



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2017-10

TEMA : DETERMINAR SI LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN, ÓRDENES DE PAGO Y RESOLUCIONES DE MULTA DEBEN CONSIGNAR LA BASE LEGAL MEDIANTE LA QUE SE HA FIJADO LA TASA DE INTERÉS MORATORIO.

FECHA	:	10 de julio de 2017	
HORA	:	4:15 p.m.	
MODALIDAD	:	Vídeo conferencia	
LUGAR	:	Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro	
ASISTENTES	:	Licette Zúñiga D. Víctor Castañeda A. Raúl Queuña D. Jesús Fuentes B. Carmen Terry R. José Martel S. Roxana Ruiz A. Caridad Guarniz C. Sergio Ezeta C. Pedro Velásquez L.R. Jorge Sarmiento D. Lorena Amico D. Marco Huamán S. Doris Muñoz G. Cristina Huertas L. Lily Villanueva A.	Luis Ramírez M. Mariella Casalino M. Ada Flores T. Rosa Barrantes T. Elizabeth Winstanley P. Patricia Meléndez K. Rossana Izaguirre Li. Zoraida Olano S.
NO ASISTENTES	:	Juana Pinto de A. Gabriela Márquez P. Gary Falconí S.	Vacaciones a la fecha de votación. Vacaciones a la fecha de suscripción Vacaciones a la fecha de votación.

I. ANTECEDENTES:

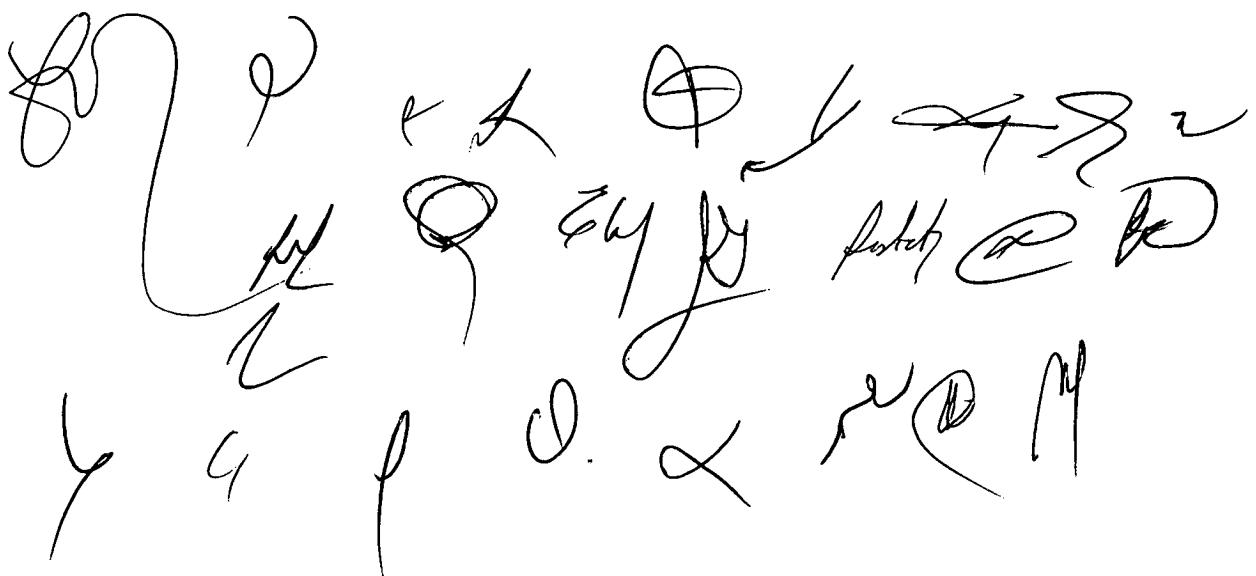
- Memorando N° 0768-2017-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

01

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:

"En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio".

A large, handwritten signature block consisting of several distinct signatures written in black ink. The signatures are fluid and cursive, covering a significant portion of the page. There are approximately five to six different signatures visible.

Reporte de Elecciones de Sala Plena

DETERMINAR SI LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN, ÓRDENES DE PAGO Y RESOLUCIONES DE MULTA DEBEN CONSIGNAR LA BASE LEGAL MEDIANTE LA QUE SE HA FIJADO LA TASA DE INTERÉS MORATORIO.

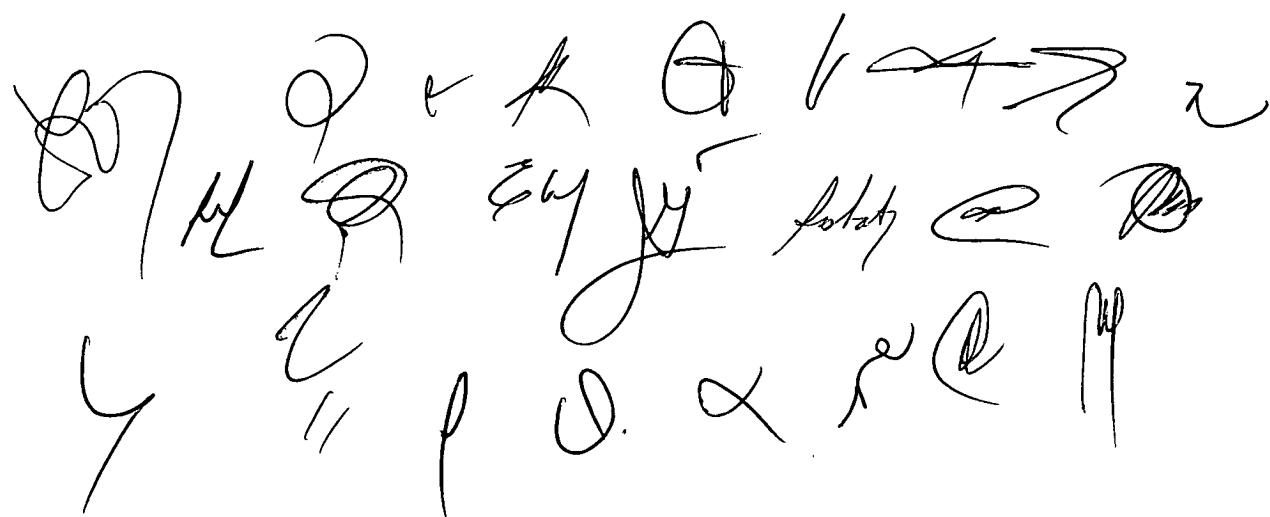
Emisión de reporte: 2017-07-10 14:20:32

Electores: 25 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
- Flores Talavera, Ada Maria Tarcila
- Fuentes Borda, Jesus 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
- Queuña Diaz, 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: 2017-07-05 09:58:24

Fin de votación: 2017-07-05 15:58:24

A large, handwritten signature in black ink is written over a grid of 25 small, empty square boxes arranged in five rows and five columns. The signature is fluid and covers most of the grid area.

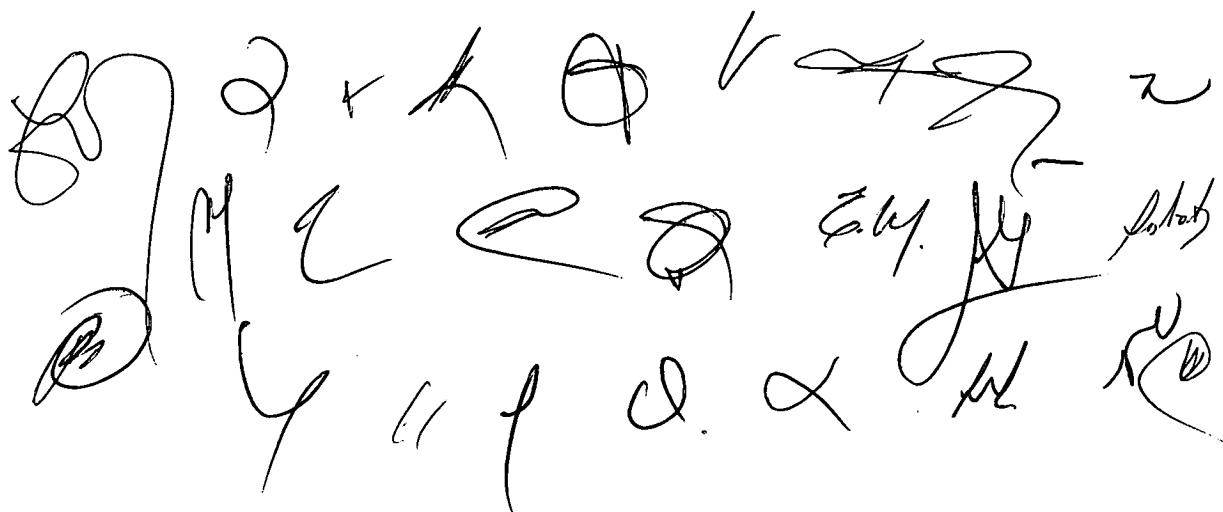
03

TEMA:	DETERMINAR SI LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN, ÓRDENES DE PAGO Y RESOLUCIONES DE MULTA DEBEN CONSIGNAR LA BASE LEGAL MEDIANTE LA QUE SE HA FIJADO LA TASA DE INTERÉS MORATORIO.			
	PROPUESTAS A VOTAR			
	PROPIUESTA 1		PROPIUESTA 2	OPCIÓN DISCREPANTE A TODAS LAS PROPUESTAS
	SUB PROPIUESTA 1.1	SUB PROPIUESTA 1.2	En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio, siendo suficiente consignar la base legal que autoriza a la Administración a cobrarlo.	
Vocales				
Amico de las Casas	X			
Barrantes Takata		X		
Casalino Mannarelli	X			
Castañeda Altamirano	X			
Ezeta Carpio	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			
Queuña Diaz	X			
Ramirez Mio	X			

