - 10.0.14.6 ||||| lramirez - 2017-06-12 11:38:36 - 10.0.14.128 ||||| vcastaneda - 2017-06-12 11:42:44 - 10.0.14.26 ||||| jpinto - 2017-06-12 11:47:03 - 10.0.14.78 ||||| rbarrantes - 2017-06-12 12:32:36 - 10.6.1.85 ||||| cterry - 2017-06-12 12:52:58 - 10.6.1.54 ||||| fcasalino - 2017-06-12 13:05:34 - 10.0.14.208 ||||| amflores - 2017-06-12 13:06:13 - 10.0.14.52 ||||| cguarniz - 2017-06-12 13:29:19 - 10.6.1.68 ||||| jmartel - 2017-06-12 14:09:18 - 10.6.1.40 ||||| ewinstanley - 2017-06-12 14:38:10 - 10.6.1.39 ||||| dmunoz - 2017-06-12 14:42:07 - 10.6.1.53 ||||| rqueuna - 2017-06-12 14:49:10 - 10.0.14.156 ||||| pvelasquez - 2017-06-12 14:53:17 - 10.0.14.139 ||||| mhuaman - 2017-06-12 14:54:18 - 10.6.1.38 ||||| rruiz - 2017-06-12 15:01:39 - 10.6.1.84 ||||| jfuentes - 2017-06-12 15:07:49 - 10.0.14.201 |||||

### III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes) y que la presente acta consta de diez folios, lo que incluye al reporte del "Sistema de Votación vía Web".

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



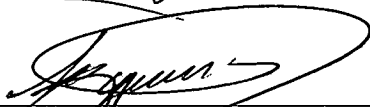
---

Licette Zúñiga Dulanto



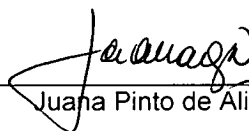
---

Sergio Ezeta Carpio



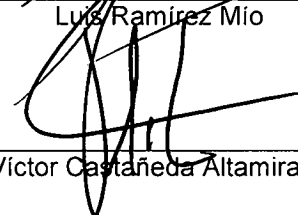
---

Luis Ramírez Mio



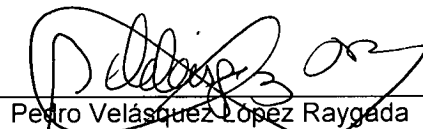
---

Juana Pinto de Aliaga



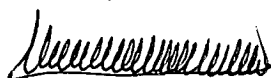
---

Víctor Castañeda Altamirano



---

Pedro Velásquez López Raygada



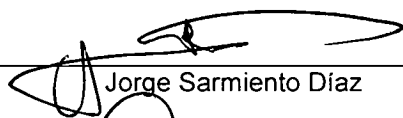
---

Mariella Casalino Manarelli



---

Raúl Queuña Díaz



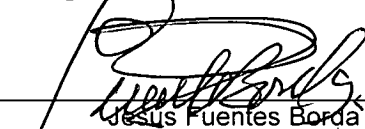
---

Jorge Sarmiento Díaz



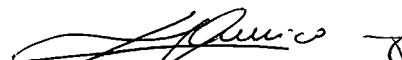
---

Ada Flores Talavera



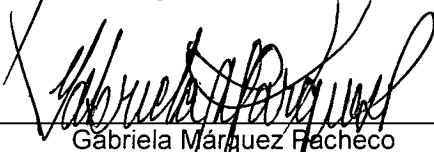
---

Jesús Fuentes Borda



---

Loreña Amico de las Casas



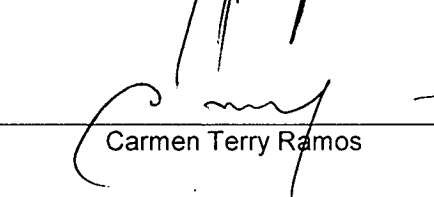
---

Gabriela Márquez Pacheco



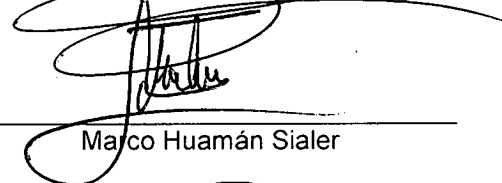
---

Rosa Barrantes Takata



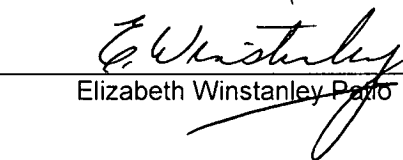
---

Carmen Terry Ramos



---

Marco Huamán Sialer



---

Elizabeth Winstanley Pardo



---

José Martel Sánchez



---

Doris Muñoz García



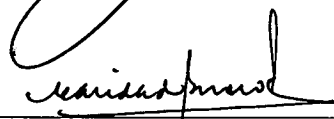
---

Roxana Ruiz Abarca



---

Gary Falconi Sinche



---

Caridad Guarniz Cabell



---

Zoraida Olano Silva



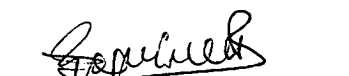
---

Patricia Meléndez Kohatsu



---

Cristina Huertas Lizarzaburu



---

Rossana Izaguirre Llampasi



---

Lily Villanueva Aznarán

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2017-09

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA : DETERMINAR SI CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES POR LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA, EN CASO QUE CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO O DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL SE HUBIERA MODIFICADO 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.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>1</sup>, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se prevé que se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Asimismo, se dispone que en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto por el inciso b) de este artículo.
- b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Se prevé además que también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Asimismo, se prevé, entre otros, que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

De otro lado, conforme con el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior y que tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder a un dozavo del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

<sup>1</sup> Cabe indicar que la materia de análisis está referida a pagos a cuenta de enero y febrero de 2011.



Por su parte, el artículo 34° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 969, señala 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.

Como se aprecia, con el fin de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la ley prevé que se considere a los ingresos netos obtenidos en el mes e información de ejercicios anteriores referida a los ingresos netos y al impuesto calculado, la que se encuentra contenida en las declaraciones juradas presentadas por el administrado, siendo que dicha determinación puede ser modificada por la Administración luego de una verificación o fiscalización o por el propio administrado mediante una declaración jurada rectificatoria.

En este contexto, corresponde determinar si procede la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria<sup>2</sup> o de la determinación efectuada sobre base cierta<sup>3</sup> por la Administración.

Amerita llevar el presente tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

## II. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

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

## III. PROPUESTA

### 3.1. PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

No corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación

<sup>2</sup> En el caso del coeficiente o sistema a utilizar, se hace referencia a declaraciones juradas rectificatorias que modifican la declaración jurada anual del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda.

<sup>3</sup> El inciso c) del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.



principal se hubiera modificado 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.

## FUNDAMENTOS

El artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se prevé que se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Asimismo, se dispone que en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto por el inciso b) de este artículo.
- b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Se prevé además que también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Asimismo, se prevé, entre otros, que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

En concordancia con ello, los puntos 2.1 y 2.2 del numeral 2 del inciso b) de artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señalan que para efecto de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio y que para el caso de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos de dicho ejercicio.

Asimismo, el numeral 1 del inciso c) del citado artículo prevé que se encuentran comprendidos en el sistema de porcentajes previsto en el inciso b) del artículo 85° de la ley, los contribuyentes que no tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, así como aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio.

Por su parte, el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración, mientras que, si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa





comprobación, devolverá el exceso pagado, siendo que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Asimismo, el inciso b) del artículo 88° de la citada ley, prevé que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto, entre otros, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo, siendo que el inciso a) del artículo 52° del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que los conceptos previstos por el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el impuesto y que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores y los pagos a cuenta.