04 Enero 2017

Ruiz Abarca		X	
Sarmiento Diaz	X		
Terry Ramos		X	
Velasquez Lopez Raygada	X		
Villanueva Aznaran			X
Winstanley Patio			X
Zuñiga Dulanto	X		
Sub Total	15	4	6
TOTAL		19	6

Historial del sistema
jsarmiento - 2017-07-05 10:01:37 - 10.0.14.72 pvelasquez - 2017-07-05 10:03:45 - 10.0.14.139 sezeta - 2017-07-05 10:04:06 - 10.0.14.70 lzuniga - 2017-07-05 10:06:29 - 10.0.14.6 pmelendez - 2017-07-05 10:46:11 - 10.6.1.55 jfuentes - 2017-07-05 10:58:07 - 10.0.14.201 iramirezm - 2017-07-05 10:58:28 - 10.0.14.128 rruiz - 2017-07-05 10:59:33 - 10.6.1.84 vcastaneda - 2017-07-05 11:24:37 - 10.0.14.26 amflores - 2017-07-05 11:34:10 - 10.0.14.52 fcasalino - 2017-07-05 11:48:45 - 10.0.14.208 rqueuna - 2017-07-05 11:49:27 - 10.0.14.156 dmunoz - 2017-07-05 11:53:56 - 10.6.1.53 cguarniz - 2017-07-05 12:00:42 - 10.6.1.68 zolano - 2017-07-05 12:11:10 - 10.0.14.17 jmartel - 2017-07-05 12:19:32 - 10.6.1.40 rbarrantes - 2017-07-05 12:31:48 - 10.6.1.85 lamico - 2017-07-05 12:44:01 - 10.0.14.238 ewinstanley - 2017-07-05 13:02:56 - 10.6.1.39 mhuaman - 2017-07-05 13:09:11 - 10.6.1.17 lvillanueva - 2017-07-05 14:19:16 - 10.6.1.70 cterry - 2017-07-05 15:14:53 - 10.6.1.54 mhuetas - 2017-07-05 15:29:38 - 10.0.14.31 rizaguirre - 2017-07-05 15:29:53 - 10.0.14.223 gmarquez - 2017-07-05 15:34:23 - 10.6.1.24



The image shows several handwritten signatures and initials in black ink, overlaid on the historical system log. The signatures appear to be from individuals involved in the system, such as Ruiz Abarca, Sarmiento Diaz, Terry Ramos, Velasquez Lopez Raygada, Villanueva Aznaran, Winstanley Patio, and Zuñiga Dulanto. The initials include 'J.A.', 'S.D.', 'T.R.', 'V.L.R.', 'V.A.', 'W.P.', and 'Z.D.'. The handwriting is cursive and varies in style.

TEMA:	DETERMINAR SI LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN, ÓRDENES DE PAGO Y RESOLUCIONES DE MULTA DEBEN CONSIGNAR LA BASE LEGAL MEDIANTE LA QUE SE HA FIJADO LA TASA DE INTERÉS MORATORIO.	
PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO		
	PROPIUESTA 1	PROPIUESTA 2
El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.		
Vocales		
Amico de las Casas	X	
Barrantes Takata	X	
Casalino Mannarelli	X	
Castañeda Altamirano	X	
Ezeta Carpio	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	
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	

Handwritten signatures and initials are present in the bottom right corner of the page, appearing to be signatures of the individuals listed in the voting table above. The signatures are in black ink and vary in style.

Zuñiga Dulanto	X	
TOTAL	25	
Historial del sistema		
jsarmiento - 2017-07-05 10:01:45 - 10.0.14.72 pvelasquez - 2017-07-05 10:03:58 - 10.0.14.139 sezeta - 2017-07-05 10:05:40 - 10.0.14.70 Izuniga - 2017-07-05 10:06:37 - 10.0.14.6 pmelendez - 2017-07-05 10:46:20 - 10.6.1.55 jfuentes - 2017-07-05 10:58:39 - 10.0.14.201 Iramirezm - 2017-07-05 10:58:42 - 10.0.14.128 rruiz - 2017-07-05 10:59:44 - 10.6.1.84 vcastaneda - 2017-07-05 11:24:54 - 10.0.14.26 amflores - 2017-07-05 11:34:18 - 10.0.14.52 rqueuna - 2017-07-05 11:49:46 - 10.0.14.156 fcasalino - 2017-07-05 11:50:17 - 10.0.14.208 dmunoz - 2017-07-05 11:54:15 - 10.6.1.53 cguarniz - 2017-07-05 12:00:52 - 10.6.1.68 zolano - 2017-07-05 12:11:18 - 10.0.14.17 jmartel - 2017-07-05 12:19:42 - 10.6.1.40 rbarrantes - 2017-07-05 12:32:04 - 10.6.1.85 lamico - 2017-07-05 12:44:05 - 10.0.14.238 ewinstanley - 2017-07-05 13:03:06 - 10.6.1.39 mhuaman - 2017-07-05 13:09:34 - 10.6.1.17 lvillanueva - 2017-07-05 14:19:24 - 10.6.1.70 cterry - 2017-07-05 15:14:59 - 10.6.1.54 mhuetas - 2017-07-05 15:29:41 - 10.0.14.31 rizaguirre - 2017-07-05 15:29:59 - 10.0.14.223 gmarquez - 2017-07-05 15:34:34 - 10.6.1.24		

Bogotá D.C. 07-07-2017

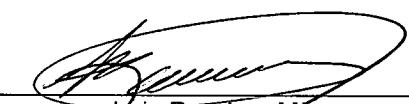
III. DISPOSICIONES FINALES:

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 nueve folios, lo que incluye al reporte del "Sistema de Votación vía Web".

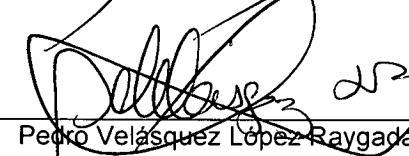
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Licette Zúñiga Dulanto



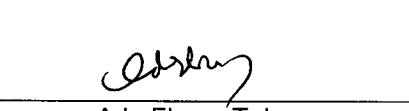
Luis Ramírez Mijo



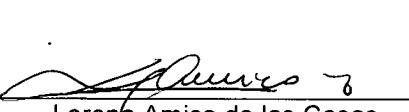
Pedro Velásquez López Raygada



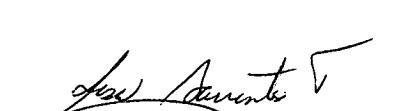
Raúl Queuña Díaz



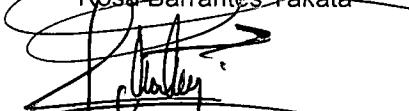
Ada Flores Talavera



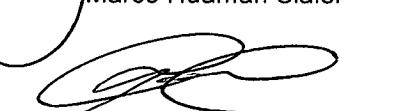
Lorena Amico de las Casas



Rosa Barrantes Takata



Marco Huamán Sialer



José Martel Sánchez



Sergio Ezeta Carpio



Víctor Castañeda Altamirano



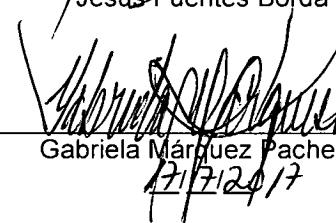
Mariella Casalino Manarelli



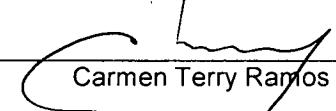
Jorge Sarmiento Díaz



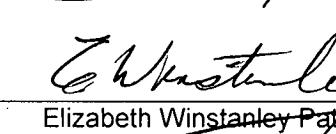
Jesús Fuentes Borda


17/7/2017

Gabriela Márquez Pacheco



Carmen Terry Ramos



Elizabeth Winstanley Patto



Doris Muñoz García



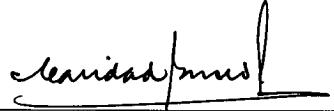
Patricia Meléndez Kohatsu



Roxana Ruiz Abarca



Cristina Huertas Lizarzaburu



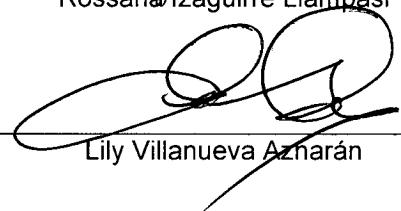
Caridad Guarniz Cabell



Zoraida Olano Silva



Rossana Izaguirre Llampasi



Lily Villanueva Aznarán

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2017-10

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN, ÓRDENES DE PAGO Y RESOLUCIONES DE MULTA DEBEN CONSIGNAR LA BASE LEGAL MEDIANTE LA QUE SE HA FIJADO LA TASA DE INTERÉS MORATORIO.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El artículo 77° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Asimismo, dispone que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, siendo que las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial, deberán contener los aspectos que han sido revisados.

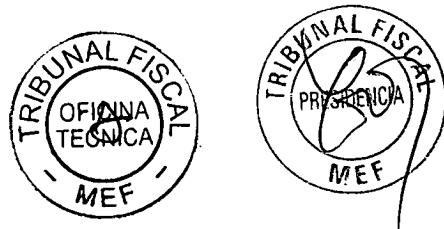
Por su parte, conforme con el artículo 78° del citado código, las órdenes de pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

En relación con la composición de la deuda tributaria, el artículo 28° del anotado código señala que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses, siendo que los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33°, 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181° y el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36°.

En cuanto a los intereses moratorios, el artículo 33° del referido código prevé que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados por 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.

Al respecto, agrega que la SUNAT¹ fijará la TIM respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo, siendo que en los casos de los tributos administrados por los

*
¹ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



gobiernos locales, la TIM será fijada por ordenanza municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT².

En cuanto a su aplicación, refiere que 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 que resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

Cabe indicar que según el artículo 181º del referido código, las multas impagadas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33º, siendo que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

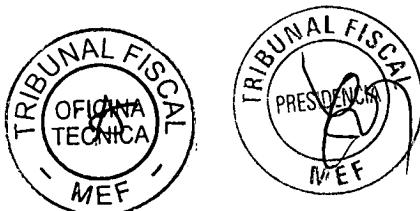
En el presente caso, corresponde determinar si las resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa deben consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio, dado que sobre el particular se presentan distintas interpretaciones.

Según la primera, no es necesario que dichos valores consignen la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio, siendo que esta interpretación contiene a su vez dos sub propuestas. Conforme con la primera, en el caso de la resolución de determinación, el deber de motivar alcanza a los reparos y/o a la determinación que efectúa la Administración; en el de la resolución de multa, a la acción u omisión detectada, a la norma que la tipifica como infracción y su monto y en el caso de la orden de pago, a la base legal del artículo 78º en base a la cual es girada, debiéndose considerar además la naturaleza de dicha tasa de interés en cuanto elemento accesorio que viene fijado por una norma. Por otro lado, según la segunda sub propuesta, el deber de motivar alcanza al interés moratorio consignado en el valor, siendo suficiente consignar la base legal que autoriza a la Administración a cobrarlo.

Por su parte, conforme con una segunda interpretación, es necesario que se consigne la referida base legal en los mencionados valores puesto que ello forma parte de la exigencia de motivar el acto administrativo, siendo que cuando el artículo 77º del Código Tributario exige indicar las disposiciones que amparan su emisión, ello alcanza incluso al monto referido al interés moratorio, no habiéndose hecho distinción alguna al respecto.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 154º 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 102º, 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".

² También se prevé que 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.



II. ANTECEDENTES

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

III. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

3.1.1 SUB PROPUESTA 1.1

DESCRIPCIÓN

En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.

FUNDAMENTO

El artículo 77º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará:

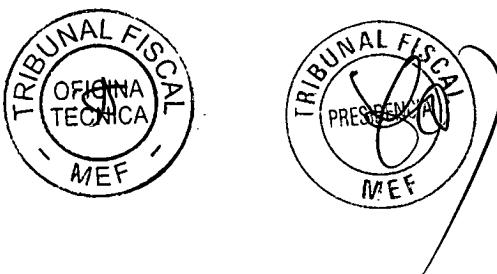
1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses³.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Asimismo, dispone que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, siendo que las multas que se calculen conforme con el inciso d) del artículo 180º y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial, deberán contener los aspectos que han sido revisados.

Por su parte, conforme con el artículo 78º del citado código, las órdenes de pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

En relación con la composición de la deuda tributaria, el artículo 28º del anotado código señala que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo,

³ En relación con los intereses, cabe precisar que conforme con el artículo 41º del Código Tributario, los gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren, siendo que en el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo. En tal sentido, puede ocurrir que los valores girados por las municipalidades no consignen monto alguno por concepto de interés.



las multas y los intereses, siendo que los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33°, 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181° y el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36°.

En cuanto a los intereses moratorios, el artículo 33° del referido código prevé que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados por 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.

Al respecto, agrega que la SUNAT⁴ fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo, siendo que 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 SUNAT⁵.

En cuanto a su aplicación, refiere que 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 que resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30)⁶.

Cabe indicar que según el artículo 181° del referido código, las multas impagadas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33°, siendo que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

En este marco normativo, debe determinarse si las resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa deben consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.

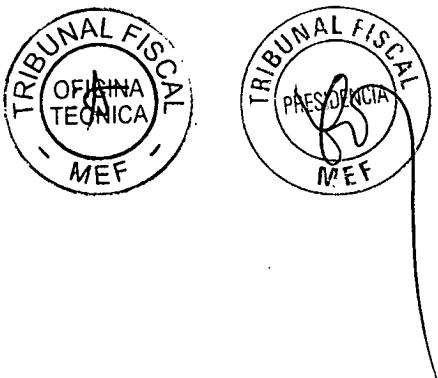
Al respecto, se aprecia que el anotado artículo 77° del Código Tributario, entre otros requisitos de la resolución de determinación, establece la obligación de consignar los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria (numeral 6) y los fundamentos y disposiciones que la amparen (numeral 7), siendo que se considera que dichos requisitos están relacionados con la determinación de la obligación tributaria.

En cuanto a la determinación de dicha obligación, el artículo 59° del referido código 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. En efecto, como se ha señalado en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, el deber de determinar consiste “en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados

⁴ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

⁵ Asimismo, prevé que 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.

⁶ En relación con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, véase el artículo 34° del Código Tributario.



a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación⁷.

Por su parte, el artículo 60º del referido código señala 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.

Así, el artículo 61º del anotado código indica 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.

Como se aprecia, conforme con nuestro ordenamiento, la determinación de la obligación tributaria puede ser realizada por el deudor tributario, como sucede, por ejemplo, con el Impuesto a la Renta, siendo que en dicho caso estará sujeta a verificación o fiscalización por parte de la Administración, mientras que en otros casos, la determinación es realizada por la Administración Tributaria, como ocurre con los Arbitrios Municipales.

En el primer caso, la modificación de la determinación del deudor tributario por parte de la Administración, cuando constate alguna omisión o inexactitud, debe hacerse en forma sustentada y motivada. Igualmente, en el segundo, el sustento y motivación implican que en la resolución de determinación se expliquen los fundamentos de hecho y de derecho de la determinación efectuada por la Administración. Es así que se cumple el deber de motivar los actos administrativos.

Sobre el particular, el artículo 103º del Código Tributario establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

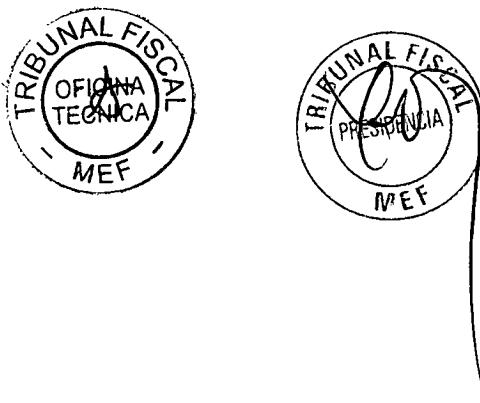
Por su parte, el artículo 3º de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁸ prevé entre los requisitos de validez del acto administrativo a la motivación, señalando que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico⁹. Según el Tribunal Constitucional, la motivación constituye una garantía constitucional del administrado que busca evitar la arbitrariedad de la Administración al emitir actos administrativos. Al respecto, agrega que es en ese sentido que la Ley N° 27444 reconoce que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho¹⁰.

⁷ 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.

⁸ Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

⁹ Así, por ejemplo, se ha afirmado que la motivación es "la expresión concreta de la causa o motivo del mismo, es decir, la manifestación de las razones de hecho y de derecho que lo fundamentan". En este sentido, véase: PÉREZ BENECH, Viviana, "Motivación del acto administrativo: análisis de criterios jurisprudenciales y admisibilidad de su omisión alegando la reserva de las actuaciones" en: *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, Universidad de Montevideo, 2009, Montevideo, pp. 37 y ss.

¹⁰ Véase la sentencia emitida en el Expediente N° 4123-2011-AA/TC.



Al respecto, el artículo 6.1 de la citada Ley N° 27444, establece que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado. En suma, como señala MORÓN URBINA, la motivación es “*la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de base o determinan una resolución de la Administración*”. Sobre el particular, explica que la motivación cumple distintas funciones, tales como la de propiciar que las autoridades se pronuncien con seriedad y rigor en la formación de la voluntad de la Administración y aseguren su adecuación al ordenamiento jurídico. Asimismo, señala que cumple una función de información puesto que representa la exteriorización de las razones en cuya virtud se produce un acto administrativo, lo que facilita su posterior revisión mediante los recursos de impugnación¹¹.

En cuanto al contenido del deber de motivación, el citado autor explica que ésta comprende la fundamentación de los aspectos jurídicos como la de los hechos, siendo que en el primer caso, ello “*implica la cita expresa de la fuente normativa pertinente, la síntesis de la interpretación jurídica que se le da al precepto y la expresión del sentido y manera en que se estima que el precepto aplica al caso sometido a conocimiento*”¹².

Es de destacar lo señalado por el Tribunal Constitucional en relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, puesto que ha indicado que no existe motivación o hay motivación aparente cuando esta “*no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico*”, lo que constituye una violación del deber de motivar. Asimismo, al explicar cuándo hay motivación suficiente, señala que ello “*Se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la “insuficiencia” de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo*”¹³.