De otro lado, conforme con el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior y que tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder a un dozavo del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

Por su parte, el artículo 34° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 969, señala 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.

En relación con los intereses, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que los moratorios reparan los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago de deudas pudiese causar, en tal sentido, cumplen la función económica de reparar el retardo en la ejecución de una obligación<sup>4</sup>.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que conforme lo explica LÓPEZ MARTINEZ, los intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida<sup>5</sup>.

Como se aprecia, 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 y al impuesto calculado, datos que se encuentran contenidos

<sup>4</sup> Al respecto, véase: OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, *Tratado de las Obligaciones. Biblioteca Para leer el Código Civil*, Tomo V, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, Lima. pp.315 y ss.

<sup>5</sup> Al respecto, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria*, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.





en las declaraciones juradas presentadas por el administrado, siendo que dicha determinación, ya sea en cuanto a la base de cálculo o al coeficiente o sistema aplicable, puede ser modificada por la Administración luego de una verificación o fiscalización<sup>6</sup> o por el propio administrado mediante una declaración jurada rectificatoria<sup>7</sup>.

Ahora bien, en el presente caso corresponde determinar si procede la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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<sup>8</sup> o por la determinación efectuada sobre base cierta<sup>9</sup> por la Administración, para lo cual es necesario hacer referencia al tipo de obligación que constituyen los pagos a cuenta.

Según GARCÍA MULLÍN: *"los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final el período) y buscan que, antes de devengarse la obligación, el contribuyente ya vaya ingresando fondos, como típica respuesta del ordenamiento jurídico al problema de la concentración de ingresos en una sola época de vencimiento fiscal<sup>10</sup>, y también, en países con inflación, como forma de precaverse de la pérdida del valor de las obligaciones en moneda expuesta a desvalorización"*<sup>11</sup>. A ello agrega que el anticipo o pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva (que consiste en la obligación de pago del tributo).

En efecto, tales pagos a cuenta son obligaciones provisionales dispuestas por ley cuyo objeto es "proporcionar recursos inmediatos al Estado", a medida que se va generando a lo largo del ejercicio el hecho imponible para ser determinado recién al final del mismo, y que *"serán empleados como créditos contra el Impuesto a la Renta que se obtenga al final del ejercicio"*<sup>12</sup>, criterio que puede apreciarse, entre otras, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003<sup>13</sup>.

<sup>6</sup> Conforme con el artículo 61° del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

<sup>7</sup> En aplicación del artículo 88° del citado código.

<sup>8</sup> En el caso del coeficiente o sistema a utilizar, se hace referencia a declaraciones juradas rectificatorias que modifican la declaración jurada anual del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda.

<sup>9</sup> Cabe señalar que el inciso c) del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, lo que se entiende referido tanto para la base de cálculo como a la determinación del coeficiente o porcentaje.

<sup>10</sup> En similar sentido, FERREIRO LAPATZA afirma que: *"El Estado necesita flujos continuos de ingresos y necesita, además, facilitar y asegurar el pago de los impuestos anuales sobre la renta. Y necesita, en consecuencia, que los sujetos pasivos de tales impuestos, fundamentalmente, adelanten el pago anual mediante pagos periódicos -a cuenta- de este pago anual"*. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Tributario Español*, Marcial Pons, 2006, Madrid, p. 442.

<sup>11</sup> En este sentido, véase: GARCÍA MULLÍN, Juan Roque, *Manual del Impuesto a la Renta*, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, Santo Domingo, pp. 141 y 183.

<sup>12</sup> Al respecto, véase: CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo II, Marcial Pons, 1997, Madrid, p. 377.

<sup>13</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2003, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: *"No procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual"*.





Sin embargo, se debe tener presente que no obstante ser anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio -obligación principal-, 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.

Sobre el particular, VILLEGAS señala que: *"...los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal (...) tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto (...) el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual"*<sup>14</sup>. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones tales como las N° 04435-4-2003, 19170-1-2011, 12060-9-2013, 00942-4-2014, 12505-3-2014, entre otras, en las que se ha indicado que el pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del periodo.

Por consiguiente, los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del periodo, siendo independientes de su determinación anual, puesto que su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia con la generación de intereses moratorios cuando se pagan fuera de los plazos establecidos, de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.

Ahora bien, es importante considerar que si bien la obligación de efectuar anticipos o pagos a cuenta de Impuesto a la Renta es independiente de la determinación anual puesto que su cumplimiento es anterior y debe producirse aun cuando en definitiva el tributo a pagar sea menor o incluso cuando no exista renta imponible, a partir del vencimiento del plazo para determinarlo o de la determinación anual de dicho tributo ya no existe la obligación de efectuarlos, puesto que ya no podrían ser considerados como tales, convirtiéndose lo ingresado al fisco por concepto de pagos a cuenta en un crédito contra éste. En efecto, llegado dicho momento, sólo existe el deber de determinar, declarar y pagar la obligación principal conforme a ley y dentro de los plazos establecidos, esto es, no subsiste la obligación de ingresar montos por concepto de pagos a cuenta. Es por dicha razón que el citado 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 siendo que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

De lo señalado se advierte que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta deben ser liquidados y pagados en cada periodo (mes), sobre la base de los ingresos netos del mes y los datos consignados por los deudores tributarios en sus declaraciones juradas anuales del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, siendo que vencida o determinada la obligación

<sup>14</sup> Al respecto, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, 1998, Buenos Aires, p. 30.





principal, nuestro ordenamiento considera que lo adeudado a partir de dicho momento es la indicada obligación y no los pagos a cuenta por sí mismos (los que ahora son crédito contra dicho tributo conforme con los artículos 87° y 88° de la citada ley).

Ahora bien, como se ha señalado, el artículo 34° del Código Tributario hace referencia a los intereses moratorios correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta que no son pagados oportunamente, en tal sentido, el supuesto de hecho que configura la generación de intereses moratorios, según la citada norma, es la cancelación del anticipo o pago a cuenta fuera del plazo establecido.

Ello es conforme con la naturaleza de los pagos a cuenta en tanto obligación distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva: En efecto, debido a que es una obligación distinta, su falta de pago oportuno obliga al pago de intereses moratorios. No obstante, siendo una obligación vinculada a una obligación sustantiva, una vez vencido el plazo o determinada dicha obligación, es ésta la que generará intereses moratorios si no es pagada dentro del plazo de ley. Es por dicha razón que el citado artículo 34° del Código Tributario prevé que llegado dicho momento, los intereses generados por no haberse pagado a tiempo el pago a cuenta constituyen una nueva base de cálculo de los intereses moratorios. Así, esta nueva base de cálculo se explica por no haberse cumplido a tiempo el pago del anticipo y porque una vez vencida o determinada la obligación sustantiva, solamente subsiste la obligación de pagar dicha obligación sustantiva, mientras que lo ingresado por concepto de pagos a cuenta se convertirá en un crédito contra ésta.

Es importante resaltar aquí la naturaleza de los intereses moratorios como prestaciones accesorias de una obligación principal, la que en el caso analizado, es el pago a cuenta no cancelado oportunamente, de forma que el primer requisito de exigibilidad de los intereses moratorios será la existencia de dicha obligación principal, siendo que en el caso planteado, ya no existe la obligación de realizar el pago a cuenta como tal, sino la de cancelar la obligación sustantiva determinada.