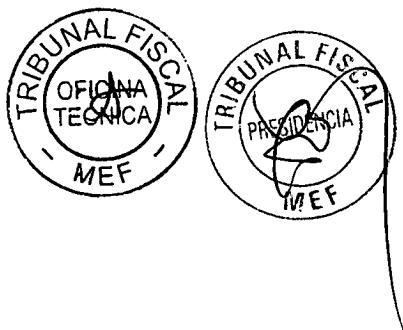
Por lo expuesto, se advierte que motivar no implica que en el acto administrativo deban consignarse todas y cada una de las posibles normas que le sirven de sustento sino que ésta debe hacer referencia a una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y a las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los hechos mencionados, justifican el acto adoptado, lo que significa invocar los hechos y normas pertinentes para que sea posible conocer la razón por la que se emite el acto administrativo y así poder ejercer el derecho de defensa. Conforme con lo explicado por el Tribunal Constitucional, existe un mínimo de motivación exigible que atiende a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada.

Como se ha mencionado, existe una relación existente entre el deber de motivación y el derecho de defensa del administrado puesto que solo ante un acto debidamente motivado podrían conocerse los hechos y normas que han servicio de base a la Administración para la toma de su decisión a efectos

¹¹ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, pp. 146 y ss.

¹² En este sentido, véase, *Ibidem*, p. 148.

¹³ Al respecto, véase la sentencia emitida en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC



de poder impugnarla. En tal sentido, como señala MORÓN URBINA, “*la motivación debe otorgar seguridad jurídica al administrado, y, permitir al revisor, llegado el caso, apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento*”¹⁴.

Considerando lo expuesto sobre la motivación y su relación con el derecho de defensa, corresponde analizar cada uno de los actos administrativos mencionados (resolución de determinación, resolución de multa y orden de pago) a efecto de determinar si se transgrede el deber de la debida motivación cuando no se consigna en éstos la base legal mediante la que se fija la tasa de interés moratorio.

En cuanto a la resolución de determinación, conforme con el artículo 76º del citado código, ésta es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, siendo que según lo establecido por el artículo 28º del mismo código, la deuda tributaria está compuesta por el tributo y los intereses¹⁵. A ello se agrega que los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33º, 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181º y 3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto por el artículo 36º.

Al respecto, se considera que si bien el artículo 77º del Código Tributario establece como requisito formal de las resoluciones de determinación indicar los fundamentos y disposiciones que la amparen, lo que se relaciona con el deber de motivar, se considera que ello se encuentra referido principalmente con la determinación de la obligación tributaria, sea que ésta se encuentre a cargo de la Administración o que se modifique lo declarado por el deudor tributario, puesto que esa es la finalidad de emitir una resolución de determinación y siendo ello así, la motivación en tanto relación concreta y directa de los hechos y razones jurídicas que la sustentan, implicará sustentar la determinación que ésta contiene.

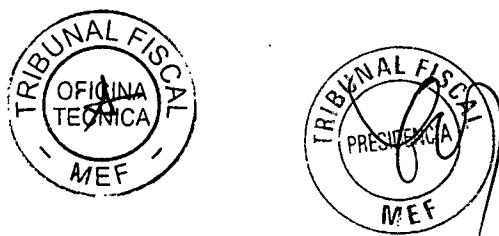
En efecto, si bien la deuda tributaria está constituida por el tributo y los intereses, debe diferenciarse a la determinación de la obligación tributaria (dirigida a establecer si se ha configurado el hecho imponible así como la medida de lo imponible y el alcance de la obligación, cuestiones que deben encontrarse debidamente motivadas) del cálculo de los intereses moratorios, puesto que en el primer caso, a efecto que el deudor tributario ejerza su derecho de defensa y pueda controvertir la obligación determinada por la Administración, es necesario que ésta la sustente en fundamentos de hecho y de derecho, señalando y fundamentando sus reparos, mientras que en el caso de los intereses moratorios, su cálculo responde a una mera operación matemática que debe efectuarse a partir de la obligación determinada en el valor, considerándose los pagos que ya se hayan efectuado. Sobre el particular, debe considerarse además la naturaleza legal y accesoria de los intereses moratorios y que la tasa del interés moratorio, esto es, el porcentaje a utilizar para el cálculo, al venir impuesta normativamente, no puede ser objeto de reparo por parte de la Administración¹⁶.

Al respecto, es pertinente precisar que según su fuente, los intereses pueden ser convencionales o legales, dependiendo de si la obligación de dar intereses surge de la voluntad de las partes o en virtud de la ley. A su vez, los intereses convencionales y legales pueden clasificarse en

¹⁴ Al respecto, véase: *Ibidem*, p. 148.

¹⁵ En el caso de una infracción, estará compuesta por la multa y los intereses.

¹⁶ Esto es en el caso del interés moratorio no es el deudor quien declara una tasa que puede ser objeto de reparo por parte de la Administración.



compensatorios y moratorios¹⁷. Conforme con el artículo 1242º del Código Civil, el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien y es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Al analizar dicha norma, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que el interés compensatorio tiene como propósito restablecer el equilibrio patrimonial, impidiendo el enriquecimiento indebido en favor de una parte e imponiendo, a quien aprovecha el dinero o cualquier otro bien, una retribución adecuada para su uso. Así, cumplen con la función económica de retribuir el uso de un capital ajeno. De otro lado, se ha precisado 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 obligación¹⁸.

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 cumplida¹⁹.

Por consiguiente, de lo expuesto se aprecia que el interés a que hacen referencia los artículos 33º y 181º del Código Tributario es uno de tipo legal y moratorio y es el citado artículo 33º el que determina cuándo se devenga y quién lo fija, devengándose de manera automática.

Se observa así que el concepto de "interés" concurre con otros de naturaleza principal (tributo o multa), cada uno de los cuales cumple con una finalidad distinta, puesto que aquél constituye una obligación accesoria, accidental y dependiente de la obligación principal²⁰. Así, conforme con LÓPEZ MARTÍNEZ, para obtener el *quantum* del interés debido, deben tenerse en cuenta tres parámetros: el factor tiempo, que nos acotará el periodo en que el acreedor se ha visto privado de una determinada cantidad pecuniaria que le era debida; el factor cantidad, que determinará el monto de la suma que ha disfrutado el deudor o que ha dejado de disfrutar el acreedor; y por último, el factor tipo, que pretende delimitar el costo que supone al acreedor el retraso en el capital debido²¹.

Lo expuesto, esto es, lo concerniente al carácter accesorio del interés moratorio, confirma que los requisitos establecidos por el artículo 77º del Código Tributario referidos a los motivos determinantes del reparo u observación y los fundamentos y disposiciones que amparen la resolución de determinación, están dirigidos a sustentar la obligación tributaria que es materia de determinación, siendo que la eventual falta de motivación del acto administrativo por su inobservancia, debe examinarse en atención a ello.

¹⁷ En este sentido, 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, p. 280.

¹⁸ Al respecto, véase: *Ibidem*, pp.315 y ss.

¹⁹ Al respecto, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria*, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.

²⁰ En este sentido, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

²¹ Al respecto, véase: *Ibidem*, pp. 148 y ss.



En efecto, determinada la obligación principal, el interés moratorio a cancelar, en tanto concepto accesorio, constituye un suma adicional que proviene de un mero cálculo matemático que ha sido regulado por ley (en cuanto a la forma de cálculo y a la tasa a aplicar) y en tal sentido, a fin de controvertir dicho monto, basta con que el deudor tributario cuente con determinados datos objetivos, estos son, el monto de la obligación tributaria determinada, los pagos efectuados, el plazo transcurrido y la tasa fijada por ley. Al respecto, es pertinente precisar que se considera que el requisito establecido por el numeral 5) del artículo 77º del Código Tributario, referido a consignar "La cuantía del tributo y sus intereses", se encuentra dirigido a que en el acto administrativo se disgregue el monto total que le corresponde abonar al contribuyente, de modo que se le permita diferenciar entre el monto del tributo acotado y el monto de los intereses, sin que ello haga necesario señalar la base legal mediante la que se fijó la tasa de interés.

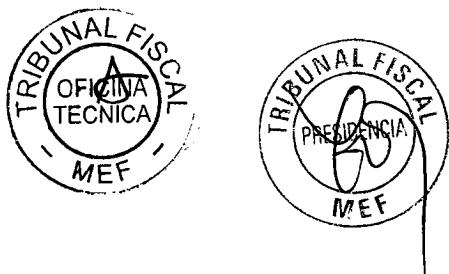
Por lo expuesto, se considera que el hecho de no consignar expresamente en el valor emitido la norma mediante la que se fijó la tasa de interés moratorio no implica una transgresión al deber de motivar ni es impedimento para que el deudor tributario ejerza su derecho de defensa puesto que, como se ha indicado anteriormente, motivar no implica consignar todas y cada una de las posibles normas que sirven de sustento al acto administrativo, menos aún si éstas se encuentran relacionadas con un concepto accesorio fijado normativamente. Por el contrario, éste debe consignar las normas referidas a la determinación efectuada por la Administración, puesto que es ello lo que sirve de base para su revisión por parte del administrado para su eventual impugnación.