Por otro lado, es importante considerar que conforme con el sustento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009<sup>15</sup>, lo que el deudor tributario consigne en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, por lo que el Código Tributario prevé en su artículo 88° que aquél debe consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración. En tal sentido, 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 cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad. En efecto, no basta la sola presentación del documento que contenga la declaración tributaria sino que es necesario que ésta deba hacerse en forma correcta y sustentada.

No obstante lo señalado, en concordancia con lo expuesto sobre la naturaleza de los pagos a cuenta y la regulación del Impuesto a la Renta, debe precisarse que cualquier modificación en cuanto a la base del pago a cuenta (ingresos netos del mes) o relacionada con el coeficiente o sistema a utilizar para su determinación, ya sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o por la

<sup>15</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953"*.





Administración mediante una verificación o fiscalización de lo declarado<sup>16</sup> tendrá incidencia jurídica hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

En tal sentido, antes de dicho vencimiento o determinación de la obligación principal, cualquiera de dichas modificaciones implicará la generación de intereses moratorios conforme con el artículo 34° aun cuando se hayan cancelado oportunamente, puesto que no se cumplió con la obligación de pagar en dicho plazo la correcta obligación al no haberse consignado datos conformes con la realidad. Asimismo, ello implicará la imposición de una sanción por cometer la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953°, según el cual, constituye infracción: *"No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o 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 de la obligación tributaria..."*.

Sin embargo, una vez vencida o determinada la obligación principal, las referidas modificaciones no tendrán incidencia jurídica por lo que no corresponderá la aplicación de intereses moratorios ni de sanciones (conforme con el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario) en relación con los pagos a cuenta, puesto que se considera que la obligación de ingresar montos por dicho concepto ya no subsiste, sino solo la relacionada con la obligación principal.

Por consiguiente, conforme con la naturaleza de los pagos a cuenta, si fueron pagados oportunamente según la información correspondiente a los ingresos netos del mes (en relación con la base de cálculo) y la obtenida de las declaraciones juradas de los ejercicios anteriores que correspondan (en cuanto a la determinación del coeficiente o sistema a usar), una vez vencida o determinada la obligación principal, en los supuestos de modificación descritos no se generarán intereses moratorios ni sanciones puesto que la obligación de ingresarlos al fisco ya no subsiste. En efecto, como se ha indicado, el supuesto previsto por el artículo 34° para la generación de los mencionados intereses es su falta de pago oportuno.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se concluye que no corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente utilizado o el sistema aplicable para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

### 3.2 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

No corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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. Asimismo, en caso de modificarse la base de cálculo de

<sup>16</sup> En el caso del coeficiente o sistema a utilizar se hace referencia a modificaciones (por declaración jurada rectificatoria o fiscalización) de lo declarado por el ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda.



los pagos a cuenta, corresponderá la aplicación de intereses moratorios y sanciones ya sea que dicha modificación se produzca antes o después de la determinación o vencimiento del Impuesto a la Renta anual.

## FUNDAMENTOS

El artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se prevé que se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Asimismo, se dispone que en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto por el inciso b) de este artículo.
- b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Se prevé además que también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Asimismo, se prevé, entre otros, que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

En concordancia con ello, los puntos 2.1 y 2.2 del numeral 2 del inciso b) de artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señalan que para efecto de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio y que para el caso de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos de dicho ejercicio.

Asimismo, el numeral 1 del inciso c) del citado artículo prevé que se encuentran comprendidos en el sistema de porcentajes previsto en el inciso b) del artículo 85° de la ley, los contribuyentes que no tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, así como aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio.

Por su parte, el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración, mientras que, si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa





comprobación, devolverá el exceso pagado, siendo que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Asimismo, el inciso b) del artículo 88° de la citada ley, prevé que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto, entre otros, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo, siendo que el inciso a) del artículo 52° del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que los conceptos previstos por el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el impuesto y que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores y los pagos a cuenta.

De otro lado, conforme con el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior y que tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder a un dozavo del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

Por su parte, el artículo 34° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 969, señala 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.

Al analizar los intereses, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que los intereses moratorios reparan los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago de deudas pudiese causar, en tal sentido, cumplen la función económica de reparar el retardo en la ejecución de una obligación<sup>17</sup>.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que conforme lo explica LÓPEZ MARTINEZ, los intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida<sup>18</sup>.

Como se aprecia, 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 y al impuesto calculado, la que se encuentra contenida en

<sup>17</sup> Al respecto, véase: OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, *Tratado de las Obligaciones. Biblioteca Para leer el Código Civil*, Tomo V, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, Lima, pp.315 y ss.

<sup>18</sup> Al respecto, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria*, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.





las declaraciones juradas presentadas por el administrado, siendo que dicha determinación puede ser modificada por la Administración luego de una verificación o fiscalización<sup>19</sup> o por el propio administrado mediante una declaración jurada rectificatoria<sup>20</sup>.

Ahora bien, en el presente caso corresponde determinar si procede la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado el coeficiente aplicable o el sistema a ser utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria<sup>21</sup> o de la determinación efectuada sobre base cierta<sup>22</sup> por la Administración, para lo cual es necesario hacer referencia al tipo de obligación que constituyen los pagos a cuenta.

Según GARCÍA MULLÍN: *"los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final el período) y buscan que, antes de devengarse la obligación, el contribuyente ya vaya ingresando fondos, como típica respuesta del ordenamiento jurídico al problema de la concentración de ingresos en una sola época de vencimiento fiscal<sup>23</sup>, y también, en países con inflación, como forma de precaverse de la pérdida del valor de las obligaciones en moneda expuesta a desvalorización"*<sup>24</sup>. A ello agrega que el anticipo o pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva (que consiste en la obligación de pago del tributo).

En efecto, tales pagos a cuenta son obligaciones provisionales dispuestas por ley cuyo objeto es "proporcionar recursos inmediatos al Estado", a medida que se va generando a lo largo del ejercicio el hecho imponible para ser determinado recién al final del mismo, y que *"serán empleados como créditos contra el Impuesto a la Renta que se obtenga al final del ejercicio"*<sup>25</sup>, criterio que puede apreciarse, entre otras, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003<sup>26</sup>.

Sin embargo, se debe tener presente que no obstante ser anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio -obligación principal-, los pagos a cuenta constituyen obligaciones

<sup>19</sup> Conforme con el artículo 61° del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

<sup>20</sup> En aplicación del artículo 88° del citado código.

<sup>21</sup> En el caso del coeficiente o sistema a utilizar, se hace referencia a declaraciones rectificatorias de las declaraciones juradas anuales del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda.

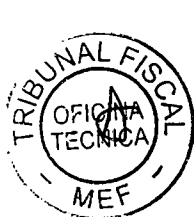
<sup>22</sup> Cabe señalar que el inciso c) del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, lo que se entiende referido tanto para la base de cálculo como a la determinación del coeficiente o porcentaje.

<sup>23</sup> En similar sentido, FERREIRO LAPATZA afirma que: *"El Estado necesita flujos continuos de ingresos y necesita, además, facilitar y asegurar el pago de los impuestos anuales sobre la renta. Y necesita, en consecuencia, que los sujetos pasivos de tales impuestos, fundamentalmente, adelanten el pago anual mediante pagos periódicos -a cuenta- de este pago anual"*. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Tributario Español*, Marcial Pons, 2006, Madrid, p. 442.

<sup>24</sup> En este sentido, véase: GARCÍA MULLÍN, Juan Roque, *Manual del Impuesto a la Renta*, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, Santo Domingo, pp. 141 y 183.

<sup>25</sup> Al respecto, véase: CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo II, Marcial Pons, 1997, Madrid, p. 377.

<sup>26</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2003, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: *"No procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual"*.



15

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.

Sobre el particular, VILLEGAS señala que: *"...los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal (...) tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto (...) el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual"*<sup>27</sup>. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones tales como las N° 04435-4-2003, 19170-1-2011, 12060-9-2013, 00942-4-2014, 12505-3-2014, entre otras, en las que se ha indicado que el pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período.

Por consiguiente, los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia con la generación de intereses moratorios cuando se pagan fuera de los plazos establecidos, de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.

A mayor abundamiento, el artículo 34° del Código Tributario hace referencia a los intereses moratorios correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta, conforme con la naturaleza de los citados pagos a cuenta, pues la falta de pago oportuno obliga además del pago de la obligación principal, al pago de los intereses moratorios, sin embargo, debido a que constituyen obligaciones distintas<sup>28</sup>, a pesar que vencido el plazo o determinada dicha obligación cesa la obligación por el principal, sin embargo continúa la generación de los referidos intereses moratorios.

En tal sentido, con relación a la naturaleza de los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debe considerarse que la obligación mensual de efectuarlos es independiente de la determinación anual<sup>29</sup>, sin embargo, a partir del vencimiento del plazo para determinarlo o de la determinación anual de dicho tributo, se convierten en un crédito contra el impuesto y lo que subsiste es la obligación principal y conforme con el citado artículo 34° del Código Tributario, los intereses devengados de los anticipos o pagos a cuenta constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Habiendo establecido el tipo de obligación que constituyen los pagos a cuenta, cabe señalar -como se ha indicado en párrafos precedentes- que en su determinación intervienen dos factores: a) Los

<sup>27</sup> Al respecto, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, 1998, Buenos Aires, p. 30.

<sup>28</sup> Siendo la obligación de pagar intereses vinculada a una obligación sustantiva.

<sup>29</sup> Pues su cumplimiento es anterior y debe producirse aun cuando en definitiva el tributo a pagar sea menor o incluso cuando no exista renta imponible.





ingresos netos obtenidos en el mes, y b) La información de ejercicios anteriores referida a los ingresos netos y al impuesto calculado.

Al respecto, debe reconocerse que los ingresos netos corresponden a lo sustancial de las operaciones del contribuyente, siendo que estos ingresos anuales<sup>30</sup> serán la base de la determinación anual del impuesto, y por ello se entiende que constituyan la base de cálculo de los pagos a cuenta; sin embargo, la información de ejercicios anteriores es sólo un factor de cálculo<sup>31</sup>, tan solo una cifra, un número, cuya aplicación no está correlacionada con el impuesto que en definitiva corresponda abonar.

Por ello, es claro que las variaciones de los ingresos netos constituyen modificaciones de lo sustancial del impuesto, por lo que su modificación<sup>32</sup> antes o después de la determinación o vencimiento del Impuesto a la Renta anual, debe tener incidencia en la generación de intereses moratorios y la aplicación de sanciones.

Sobre el particular, cabe señalar que en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009<sup>33</sup>, se establece que lo que el deudor tributario consigne en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, por lo que el Código Tributario prevé en su artículo 88° que aquél debe consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración. En tal sentido, se entiende que el obligado a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria, cumple su deber cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

Por el contrario, la variación de la información de ejercicios anteriores constituye sólo una modificación del factor de cálculo<sup>34</sup> de la declaración del pago a cuenta mensual, y no de las operaciones que deben ser determinadas con corrección en el mes, por lo que en caso que el Impuesto a la Renta anual hubiera sido determinado o hubiera vencido el plazo para la determinación, la modificación de la referida información de ejercicios anteriores no es relevante en la determinación anual del impuesto, conforme a la naturaleza del Impuesto a la Renta, por lo que no se debiera modificar el coeficiente o sistema utilizado, y por lo tanto, no debería tener incidencia en la generación de intereses moratorios ni en la aplicación de sanciones.

En consecuencia, en concordancia con la naturaleza y forma de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y conforme con la regulación del referido impuesto, así como la contenida en el Código Tributario, cualquier modificación en cuanto al coeficiente o sistema a utilizar, ya sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o por la modificación de lo determinado por el deudor tributario por parte de la Administración<sup>35</sup> mediante una verificación o fiscalización de lo declarado por aquél por los ejercicios anteriores, tendrá incidencia jurídica sólo hasta el vencimiento

<sup>30</sup> Además de costos y gastos.

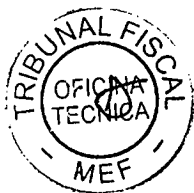
<sup>31</sup> Este factor sólo intenta proyectar un estimado actual sobre datos de ejercicios pasados.

<sup>32</sup> Por el contribuyente o por la Administración, incrementando el monto.

<sup>33</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953"*.

<sup>34</sup> Que no incidirá en el Impuesto a la Renta anual ya determinado o vencido.

<sup>35</sup> Mediante una determinación sobre base cierta.



o determinación de la obligación principal, en tanto los pagos a cuenta conservan hasta dichos momentos tal condición.

En tal sentido, antes del vencimiento o determinación de la obligación principal, la modificación del sistema o coeficiente aplicable debido a la modificación de los datos consignados en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores implicará la generación de intereses moratorios conforme con el artículo 34° del Código Tributario. Asimismo, ello implicará la imposición de una sanción por cometer la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953°, según el cual, constituye infracción: *“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o 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 de la obligación tributaria...”*.

Sin embargo, una vez vencida o determinada la obligación principal, las referidas modificaciones no tendrán incidencia jurídica por lo que no corresponderá la aplicación de intereses moratorios ni de sanciones (conforme con el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario) en relación con los pagos a cuenta, puesto que se considera que la obligación de ingresar montos por dicho concepto ya no subsiste, sino solo la relacionada con la obligación principal.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se concluye que no corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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. Asimismo, en caso de modificarse la base de cálculo de los pagos a cuenta, corresponderá la aplicación de intereses moratorios y sanciones ya sea que dicha modificación se produzca antes o después de la determinación o vencimiento del Impuesto a la Renta anual.

### 3.3. PROPUESTA 3

#### DESCRIPCIÓN

Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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.

#### FUNDAMENTOS

El artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:







- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se prevé que se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Asimismo, se dispone que en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto por el inciso b) de este artículo.
- b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Se prevé además que también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Asimismo, se prevé, entre otros, que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

En concordancia con ello, los puntos 2.1 y 2.2 del numeral 2 del inciso b) de artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señalan que para efecto de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio y que para el caso de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos de dicho ejercicio.

Asimismo, el numeral 1 del inciso c) del citado artículo prevé que se encuentran comprendidos en el sistema de porcentajes previsto en el inciso b) del artículo 85° de la ley, los contribuyentes que no tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, así como aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio.

Por su parte, el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración, mientras que, si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado, siendo que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Asimismo, el inciso b) del artículo 88° de la citada ley, prevé que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto, entre otros, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo, siendo que el inciso a) del artículo 52° del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que los conceptos previstos por el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el impuesto y que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le





deducirá, entre otros créditos, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores y los pagos a cuenta.

De otro lado, conforme con el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior y que tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder a un dozavo del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

Por su parte, el artículo 34° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 969, señala 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.

Al analizar los intereses, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que los intereses moratorios reparan los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago de deudas pudiese causar, en tal sentido, cumplen la función económica de reparar el retardo en la ejecución de una obligación<sup>36</sup>.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que conforme lo explica LÓPEZ MARTÍNEZ, los intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida<sup>37</sup>.