Por otro lado, en el caso de las resoluciones de multa, el artículo 77º del citado código dispone que éstas contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 (deudor tributario) y 7 (los fundamentos y disposiciones que la amparen), así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Sobre el particular, procede hacer un razonamiento similar en el sentido que cuando dicha norma prevé que deben consignarse los fundamentos y disposiciones que amparen a la resolución de multa así como la referencia a la infracción, ello significa que conforme con la naturaleza de dicho valor, en tanto sanción, la Administración debe señalar la acción u omisión detectada, la norma que la tipifica como infracción y que prevé la sanción aplicable y su monto, elementos que son esenciales para ejercer el derecho de defensa.

En cambio, los intereses moratorios son también en este caso un monto de tipo accesorio cuya forma de cálculo y cuantía está determinada legalmente. Por consiguiente, establecido el monto de la sanción, los intereses moratorios son calculados a partir de los datos objetivos mencionados (en cuanto al factor tiempo, debe considerarse la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, la fecha en que la Administración la detectó²²). Asimismo, se considera que si bien en la resolución de multa debe señalarse el monto de la multa y sus intereses, ello se encuentra dirigido a que en el acto administrativo se disgregue el monto total que le corresponde abonar al contribuyente, de modo que se le permita diferenciar entre el monto de la multa y el monto de los intereses moratorios.

Ahora bien, en el caso de las órdenes de pago, el artículo 78º del Código Tributario prevé que en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación, por lo que igualmente se puede aplicar el mismo razonamiento respecto del cálculo del interés moratorio y la necesidad de consignar expresamente la norma mediante la que se fijó la tasa de interés. Al respecto, cabe

²² En este sentido, véase el artículo 181º del Código Tributario.



agregar que en el caso de las órdenes de pago, conforme con su naturaleza de acto de cobro, lo relevante en cuanto a la base legal y el deber de motivar, es señalar el numeral del artículo 78° en el que se sustenta, pues solo así podrá determinarse su validez, siendo importante señalar que en el caso de los gobiernos locales, solo pueden emitirse órdenes de pago en base a los numerales 1 y 3 del artículo 78° del Código Tributario²³.

Cabe precisar que lo señalado, esto es, que no es necesario consignar en los valores la base legal mediante la que se fija la tasa de interés moratorio, no es impedimento para que el deudor tributario alegue, entre otras cuestiones, la corrección de la liquidación de los intereses, la inexistencia de la norma, su vigencia o su falta de validez²⁴ o de eficacia, esto último, por no haber sido publicada conforme a ley, siendo que en dichos casos, el órgano encargado de resolver puede requerir información al respecto a la Administración Tributaria, quien será la encargada de probar, por ejemplo, que la norma existe y que es válida y eficaz, en tal sentido, si ésta no demuestra ello, no podrá hacer cobro del monto consignado en calidad de interés moratorio.

A lo expuesto cabe agregar que al ser el interés moratorio regulado por los artículos 33° y 181° del Código Tributario uno de tipo legal, como ya se ha indicado, normativamente se ha regulado el momento en el que empieza a devengarse y su forma de cálculo, siendo que la norma que fija la tasa de interés es de conocimiento y eficaz al haber sido publicada conforme a ley²⁵. En efecto, conforme con lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 2050-2002-AA/TC, la publicación de una norma es un requisito esencial de la eficacia de las leyes y de toda norma jurídica, de manera que, una norma no publicada, no puede considerarse obligatoria. Por consiguiente, se considera que publicada la norma que fija la tasa de interés conforme a ley, ésta es de obligatorio cumplimiento²⁶ y no puede alegarse su desconocimiento.

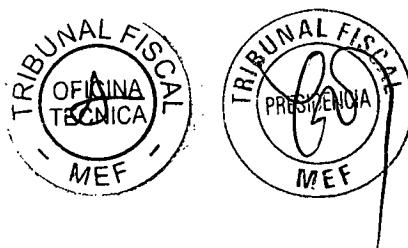
Por consiguiente, se concluye que en el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.

²³ En este sentido, véase el artículo 25° del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS.

²⁴ Por ejemplo, en el caso de las ordenanzas municipales, en la sentencia emitida en el Expediente N° 00053-2004-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha distinguido entre la validez y vigencia (eficacia frente a terceros) de dichas normas señalando que *"una ordenanza será válida cuando ha sido aprobada por el órgano competente y dentro del marco de sus competencias, esto es, respetando las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad, las cuales exigen el requisito de la ratificación; y por otro lado, estará vigente cuando adquiera legitimidad para ser exigida en su cumplimiento, esto es, mediante el requisito de publicidad derivado del artículo 51° de la Constitución"*. Al respecto, en aplicación del criterio del citado Tribunal, emitido en la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso, por lo que no está facultado a inaplicar una ordenanza municipal debidamente publicada. En tal sentido, su validez y la posibilidad de su inaplicación debe ser discutida en el ámbito constitucional.

²⁵ Por ejemplo, en el caso de la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT, publicada el 17 de febrero de 2010 en el diario oficial "El Peruano", se fijó en 1.2% mensual, la Tasa de Interés Moratorio (TIM) aplicable a las deudas tributarias en moneda nacional, y en 0.60% mensual, la TIM aplicable a las deudas tributarias en moneda extranjera, correspondientes a tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT. Dichas tasas rigen desde el 1 de marzo de 2010.

²⁶ Conforme con la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.



3.1.2 SUB PROPUESTA 1.2

DESCRIPCIÓN

En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio, siendo suficiente consignar la base legal que autoriza a la Administración a cobrarlo.

FUNDAMENTO

El artículo 77º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF prevé que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses²⁷.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Asimismo, dispone que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, siendo que las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180º y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial, deberán contener los aspectos que han sido revisados.

Por su parte, conforme con el artículo 78º del citado código, las órdenes de pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

En relación con la composición de la deuda tributaria, el artículo 28º del anotado código señala que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses, siendo que los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33º, 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181º y el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36º.

En cuanto a los intereses moratorios, el artículo 33º del referido código prevé que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados por el artículo 29º 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

²⁷ En relación con los intereses, cabe precisar que conforme con el artículo 41º del Código Tributario, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren, siendo que en el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo. En tal sentido, puede ocurrir que los valores girados por las municipalidades no consignen monto alguno por concepto de interés.



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.

Al respecto, agrega que la SUNAT²⁸ fijará la TIM respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo, siendo que 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 SUNAT²⁹.

En cuanto a su aplicación, refiere que 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 que resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30)³⁰.

Cabe indicar que según el artículo 181° del referido código, las multas impagadas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33°, siendo que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

En este marco normativo, debe determinarse si las resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa deben consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.

Con relación al interés, conforme con OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE, según su fuente, los intereses pueden ser convencionales o legales, dependiendo de si la obligación de dar intereses surge de la voluntad de las partes o en virtud de la ley. A su vez, los intereses convencionales y legales pueden clasificarse en compensatorios y moratorios³¹.

Por su parte, según el artículo 1242° del Código Civil, el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien y es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Al analizar dicha norma, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que el interés compensatorio tiene como propósito restablecer el equilibrio patrimonial, impidiendo el enriquecimiento indebido en favor de una parte e imponiendo, a quien aprovecha el dinero o cualquier otro bien, una retribución adecuada para su uso. Así, cumplen con la función económica de retribuir el uso de un capital ajeno. De otro lado, 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 obligación³².

Cabe señalar que el concepto de "interés" concurre con otros de naturaleza principal (tributo o multa), cada uno de los cuales cumple con una finalidad distinta, puesto que aquél constituye una

²⁸ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

²⁹ Asimismo, prevé que 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.

³⁰ En relación con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, véase el artículo 34° del Código Tributario.

³¹ En este sentido, 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, p. 280.

³² Al respecto, véase: *Ibidem*. pp. 315 y ss.



obligación accesoria, accidental y dependiente de la obligación principal³³. Así, conforme con LÓPEZ MARTÍNEZ, para obtener el *quantum* del interés debido, deben tenerse en cuenta tres parámetros: el factor tiempo, que nos acotará el periodo en que el acreedor se ha visto privado de una determinada cantidad pecuniaria que le era debida; el factor cantidad, que determinará el monto de la suma que ha disfrutado el deudor o que ha dejado de disfrutar el acreedor; y por último, el factor tipo, que pretende delimitar el costo que supone al acreedor el retraso en el capital debido³⁴.

Ahora bien, como ya se ha indicado, el artículo 28º del Código Tributario prevé que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria, la que está constituida por el tributo, las multas y los intereses, siendo que los intereses comprenden, entre otros conceptos, al interés moratorio.

En tal sentido, si bien el interés moratorio, por su naturaleza, es un concepto accesorio y dependiente de la obligación principal³⁵, forma parte de la deuda tributaria determinada por la Administración y estando a lo previsto en el anotado artículo 77º del Código Tributario que, entre otros requisitos de la resolución de determinación, establece la obligación de consignar los fundamentos y disposiciones que la amparen (numeral 7)³⁶, resulta necesario motivar dicho monto.

Sobre el deber de motivar, el artículo 103º del Código Tributario establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Por su parte, el artículo 3º de la Ley del Procedimiento Administrativo General³⁷ prevé entre los requisitos de validez del acto administrativo a la motivación, señalando que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico³⁸.

Según el Tribunal Constitucional, la motivación constituye una garantía constitucional del administrado que busca evitar la arbitrariedad de la Administración al emitir actos administrativos. Al respecto, agrega que es en ese sentido que la Ley N° 27444 reconoce que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho³⁹.