Como se aprecia, 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 y al impuesto calculado, datos que se encuentran contenidos en las declaraciones juradas presentadas por el administrado, siendo que dicha determinación, ya sea en cuanto a la base de cálculo o al coeficiente o sistema aplicable, puede ser modificada por la Administración luego de una verificación o fiscalización<sup>38</sup> o por el propio administrado mediante una declaración jurada rectificatoria<sup>39</sup>.

Ahora bien, en el presente caso corresponde determinar si procede la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con

<sup>36</sup> Al respecto, véase: OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, *Tratado de las Obligaciones. Biblioteca Para leer el Código Civil*, Tomo V, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, Lima, pp.315 y ss.

<sup>37</sup> Al respecto, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria*, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.

<sup>38</sup> Conforme con el artículo 61° del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

<sup>39</sup> En aplicación del artículo 88° del citado código.



posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema a ser utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria<sup>40</sup> o por la determinación efectuada sobre base cierta<sup>41</sup> por la Administración, para lo cual es necesario hacer referencia a los deberes de declarar y determinar correctamente la obligación tributaria y al tipo de obligación que constituyen los pagos a cuenta.

En relación con el primer tema, el artículo 59° del Código Tributario prevé que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, el artículo 60° del citado código dispone que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario y 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

A su vez, el artículo 61° del anotado código señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa

En cuanto a la declaración tributaria, el artículo 88° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, indica que 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. A ello agrega que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

El citado artículo prevé que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma y que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Se señala además que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Como se aprecia entonces, además de la obligación de declarar, determinar y pagar el Impuesto a la Renta anual, existe la obligación de determinar conforme a ley los pagos a cuenta que corresponda efectuar, los que se calculan según los ingresos netos del mes y la información consignada en declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores.

<sup>40</sup> En el caso del coeficiente o sistema a utilizar, se hace referencia a declaraciones juradas rectificatorias que modifican la declaración jurada anual del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda.

<sup>41</sup> Cabe señalar que el inciso c) del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, lo que se entiende referido tanto para la base de cálculo como a la determinación del coeficiente o porcentaje.





Sobre los deberes de declarar y determinar, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009<sup>42</sup> se ha indicado que: *"De acuerdo con lo dispuesto por el ordenamiento tributario, además de la obligación tributaria sustancial -que nace como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible previsto por la norma- se han establecido deberes de colaboración que son de cargo de los administrados. Estos deberes forman parte del denominado derecho tributario formal y pretenden facilitar el control por parte del ente fiscal respecto del nacimiento de la obligación tributaria, de una exacta determinación del tributo y de su efectivo cumplimiento. Dos de los deberes formales establecidos por nuestro ordenamiento son los de declarar y determinar la obligación tributaria"*.

En relación con la declaración efectuada por el deudor tributario, en la citada Resolución del Tribunal Fiscal se señaló que:

*"El deber de declarar -en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso- es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho -integrantes del hecho imponible- que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria<sup>43</sup>. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente<sup>44</sup>, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.*

*Por su parte, el deber de determinar consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación<sup>45</sup>. (...)*

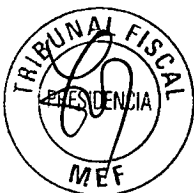
*Ahora bien, teniendo en cuenta que lo que el deudor tributario consigne en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario prevé en su artículo 88° que aquél debe consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, se entiende que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación*

<sup>42</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953"*.

<sup>43</sup> Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

<sup>44</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José "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 Moller*, Palestra, 2006, Lima, p.467.

<sup>45</sup> En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.



*tributaria, no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.*

*En efecto, no basta la sola presentación del documento que contenga la declaración tributaria. Por el contrario, toda vez que la determinación de la obligación tributaria puede iniciarse mediante la declaración del deudor, anunciándose mediante ella el acaecimiento del hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía, es imperativo que ésta deba hacerse en forma correcta y sustentada<sup>46</sup>.*

*Se aprecia entonces que cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables<sup>47</sup>, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente”.*

Por consiguiente, el deudor tributario no solo debe presentar sus declaraciones dentro del plazo de ley, sino que tratándose de las declaraciones determinativas, como es la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, deben contener información fiel a la realidad.

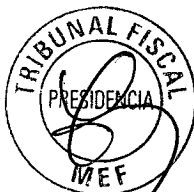
Incumplir tales deberes implica consecuencias relacionadas con la generación de intereses moratorios por no haberse ingresado al fisco en el plazo de ley el monto que correspondía y con la imposición de sanciones por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según el cual, constituye infracción “No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o 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 de la obligación tributaria...”.

Ahora bien, tratándose de las declaraciones referidas a los pagos a cuenta, corresponde un razonamiento similar, en el sentido que el deudor tributario tiene la obligación de determinarlos y declararlos conforme a ley, en base a información real. Por tanto, de modificarse la base de cálculo (ingresos netos del mes) o los datos que sirvieron para determinar el sistema o coeficiente a aplicar<sup>48</sup>, se evidencia que las declaraciones referidas a los pagos a cuenta se sustentaron en datos que no son conformes con la realidad. En tal sentido, la obligación referida a efectuar pagos a cuenta no se considera cumplida únicamente cuando éstos son declarados y cancelados oportunamente sino cuando las declaraciones presentadas consignan información correcta y conforme a la realidad.

<sup>46</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José, *Op. Cit.*, pp. 470 y ss.

<sup>47</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José, *Ibidem*. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto “porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación”. Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Op. Cit.*, p. 548.

<sup>48</sup> Contenidos en las declaraciones anuales previas.





Ahora bien, debe analizarse si dicha conclusión varía por el hecho de haberse vencido o determinado la obligación principal, para lo cual es necesario hacer referencia a la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Según GARCÍA MULLÍN: *"los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período) y buscan que, antes de devengarse la obligación, el contribuyente ya vaya ingresando fondos, como típica respuesta del ordenamiento jurídico al problema de la concentración de ingresos en una sola época de vencimiento fiscal<sup>49</sup>, y también, en países con inflación, como forma de precaverse de la pérdida del valor de las obligaciones en moneda expuesta a desvalorización"*<sup>50</sup>. A ello agrega que el anticipo o pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva (que consiste en la obligación de pago del tributo).

En efecto, tales pagos a cuenta son obligaciones provisionales dispuestas por ley cuyo objeto es "proporcionar recursos inmediatos al Estado", a medida que se va generando a lo largo del ejercicio el hecho imponible para ser determinado recién al final del mismo, y que *"serán empleados como créditos contra el Impuesto a la Renta que se obtenga al final del ejercicio"*<sup>51</sup>, criterio que puede apreciarse, entre otras, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003<sup>52</sup>.

Sin embargo, se debe tener presente que no obstante ser anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio -obligación principal-, 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.

Sobre el particular, VILLEGAS señala que: *"...los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal (...) tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto (...) el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual"*<sup>53</sup>. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones tales como las N° 04435-4-2003, 19170-1-2011, 12060-9-2013, 00942-4-2014, 12505-3-2014, entre otras, en las que se ha indicado que el

<sup>49</sup> En similar sentido, FERREIRO LAPATZA afirma que *"El Estado necesita flujos continuos de ingresos y necesita, además, facilitar y asegurar el pago de los impuestos anuales sobre la renta. Y necesita, en consecuencia, que los sujetos pasivos de tales impuestos, fundamentalmente, adelanten el pago anual mediante pagos periódicos -a cuenta- de este pago anual"*. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Tributario Español*, Marcial Pons, 2006, Madrid, p. 442.

<sup>50</sup> En este sentido, véase: GARCÍA MULLÍN, Juan Roque, *Manual del Impuesto a la Renta*, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, Santo Domingo, pp. 141 y 183.

<sup>51</sup> Al respecto, véase: CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo II, Marcial Pons, 1997, Madrid, p. 377.

<sup>52</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2003, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: *"No procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual"*.

<sup>53</sup> En este sentido, véase VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, 1998, Buenos Aires, p. 30.



pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período.

Por consiguiente, los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.

Ahora bien, conforme a lo previsto por el inciso a) del artículo 85° de la citada ley, los pagos a cuenta o anticipos se determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado entre el total de los ingresos netos correspondientes al ejercicio anterior, salvo en el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero que se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Por su parte, si corresponde determinar el pago a cuenta según el inciso b), corresponderá aplicar un porcentaje de 2% sobre los ingresos netos del mes, siendo que en ambos casos, como se ha indicado, se toma como base la información consignada en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores.

Teniendo en cuanto lo expuesto, si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación.

En este contexto, cuando el artículo 34° del Código Tributario señala que los intereses moratorios correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal se entiende que ello implica que se apliquen sobre la base de los pagos a cuenta correctamente determinados, teniendo en cuenta para tal efecto, en el supuesto analizado, la modificación de la información que sirvió de base para su determinación (lo que conlleva a su vez una modificación de la base de cálculo o del sistema o del coeficiente utilizado) que evidencia que al cancelarse, no se ingresó al fisco el monto debido sino uno inferior, generándose así los intereses moratorios correspondientes.

La relevancia de lo señalado se evidencia cuando el citado artículo 34° dispone que los intereses moratorios generados hasta dicho momento constituirán la nueva base para su cálculo. En tal sentido, así no subsista la obligación de ingresar al fisco una cantidad por concepto de "pago a cuenta", el ordenamiento considera que no haberlo pagado oportunamente y entiéndase correctamente, ha generado un perjuicio, razón por lo que permanece la obligación de pagar los intereses moratorios, los que se constituyen como nueva base de cálculo de ahí en adelante.



Ahora bien, en el supuesto planteado, al no haberse ingresado en el plazo de ley el monto correcto por concepto de pago a cuenta, sino uno menor, el monto generado por intereses hasta el vencimiento o determinación del impuesto será también menor que el que correspondería, y por tanto, al hacerse la corrección, también se incrementará la nueva base de cálculo que deberá utilizarse a partir de dicho momento para seguir calculando los intereses moratorios.

Al respecto, es pertinente señalar que si bien a partir del vencimiento o de la determinación del Impuesto a la Renta ya no existe la obligación de efectuar anticipos o pagos a cuenta, los que se convierten en crédito contra dicho impuesto, lo que se está analizando en el presente caso es la procedencia del cobro de intereses moratorios generados por no pagar oportunamente aquéllos hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, lo que incide en la nueva base de cálculo de intereses moratorios.

De otro lado, es importante destacar las consecuencias que se derivarían de una interpretación conforme con la cual, cualquier modificación en cuanto a la base del pago a cuenta<sup>54</sup> (ingresos netos del mes) o relacionada con el coeficiente o sistema a utilizar, debido a la presentación de una declaración jurada rectificatoria o a la modificación de lo determinado por el deudor tributario por parte de la Administración<sup>55</sup> mediante una verificación o fiscalización, tendría incidencia jurídica únicamente hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

Al respecto, en cuanto a la presentación de declaraciones rectificatorias por parte de los deudores tributarios<sup>56</sup>, éstas solamente traerían consecuencias en cuanto a la generación de intereses moratorios y a la imposición de sanciones si son presentadas antes del vencimiento o determinación de la obligación principal. Por consiguiente, se evitarían dichas consecuencias si se espera a que dicho plazo venza para hacer cualquier corrección a la información incorrectamente declarada. De otro lado, las labores de verificación o fiscalización de la Administración Tributaria posteriores a dicho momento carecerían de relevancia puesto que no tendrían un efecto real.

Al respecto, se considera que ello no es concordante con lo señalado acerca del artículo 34° del Código Tributario<sup>57</sup> y con la interpretación de este Tribunal respecto de los deberes de declarar y determinar conforme a ley, consignándose datos que son fieles a la realidad. Asimismo, ello no sería concordante con lo indicado por el numeral 1) del artículo 178°, que tipifica como infracción, entre otras conductas, 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, siendo que en el supuesto analizado, se evidencia que al presentar la declaración jurada que luego es rectificadora o modificadora por la Administración, no se consignaron datos correctos.

Por lo expuesto, se concluye que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación

<sup>54</sup> Por ejemplo, mediante la presentación de una declaración rectificatoria referida a la declaración mensual o por verificación o fiscalización por parte de la Administración.

<sup>55</sup> Sobre base cierta.

<sup>56</sup> Ya sea para modificar la base de cálculo (ingresos netos del mes) o que modifiquen los datos consignados en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios previos, lo que tiene incidencia en el sistema o coeficiente a ser utilizado.

<sup>57</sup> Del que se aprecia que conforme con el ordenamiento, no ingresar al fisco los montos debidos por concepto de pagos a cuenta ocasiona un perjuicio que es resarcido con el pago de intereses moratorios, los que constituyen una nueva base de cálculo a partir del vencimiento o de la determinación de la obligación principal.



de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

#### **IV. CRITERIOS A VOTAR**

##### **PROPUESTA 1**

No corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente utilizado o el sistema aplicable para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

##### **PROPUESTA 2**

No corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado el coeficiente utilizado o el sistema aplicable para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración. Asimismo, en caso de modificarse la base de cálculo de los pagos a cuenta, corresponderá la aplicación de intereses moratorios y sanciones ya sea que dicha modificación se produzca antes o después de la determinación o vencimiento del Impuesto a la Renta anual.

##### **PROPUESTA 3**

Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado 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.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICATORIAS.

#### Artículo 33°.- INTERES MORATORIO<sup>58</sup>

*"El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.*

*La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.*

*Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30)..."*

#### Artículo 34°.- CÁLCULO DE INTERESES EN LOS ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA<sup>59</sup>

*"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.*

*A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio".*

#### Artículo 59°.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

*"Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:*

*a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*

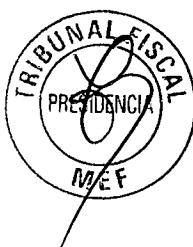
*b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*

#### Artículo 60°.- INICIO DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

*"La determinación de la obligación tributaria se inicia:*

<sup>58</sup> Modificado por Decreto Legislativo N° 981.

<sup>59</sup> Modificado por Decreto Legislativo N° 969.



1. Por acto o declaración del deudor tributario.
2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

*Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.*

#### **Artículo 61°.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO**

*"La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".*

#### **Artículo 88°.- LA DECLARACION TRIBUTARIA**

*"La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.*

*La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que se señale para ello.*

*Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.*

*La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, podrá presentarse una declaración rectificatoria, la misma que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efecto si en un plazo de 60 (sesenta) días hábiles siguientes a la presentación de la declaración rectificatoria, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio del derecho de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus atribuciones*

*La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.*

*Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada".*



**TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF Y MODIFICATORIAS**

**Artículo 85<sup>60</sup>.**- “Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.

En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta.

b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del Artículo 55 de esta Ley.

El contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas o elija un sistema que no le sea aplicable, la Administración podrá determinar el sistema que le corresponda...”.

**Artículo 87<sup>61</sup>.**- “Si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración.

Si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran

<sup>60</sup> Antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio de 2012.