Al respecto, el artículo 6.1 de la citada Ley N° 27444, establece que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado. En suma, como señala MORÓN URBINA, la motivación es “*la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de base o determinan una resolución de la Administración*”.

³³ En este sentido, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

³⁴ Al respecto, véase: *Ibidem*, pp. 148 y ss.

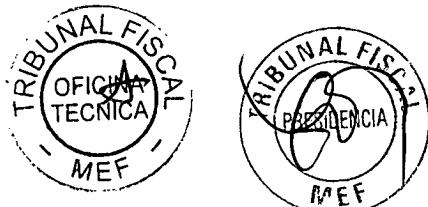
³⁵ En este sentido, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Régimen Jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria*, Civitas, 1994, Madrid, pp. 20 y ss.

³⁶ Requisitos que también son exigibles en caso de órdenes de pago y resoluciones de multa.

³⁷ Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

³⁸ Así, por ejemplo, se ha afirmado que la motivación es “*la expresión concreta de la causa o motivo del mismo, es decir, la manifestación de las razones de hecho y de derecho que lo fundamentan*”. En este sentido, véase: PÉREZ BENECH, Viviana, “Motivación del acto administrativo: análisis de criterios jurisprudenciales y admisibilidad de su omisión alegando la reserva de las actuaciones” en: *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, Universidad de Montevideo, 2009, Montevideo, pp. 37 y ss.

³⁹ Véase la sentencia emitida en el Expediente N° 4123-2011-AA/TC.



Sobre el particular, explica que la motivación cumple distintas funciones, tales como la de propiciar que las autoridades se pronuncien con seriedad y rigor en la formación de la voluntad de la Administración y aseguren su adecuación al ordenamiento jurídico. Asimismo, señala que cumple una función de información puesto que representa la exteriorización de las razones en cuya virtud se produce un acto administrativo, lo que facilita su posterior revisión mediante los recursos de impugnación⁴⁰.

En cuanto al contenido del deber de motivación, el citado autor explica que ésta comprende la fundamentación de los aspectos jurídicos como la de los hechos, siendo que en el primer caso, ello "implica la cita expresa de la fuente normativa pertinente, la síntesis de la interpretación jurídica que se le da al precepto y la expresión del sentido y manera en que se estima que el precepto aplica al caso sometido a conocimiento"⁴¹.

Es destacable lo señalado por el Tribunal Constitucional en relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, puesto que ha indicado que no existe motivación o hay motivación aparente cuando esta "no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico", lo que constituye una violación del deber de motivar. Asimismo, al explicar cuándo hay motivación suficiente, señala que ello "Se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo"⁴².

En tal sentido, como ha interpretado el Tribunal Constitucional, habrá una motivación aparente cuando no se da cuenta de las razones mínimas que sustentan al acto administrativo, esto es, existe un mínimo exigible referido a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada.

Como se ha mencionado, existe una relación existente entre el deber de motivación y el derecho de defensa del administrado puesto que solo ante un acto debidamente motivado podrían conocerse los hechos y normas que han servido de base a la Administración para la toma de su decisión a efectos de poder impugnarla. En tal sentido, como señala MORÓN URBINA, "la motivación debe otorgar seguridad jurídica al administrado, y, permitir al revisor, llegado el caso, apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento"⁴³. En consecuencia, solo ante un acto debidamente motivado, en el que se fundamenten jurídicamente los componentes de la deuda tributaria (lo que incluye al interés moratorio), podría ejercerse plenamente el derecho de defensa, al conocerse los hechos y normas que han servido de base a la Administración para su emisión, a efecto de poder impugnarla.

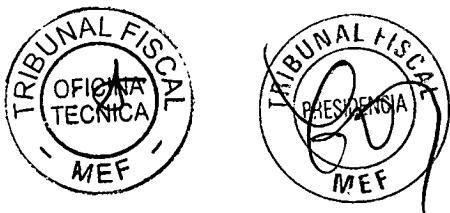
Ante lo expuesto debe reiterarse que al establecer el numeral 7) del artículo 77º del Código Tributario el deber de consignar los fundamentos y disposiciones que amparen la emisión del valor,

⁴⁰ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, pp. 146 y ss.

⁴¹ En este sentido, véase, *Ibidem*, p. 148.

⁴² Al respecto, véase la sentencia emitida en el Expediente N° 00728-2008-PHCTC

⁴³ Al respecto, véase: *Ibidem*, p. 148.



se entiende referido a todos los conceptos que se han consignado en éste, lo que incluye al interés moratorio, no obstante, al tratarse de un elemento accesorio de la obligación principal, se considera que su motivación tiene un alcance diferente.

En efecto, motivar no implica que en el acto administrativo deban consignarse todas y cada una de las posibles normas que le sirven de sustento sino que debe hacerse referencia a una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y a las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los hechos mencionados, justifican el acto adoptado, lo que significa invocar los hechos y normas pertinentes para que sea posible conocer la razón por la que se emite el acto administrativo y así poder ejercer el derecho de defensa. Conforme con lo explicado por el Tribunal Constitucional, existe un mínimo de motivación exigible que atiende a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada.

Sobre el particular, en el caso del interés analizado, lo relevante es que dado el paso del tiempo, la obligación impaga ha generado un interés moratorio y que la Administración está habilitada a su cobro, siendo que las normas que la facultan para ello son los artículos 33º y 181º del Código Tributario. En tal sentido, de consignarse en el valor girado un monto por concepto de interés moratorio, se considerará satisfecho el deber de motivación si se consignan dichas normas, conforme corresponda, no siendo necesario precisar la norma mediante la que se fijó la tasa de interés.

Al respecto, si bien el citado código ha delegado a la Administración Tributaria la aprobación de la tasa a ser aplicada dentro de unos límites establecidos, lo que debe efectuarse a través de determinados instrumentos legales, esto es, resolución de superintendencia u ordenanza municipal, tratándose de la SUNAT o de los gobiernos locales, respectivamente, no resulta necesario que éstas se encuentren expresamente consignadas en el valor, puesto que, como se ha indicado, motivar no implica que en el acto administrativo deban consignarse todas y cada una de las posibles normas que le sirven de sustento.

Cabe precisar que lo señalado no es impedimento para que el deudor tributario controveja el monto consignado en el valor por concepto de interés moratorio alegando, entre otras cuestiones, la corrección de la liquidación de los intereses, la inexistencia de la norma que fija la tasa de interés, su vigencia o su falta de validez⁴⁴ o de eficacia, esto último, por no haber sido publicada conforme a ley, siendo que en dichos casos, el órgano encargado de resolver puede requerir información al respecto a la Administración Tributaria, quien será la encargada de probar, por ejemplo, que la norma existe y que es válida y eficaz, en tal sentido, si ésta no demuestra ello, no podrá hacer cobro del monto consignado en calidad de interés moratorio.

⁴⁴ Por ejemplo, en el caso de las ordenanzas municipales, en la sentencia emitida en el Expediente N° 00053-2004-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha distinguido entre la validez y vigencia (eficacia frente a terceros) de dichas normas señalando que “una ordenanza será válida cuando ha sido aprobada por el órgano competente y dentro del marco de sus competencias, esto es, respetando las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad, las cuales exigen el requisito de la ratificación; y por otro lado, estará vigente cuando adquiera legitimidad para ser exigida en su cumplimiento, esto es, mediante el requisito de publicidad derivado del artículo 51º de la Constitución”. Al respecto, en aplicación del criterio del citado Tribunal, emitido en la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso, por lo que no está facultado a inaplicar una ordenanza municipal debidamente publicada. En tal sentido, su validez y la posibilidad de su inaplicación debe ser discutida en el ámbito constitucional.



Estando a lo expuesto, cualquiera sea la entidad emisora de los actos administrativos antes mencionados, si bien no será necesario consignar la base legal mediante la que se fijó la tasa de interés, sí será necesario indicar la que faculta a la Administración a aplicarlos, esto es, los artículos 33º o 181º del Código Tributario, según corresponda. De no ser así, se considera que conforme con el artículo 109º del citado código, dichos valores son anulables por haber sido dictados sin observar lo previsto por el citado artículo 77º y en tal sentido, de no procederse a su convalidación, el valor será declarado nulo.

Por tanto, se concluye que en el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio, siendo suficiente consignar la base legal que autoriza a la Administración a cobrarlo.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.

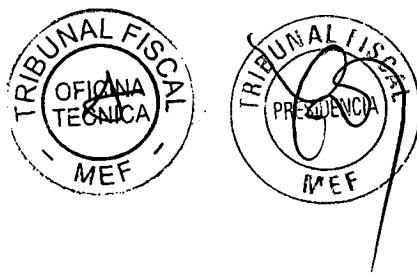
FUNDAMENTO

El artículo 77º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF prevé que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses⁴⁵.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Asimismo, dispone que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, siendo que las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180º y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial, deberán contener los aspectos que han sido revisados.

⁴⁵ En relación con los intereses, cabe precisar que conforme con el artículo 41º del Código Tributario, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren, siendo que en el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo. En tal sentido, puede ocurrir que los valores girados por las municipalidades no consignen monto alguno por concepto de interés.



Por su parte, conforme con el artículo 78º del citado código, las órdenes de pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

En relación con la composición de la deuda tributaria, el artículo 28º del anotado código señala que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses, siendo que los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33º, 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181º y el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36º.

En cuanto a los intereses moratorios, el artículo 33º del referido código prevé que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados por el artículo 29º 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.