<sup>61</sup> Modificado por Decreto Legislativo N° 979, publicado el 15 de marzo de 2007.



podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Se considera válida, por excepción, la aplicación efectuada contra los pagos a cuenta, del saldo a favor determinado en la declaración jurada anual que ha sido objeto de sustitución, cuando el saldo a favor consignado en la declaración sustitutoria permita cubrir total o parcialmente dicha aplicación. En los casos que el saldo a favor consignado en la declaración sustitutoria sólo permita cubrir de manera parcial la aplicación efectuada, ésta resultará válida únicamente por el monto que resulte cubierto con dicho saldo a favor”.

**Artículo 88<sup>62</sup>.**- “Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes: (...)”

b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo...”.

## **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF**

### **Artículo 52°.- DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO A LA RENTA<sup>63</sup>**

“Los conceptos previstos en el artículo 88 de la Ley constituyen crédito contra el Impuesto. A fin de aplicar lo dispuesto en el artículo en mención, se observará las siguientes disposiciones:

a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que se señala:

1. El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera.
2. El crédito por reinversión.
3. Otros créditos sin derecho a devolución.
4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores. Contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría.
5. Los pagos a cuenta del Impuesto.
6. El Impuesto percibido.
7. El Impuesto retenido.
8. Otros créditos con derecho a devolución...”.

<sup>62</sup> Modificado por Ley N° 28655, publicada el 29 de diciembre de 2005.

<sup>63</sup> Según modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, publicado el 30 diciembre 2009.







## **Artículo 54°.- PAGOS A CUENTA POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA<sup>64</sup>**

### *"a) Disposiciones Generales*

*Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 85 de la Ley, se tendrán en cuenta las siguientes disposiciones:*

*1. Se encuentran obligados a efectuar pagos a cuenta por rentas de tercera categoría los perceptores de dichas rentas comprendidos en el régimen general.*

*2. La determinación del sistema de pago a cuenta se efectúa en función de los resultados del ejercicio anterior y con ocasión de la presentación de la declaración jurada mensual correspondiente al pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio. Dicho sistema resulta aplicable a todo el ejercicio. (...)*

### *b) Sistema de Coeficientes*

*1. Se encuentran comprendidos en el Sistema de Coeficientes previsto en el inciso a) del Artículo 85 de la Ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior.*

*2. El coeficiente se determina de acuerdo al siguiente procedimiento:*

*2.1 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales.*

*2.2 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales. No obstante, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, se utilizará el coeficiente 0.02. (...)*

### *c) Sistema de Porcentajes*

*1. Se encuentran comprendidos en el Sistema de Porcentajes previsto en el inciso b) del Artículo 85 de la Ley, los contribuyentes que no tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, así como aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio.*

*2. La cuota mensual a pagar por este sistema se calcula aplicando a los ingresos netos del mes, el porcentaje del dos por ciento (2%) o el porcentaje modificado de acuerdo con los numerales siguientes..."*

<sup>64</sup> Según modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, publicado el 04-07-2004.





## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

##### RTF N° 04184-2-2003 (22-07-2003)

*"De otro lado se observa que si el método de determinación sobre base presunta tiene por finalidad incorporar a la "realidad jurídica"<sup>65</sup> la existencia y cuantía definitiva de un tributo ante la imposibilidad de probar el nacimiento del hecho generador, atendiendo a una probable consecuencia de determinados hechos y circunstancias relacionados normalmente con el hecho generador; mal podrían tales presunciones ser aplicables a los pagos a cuenta, en tanto son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determinará al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco. Al respecto, indícase que una vez presentada la Declaración Anual del Impuesto -cuyo hecho imponible se configura al 31 de diciembre-, subsiste sólo la obligación sobre los intereses de los anticipos.*

*Finalmente si se considerara el hecho que "mediante los pagos a cuenta, el fisco apresura su recaudación e incrementa sus ingresos sobre presunciones de renta que, en muchos casos, resulta desvirtuada por la realidad que se pondrá de manifiesto al finalizar el ejercicio"<sup>66</sup>; no tendría sentido atribuir ingresos netos presuntos adicionales a los ingresos netos que señala el artículo 85° de la ley del Impuesto a la Renta".*

##### RTF N° 04435-4-2003 (08-08-2003)

*"Que de las normas glosadas se aprecia que los pagos a cuenta (sea en virtud del Impuesto Mínimo o del Régimen General) constituyen un anticipo de la obligación principal, esto es, del Impuesto a la Renta que se devengará al final del ejercicio;*

*Que es así que mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003 del 22 de julio de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se 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";*

*Que asimismo, mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 2600-5-2003 del 16 de mayo de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, y haciendo referencia a lo señalado en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 796-2-2001 del 28 de junio de 2001, se ha establecido que los pagos a cuenta "son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio (...)"*

*Que de lo expuesto se desprende que la jurisprudencia citada no niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que el mismo constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período".*

<sup>65</sup> SUSANA CAMILA Ediciones Depalma, 2000. p. 8. NAVARRINE y RUBÉN ASOREY, "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario". Buenos Aires,

<sup>66</sup> FONROUGE, Guliani, "Impuesto a la Renta". Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996. p. 355.





*"De acuerdo con lo dispuesto por el ordenamiento tributario, además de la obligación tributaria sustancial –que nace como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible previsto por la norma– se han establecido deberes de colaboración que son de cargo de los administrados. Estos deberes forman parte del denominado derecho tributario formal y pretenden facilitar el control por parte del ente fiscal respecto del nacimiento de la obligación tributaria, de una exacta determinación del tributo y de su efectivo cumplimiento. Dos de los deberes formales establecidos por nuestro ordenamiento son los de declarar y determinar la obligación tributaria.*

*Según lo previsto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por el acto de determinación de la obligación tributaria: a) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y b) la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, el artículo 60° del mismo Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia ya sea por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.*

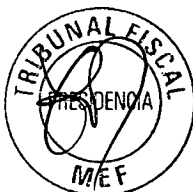
*En relación con la declaración efectuada por el deudor tributario, el artículo 88° del citado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 953<sup>67</sup>, prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos 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 dicha norma que los deudores tributarios deben consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, y que se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada.*

*Asimismo, la anotada norma señala que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria puede ser sustituida dentro del plazo establecido para su presentación y que una vez vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, y en caso contrario, surtirá efecto si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación, la Administración Tributaria no emitiese pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.*

*El deber de declarar –en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso– es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria<sup>68</sup>. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su*

<sup>67</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

<sup>68</sup> Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.





presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente<sup>69</sup>, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.

Por su parte, el deber de determinar consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación"<sup>70</sup>.

De acuerdo con nuestro Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponibles declarados por éste<sup>71</sup>.

Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda<sup>72</sup>. Así, los hechos imponibles declarados sirven de base para la autoliquidación.

En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago<sup>73</sup>, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, con el fin de inducir al correcto cumplimiento de estos deberes dada su relevancia en la satisfacción de la obligación tributaria, nuestro ordenamiento ha tipificado como infracción ciertas conductas que importan su inobservancia<sup>74</sup>, y por tanto dificultan la labor de control de la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de la obligación tributaria.

Así, el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario<sup>75</sup> tipifica como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, "No incluir en las declaraciones ingresos y/o

<sup>69</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José "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 Moller*, Palestra, 2006, Lima, p.467.

<sup>70</sup> En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

<sup>71</sup> En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 27.

<sup>72</sup> Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150.

<sup>73</sup> En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.

<sup>74</sup> Según el artículo 164° del Código Tributario, la infracción tributaria es definida como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 165° del mismo Código prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

<sup>75</sup> Modificado por el Decreto Legislativo N° 953.







remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o 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 de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”<sup>76</sup>.

De acuerdo con la norma en mención, constituye infracción omitir declarar información o declarar información falsa que incida en la determinación de la obligación tributaria, como es la relativa a la realización del hecho imponible y su base imponible.

Ahora bien, teniendo en cuenta que lo que el deudor tributario consigne en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario prevé en su artículo 88° que aquél debe consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, 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 cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

En efecto, no basta la sola presentación del documento que contenga la declaración tributaria. Por el contrario, toda vez que la determinación de la obligación tributaria puede iniciarse mediante la declaración del deudor, anunciándose mediante ella el acaecimiento del hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía, es imperativo que ésta deba hacerse en forma correcta y sustentada<sup>77</sup>.

Se aprecia entonces que cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables<sup>78</sup>, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente.

Esta labor del deudor tributario, que coadyuva para la determinación final de la obligación tributaria a su cargo, es de tal importancia que el Código Tributario presume que dicha declaración es jurada, lo cual es consecuente con la valoración previa que debe realizarse antes de presentar la declaración determinativa<sup>79</sup> y genera una doble responsabilidad: la primera, en relación con los

<sup>76</sup> Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, el artículo 178° en sus numerales 1) y 2) establecía lo siguiente: “Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. 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.
2. 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”.

<sup>77</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José, *Op. Cit.*, pp. 470 y ss.

<sup>78</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José, *Ibidem*. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto “porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación”. Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Op. Cit.*, p. 548.

<sup>79</sup> Ello es concordante con lo dispuesto por el artículo 42° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se





montos a ingresar al fisco (que deben ser los determinados), y la segunda en relación con la infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad<sup>80</sup>.

Ahora bien, la declaración determinativa presentada por el obligado no tiene carácter definitivo pues la ley prevé la posibilidad de que él mismo pueda modificarla a través de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, encontrándose latente además el ejercicio por parte de la Administración de su facultad de fiscalización o verificación a la que está sujeta dicha declaración<sup>81</sup>, pudiendo, de ser el caso, modificar la determinación realizada por el deudor.

En cuanto a la presentación y efectos de las declaraciones rectificatorias, el artículo 88° del Código Tributario prevé que vencido el plazo establecido para su presentación, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria puede ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación en el caso que determine mayor obligación.

Dicha rectificación, realizada a través de una segunda declaración jurada<sup>82</sup>, tiene por finalidad corregir lo consignado en la primera declaración presentada, donde se determinó una obligación tributaria menor a la que correspondía, por haberse omitido datos relativos a su determinación o proporcionado datos inexactos o que no se correspondían con lo acaecido en la realidad. Esta declaración, según lo dispone el Código Tributario, surte efecto de manera inmediata al contener una mayor obligación tributaria.

En este caso, se tiene que el obligado al presentar la primera declaración jurada incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada, situación que queda evidenciada con la presentación de la declaración rectificatoria que corrige las omisiones o inexactitudes en los datos que contenía la primera, acreditándose de esta forma la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, toda vez que con esta última declaración queda comprobado que no se incluyó en la declaración tributaria ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o se aplicó tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o se declaró cifras o datos falsos u omitió circunstancias en las declaraciones, que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaron aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Así, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario, acredita la comisión

---

presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario.

<sup>80</sup> En este sentido, véase: MONTERO TRAIBEL, José, *Op. Cit.*, p. 471.

<sup>81</sup> En efecto, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa, en concordancia con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 75° del mismo Código. Asimismo, de acuerdo con el artículo 108° del anotado Código, después de la notificación, la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando se detecten los hechos contemplados por el numeral 1) del artículo 178°, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración y el deudor tributario; y cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, estando facultada a señalar cuáles son estos casos y a dictar el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos.

<sup>82</sup> Al igual que la declaración jurada original, la rectificatoria no es constitutiva sino declarativa de hechos que acaecieron y que se corresponden con los hechos generadores de obligaciones previstos por las normas tributarias.



de la infracción antes mencionada, la que se determina en forma objetiva de acuerdo con el artículo 165° del Código Tributario.

En el mismo sentido el Código Tributario al regular la cuantificación de la sanción así como la aplicación del régimen de incentivos reconoce la posibilidad de acreditar la referida infracción a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria. En efecto, las Tablas de Infracciones y Sanciones del citado Código prevén que la sanción bajo comentario se calculará en base al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, precisándose que en el caso de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, "el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio."<sup>83</sup>. Esto es, el tributo omitido o saldo u otro concepto similar determinado indebidamente puede obtenerse de la diferencia entre la declaraciones presentadas por el deudor tributario, como en el presente caso, entre la declaración original y la rectificatoria que determina mayor obligación tributaria".

#### **RTF N° 19170-1-2011 (18-11-2011)**

*"Que con respecto al argumento de la recurrente sobre la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe señalar mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003 del 22 de julio de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se 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".*

*Que asimismo, mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 2600-5-2003 del 16 de mayo de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, y haciendo referencia a lo señalado en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 796-2-2001 del 28 de junio de 2001, se ha establecido que los pagos a cuenta "son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio (...)".*

*Que de lo expuesto se desprende que la jurisprudencia citada no niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que el mismo constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período".*

#### **RTF N° 12060-9-2013 (23-07-2013)**

*"Que (...) conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones de este Tribunal, como las Resoluciones N° 02600-5-2003, y N° 796-2-2001, los pagos a cuenta son anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del periodo, y por consiguiente, de acuerdo con el criterio señalado por la Resolución N° 04435-4-2003, la obligación de efectuar pagos a cuenta es independiente de la determinación anual,*

<sup>83</sup> Según modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953. En el mismo sentido se puede apreciar el contenido de las tablas sustituidas por el Decreto Legislativo N° 981.



toda vez que el cumplimiento de la misma debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en la determinación del impuesto anual el tributo a pagar en definitiva sea menor o incluso no haya existido renta imponible (...)", lo que se evidencia con el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación principal".

**RTF N° 00942-4-2014 (21-01-2014)**

"Que (...) conforme con lo que ha establecido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 02600-5-2003 y 796-2-2001, entre otras, en las cuales ha indicado que los pagos a cuenta son anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del ejercicio, la cual está establecida en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, que prescribe que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a alguno de los sistemas previstos en dicha norma, en relación con los ingresos obtenidos en el mes".

**RTF N° 12505-3-2014 (10-10-2014)**

Que en cuanto lo alegado, cabe indicar que los pagos a cuenta son obligaciones tributarias que deben cumplirse por mandato de la ley, conforme con lo que ha establecido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las N° 02600-5-2003 y 796-2-2001, entre otras, en las cuales ha indicado que los pagos a cuenta son anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del ejercicio, la cual está establecida en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, que prevé que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a alguno de los sistemas previstos en dicha norma, en relación con los ingresos obtenidos en el mes; que respecto a que sólo resultarían exigibles los intereses, de acuerdo con el artículo 34° del Código Tributario, cabe indicar que de acuerdo con dicha norma, 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 a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio, lo que no resulta aplicable al presente caso por no haber vencido el plazo para determinar la obligación principal, esto es, el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por lo que, la Administración puede exigir no sólo el pago de los intereses sino también del pago a cuenta, no resultando, por tanto, atendible dicho alegato; y finalmente resulta oportuno indicar que la inadmisibilidad declarada en el presente caso, se sustenta en la falta de pago previo de la deuda reclamada, y no en la extemporaneidad del recurso presentado, por lo que, no resulta atendible dicho argumento".