Al respecto, agrega que la SUNAT⁴⁶ fijará la TIM respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo, siendo que 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 SUNAT⁴⁷.

En cuanto a su aplicación, refiere que 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 que resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30)⁴⁸.

Cabe indicar que según el artículo 181º del referido código, las multas impagadas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33º, siendo que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

En este marco normativo, debe determinarse si es necesario consignar la base legal mediante la que se fijó la tasa de interés en las resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa.

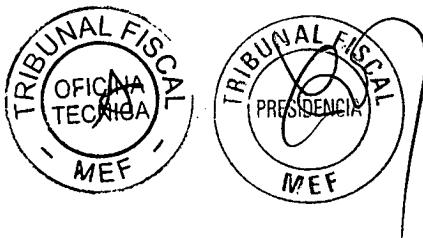
Con relación al interés, conforme con OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE, según su fuente, los intereses pueden ser convencionales o legales, dependiendo de si la obligación de dar intereses surge de la voluntad de las partes o en virtud de la ley. A su vez, los intereses convencionales y legales pueden clasificarse en compensatorios y moratorios⁴⁹.

⁴⁶ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

⁴⁷ Asimismo, prevé que 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.

⁴⁸ En relación con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, véase el artículo 34º del Código Tributario.

⁴⁹ En este sentido, 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, p. 280.



Por su parte, según el artículo 1242º del Código Civil, el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien y es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Al analizar dicha norma, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que el interés compensatorio tiene como propósito restablecer el equilibrio patrimonial, impidiendo el enriquecimiento indebido en favor de una parte e imponiendo, a quien aprovecha el dinero o cualquier otro bien, una retribución adecuada para su uso. Así, cumplen con la función económica de retribuir el uso de un capital ajeno. De otro lado, 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 obligación⁵⁰.

Ahora bien, como ya se ha indicado, el artículo 28º del Código Tributario prevé que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria, la que está constituida por el tributo, las multas y los intereses, siendo que los intereses comprenden, entre otros conceptos, al interés moratorio.

Al respecto, si bien el interés moratorio, por su naturaleza, es un concepto de tipo accesorio accidental y dependiente de la obligación principal⁵¹, como se analizará, a efecto de que el administrado pueda ejercer plenamente su derecho de defensa, se considera necesario que se consigne la base legal mediante la que se fijó la tasa de interés, estando ello relacionado con el deber de motivar. En efecto, el anotado artículo 77º del Código Tributario, entre otros requisitos de la resolución de determinación, establece la obligación de consignar los fundamentos y disposiciones que la amparen (numeral 7), siendo que ello está relacionado con la motivación del acto administrativo.

Sobre el particular, el artículo 103º del Código Tributario establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Por su parte, el artículo 3º de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁵² prevé entre los requisitos de validez del acto administrativo a la motivación, señalando que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico⁵³.

Según el Tribunal Constitucional, la motivación constituye una garantía constitucional del administrado que busca evitar la arbitrariedad de la Administración al emitir actos administrativos. A ello agrega que es en ese sentido que la Ley N° 27444 reconoce que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho⁵⁴.

⁵⁰ Al respecto, véase: *Ibidem*, pp. 315 y ss.

⁵¹ En este sentido, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria*, Civitas, 1994, Madrid, pp. 20 y ss.

⁵² Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

⁵³ Así, por ejemplo, se ha afirmado que la motivación es “la expresión concreta de la causa o motivo del mismo, es decir, la manifestación de las razones de hecho y de derecho que lo fundamentan”. En este sentido, véase: PÉREZ BENECH, Viviana, “Motivación del acto administrativo: análisis de criterios jurisprudenciales y admisibilidad de su omisión alegando la reserva de las actuaciones” en: *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, Universidad de Montevideo, 2009, Montevideo, pp. 37 y ss.

⁵⁴ Véase la sentencia emitida en el Expediente N° 4123-2011-AA/TC.



Al respecto, el artículo 6.1 de la citada Ley N° 27444, establece que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado. En suma, como señala MORÓN URBINA, la motivación es “*la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de base o determinan una resolución de la Administración*”. Sobre el particular, explica que la motivación cumple distintas funciones, tales como la de propiciar que las autoridades se pronuncien con seriedad y rigor en la formación de la voluntad de la Administración y aseguren su adecuación al ordenamiento jurídico. Asimismo, señala que cumple una función de información puesto que representa la exteriorización de las razones en cuya virtud se produce un acto administrativo, lo que facilita su posterior revisión mediante los recursos de impugnación⁵⁵.

En cuanto al contenido del deber de motivación, el citado autor explica que ésta comprende la fundamentación de los aspectos jurídicos como la de los hechos, siendo que en el primer caso, ello “*implica la cita expresa de la fuente normativa pertinente, la síntesis de la interpretación jurídica que se le da al precepto y la expresión del sentido y manera en que se estima que el precepto aplica al caso sometido a conocimiento*”⁵⁶.

Por lo expuesto, se advierte la cercana relación existente entre el deber de motivación y el derecho de defensa del administrado puesto que solo ante un acto debidamente motivado, en el que se fundamenten jurídicamente los componentes de la deuda tributaria (lo que incluye al interés moratorio), podría ejercerse plenamente tal derecho, al conocerse los hechos y normas que han servicio de base a la Administración para su emisión, a efecto de poder impugnarla. En efecto, sólo así se podrá contar con los elementos necesarios para establecer si el valor se ajusta a derecho, debiéndose considerar que todos los conceptos consignados en éste serán susceptibles de cobranza y no solo los referidos a la determinación de la obligación principal. En tal sentido, como señala el citado autor, “*la motivación debe otorgar seguridad jurídica al administrado, y, permitir al revisor, llegado el caso, apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento*”⁵⁷.

A lo expuesto debe añadirse que al establecer el numeral 7) del artículo 77º del Código Tributario el deber de consignar en la resolución de determinación los fundamentos y disposiciones que amparen su emisión, se entiende que está referido a los conceptos previamente mencionados por la misma norma, lo que incluye a las normas que fijan la tasa de interés moratorio, dado que dicho numeral no ha hecho diferencia alguna entre las disposiciones normativas que sustentan a la determinación de la obligación tributaria o a la multa o a la orden de pago y las que sustentan el monto de dichos intereses.

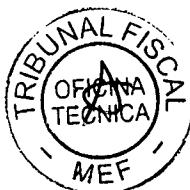
Al respecto, debe considerarse que el citado código prevé el monto a ser cobrado por concepto de interés moratorio entre los requisitos a ser consignados en los valores que gira la Administración Tributaria y si bien dicho monto es un accesorio de la obligación principal que se deriva de un cálculo matemático⁵⁸ cuya forma ha sido establecida normativamente, el anotado código ha

⁵⁵ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, pp. 146 y ss.

⁵⁶ En este sentido, véase, *Ibidem*, p. 148.

⁵⁷ Al respecto, véase: *Ibidem*, p. 148.

⁵⁸ Como explica el citado autor, para obtener el *quantum* del interés debido, deben tenerse en cuenta tres parámetros: el factor tiempo, que nos acotará el periodo en que el acreedor se ha visto privado de una determinada cantidad pecuniaria que le era debida; el factor cantidad, que determinará el monto de la suma que ha disfrutado el deudor o que ha dejado de disfrutar el acreedor; y por último, el factor tipo, que pretende delimitar el costo que supone al acreedor el retraso en el capital debido. En este sentido, véase: *Ibidem*. pp. 148 y ss.



delegado a la Administración Tributaria la aprobación de la tasa a ser aplicada dentro de unos límites establecidos, lo que debe efectuarse a través de determinados instrumentos legales, esto es, resolución de superintendencia u ordenanza municipal, tratándose de la SUNAT o de los gobiernos locales, respectivamente.

Asimismo, si bien el cálculo de los intereses proviene de una operación matemática, en torno a éstos pueden suscitarse diversos problemas que no están referidos a su cálculo, como por ejemplo: 1. La inexistencia de una norma que fije la tasa de interés⁵⁹, 2. La tasa se fijó a través de un instrumento legal que no es el idóneo⁶⁰, 3. La invalidez o ineficacia de la norma mediante la que se fija la tasa de interés⁶¹.

Como se aprecia, los problemas que pueden suscitarse en relación con los intereses moratorios no se reducen a su correcto cálculo y en ese sentido, a fin que el deudor tributario pueda ejercer de forma debida su derecho de defensa a través de los medios que le franquea la ley⁶², es necesario que conozca cuál es la norma que ha servido de base para calcular dicho monto⁶³.

Por consiguiente, cualquiera sea la entidad emisora de los actos administrativos analizados, de no consignarse en ellos la base legal mediante la que se fijó la tasa de interés moratorio, se considera que conforme con el artículo 109° del citado código, son anulables por haber sido dictados sin observar lo previsto por el citado artículo 77° y en tal sentido, de no procederse a su convalidación, el valor será declarado nulo.

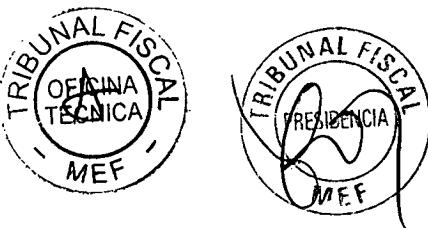
⁵⁹ Por ejemplo, en el caso de valores emitidos por una municipalidad, podría ocurrir que ésta nunca haya emitido norma alguna al respecto.

⁶⁰ Esto es, en el caso de la SUNAT, si no se aprueba mediante Resolución de Superintendencia. De otro lado, en el caso de valores emitidos por una municipalidad, podría ocurrir que en lugar de fijarse la tasa mediante ordenanza municipal, sea fijada mediante un edicto, norma que no es la idónea conforme con el Código Tributario.

⁶¹ Así por ejemplo, podría ocurrir que la norma emitida no haya sido debidamente publicada por lo que no es eficaz. De otro lado, debe considerarse que en el caso de las ordenanzas municipales, en la sentencia emitida en el Expediente N° 00053-2004-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha distinguido entre la validez y vigencia (eficacia frente a terceros) de dichas normas señalando que "*una ordenanza será válida cuando ha sido aprobada por el órgano competente y dentro del marco de sus competencias, esto es, respetando las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad, las cuales exigen el requisito de la ratificación; y por otro lado, estará vigente cuando adquiera legitimidad para ser exigida en su cumplimiento, esto es, mediante el requisito de publicidad derivado del artículo 51° de la Constitución*". Al respecto, en aplicación del criterio del citado Tribunal, emitido en la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso, por lo que no está facultado a inaplicar una ordenanza municipal debidamente publicada. En tal sentido, su validez y la posibilidad de su inaplicación debe ser discutida en el ámbito constitucional.

⁶² Impugnando el valor por la vía administrativa o acudiendo a la vía constitucional en caso que se considere que la norma debe ser inaplicada o declarada inconstitucional.

⁶³ A lo expuesto cabe añadir que en el caso particular de los valores girados por los gobiernos locales, consignar la base legal mediante la que se fija la tasa de interés adquiere especial relevancia dada la cantidad de municipalidades distritales y provinciales existentes en el país y las distintas formas de publicar las ordenanzas municipales para que sean eficaces, siendo que conforme con el artículo 44° de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, no todas las municipalidades están obligadas a publicar sus ordenanzas en el diario oficial "El Peruano". En tal sentido, no existe una sola norma que fije la tasa de interés a ser aplicada por todas sino que cada una de ellas puede establecer la que utilizará, debiéndose considerar que no todas las formas de publicación de dichas normas tienen alcance general y nacional.



Por tanto, se concluye que en el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.

IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

SUB PROPUESTA 1.1

En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.

SUB PROPUESTA 1.2

En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio, siendo suficiente consignar la base legal que autoriza a la Administración a cobrarlo.

PROPUESTA 2

En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF

Norma X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

"Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte....".

Artículo 28º.- Componentes de la deuda tributaria

"La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

Los intereses comprenden:

1. *El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33;*
2. *El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181; y (...)".*

Artículo 33º.- Intereses Moratorios

"El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29º 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 (...)".

Artículo 76º.- Resolución de Determinación

"La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. (...)".

Artículo 77º.- Requisitos de las resoluciones de determinación y de multa

"La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. *El deudor tributario.*
2. *El tributo y el período al que corresponda.*
3. *La base imponible.*
4. *La tasa.*



5. La cuantía del tributo y sus intereses.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.

La Administración Tributaria podrá emitir en un sólo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período”.

Artículo 78º.- Orden de Pago

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

Artículo 103º.- Actos de la Administración Tributaria

“Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos”.

Artículo 109º.- Nulidad y anulabilidad de los actos

“Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

(...)

2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;

(...)

Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:

a) Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77; y,

(...)

Los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto”.

Artículo 181º.- Actualización de las Multas

1. Interés aplicable

Las multas impagadas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el Artículo 33º.



2. Oportunidad

El interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción”.

LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL, LEY N° 27444

Artículo 3º.- Requisitos de validez de los actos administrativos

“Son requisitos de validez de los actos administrativos: (...)

4. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico....”.

Artículo 6º.- Motivación del acto administrativo

“6.1 La motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado (...).

6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto (...)"

Artículo 14º.- Conservación del acto

“14.1 Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora.

14.2 Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentales, los siguientes:

14.2.1 El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación.

14.2.2 El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial (...)".



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 05698-7-2016 (16 de junio de 2016).

“Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 03-02-03-0004645072 a 03-02-03-0004645167 (fojas 2 a 33), se aprecia que no consignan la ordenanza municipal que sustenta el cobro de los intereses moratorios calculados en dichos valores.

Que en tal sentido, al no consignarse la base legal que sustenta el cobro de los intereses moratorios, las citadas resoluciones de determinación no han cumplido con señalar la misma, incumpliendo de este modo lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 77º del Código Tributario”.

RTF N° 05499-7-2016 (10 de junio de 2016).

“Que de la revisión de la Resolución de Multa N° 1166-14- SATT/GF (foja 1), emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, esto es, por no presentar la declaración jurada del Impuesto al Patrimonio Vehicular del año 2014 respecto del vehículo con Placa de Rodaje N° T1V-203, se aprecia que no consigna la ordenanza municipal que sustenta el cobro de los intereses moratorios calculados en dicho valor.

Que en tal sentido, al no consignarse la base legal que sustenta el cobro de los intereses moratorios, la citada resolución de multa no ha cumplido con señalar la misma, incumpliendo de este modo lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 77º del Código Tributario”.

RTF N° 04704-7-2016 (18 de mayo de 2016).

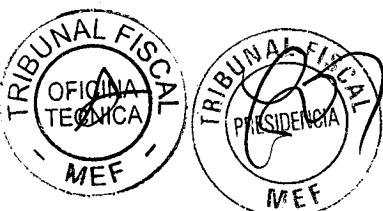
“Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 405-2013-MPC-GGATR-GF (foja 15), girada por el Impuesto Predial del año 2013 y la Resolución de Multa Tributaria N° 102-2013-MPC-GGATR-GF (foja 13), emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se aprecia que no consignan la ordenanza municipal que sustenta el cobro de los intereses moratorios calculados en dichos valores⁶⁴⁻⁶⁵.

Que en tal sentido, al no consignarse la base legal que sustenta el cobro de los intereses moratorios⁶⁶, los citados valores no han cumplido con señalar la misma, incumpliendo de este modo lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 77º del Código Tributario”.

⁶⁴ Si bien se advierte que la resolución de determinación materia de autos consigna la Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 17 de febrero de 2010, a efecto de fijar la tasa de interés moratorio, conforme se ha expuesto correspondía que la Administración emitiera una Ordenanza Municipal, de acuerdo lo establecido en el segundo párrafo del artículo 33º del Código Tributario.

⁶⁵ Si bien los valores hacen referencia a la Ordenanza Municipal N° 017-2005-MPC (foja 192), mediante dicha norma se modificó la Ordenanza N° 015-99-MPC que aprobó los gastos administrativos y costas y gastos procesales.

⁶⁶ Si bien dichos valores hacen referencia al Informe Técnico N° 330-2013-MPC-GGATR-GF (fojas 1 a 12), en el tampoco se ha consignado dicha información.



RTF N° 04414-7-2016 (11 de mayo de 2016).

"Que de la revisión de la Orden de Pago N° 0101-0000502273-2011, girada por el Impuesto Predial del tercer trimestre del año 2011 (foja 11), se advierte que no consigna la ordenanza municipal que sustenta el cobro de los intereses moratorios calculados en dicho valor⁶⁷⁻⁶⁸.

Que en tal sentido, el citado valor no ha cumplido con lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 77º del Código Tributario, por lo que al amparo de lo dispuesto en el artículo 109º del Código Tributario procede declarar la nulidad del citado valor".

RTF N° 01143-7-2016 (5 de febrero de 2016).

"Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 00001-2014-MPC-GGATR-GR y 00002-2014-MPC-GGATR-GR, giradas por Impuesto de Alcabala, generadas por la transferencia de los predios ubicados en Av. Mora, Contralm. N° 472 A.H. Puerto Nuevo (Almacén 1) – Callao y Av. Nestor Gambeta N° 983 Urb. Industrial La Chalaca (Almacén 3) – Callao (fojas 66 y 67), se aprecia que no consignan la ordenanza municipal que sustenta el cobro de los intereses moratorios calculados en dichos valores⁶⁹.

Que en tal sentido, al no consignarse la base legal que sustenta el cobro de los intereses moratorios, las citadas resoluciones de determinación no han cumplido con señalar la misma, incumpliendo de este modo lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 77º del Código Tributario".

RTF N° 03719-3-2008 (25 de marzo de 2008).

"Que la Orden de Pago N° 023-001-0671411 (foja 5), ha sido emitida al amparo del numeral 2 del artículo 78º del Código Tributario, por la omisión al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero de 2005, en base a la declaración jurada presentada el 11 de febrero de 2005 mediante Formulario PDT 621 N° 47468231.

Que obra en autos la declaración jurada correspondiente al impuesto y periodo materia de análisis, en la cual se advierte que la recurrente consignó como ingreso neto la suma de S/. 352 545,00 (Casillero 301) y un impuesto resultante de S/. 7 051,00, sin abonar importe alguno.

Que al no configurarse los supuestos de excepción a que alude el artículo 119º del citado código, la recurrente debió pagar previamente la totalidad de la deuda impugnada para que se admitiera a trámite la reclamación interpuesta, lo que no hizo pese a que la Administración le notificó el Requerimiento N° 0260550008130 con fecha 14 de mayo de 2005 (foja 16), por lo que la inadmisibilidad declarada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

⁶⁷ Conforme con el segundo párrafo del artículo 33º del citado código, la SUNAT fijará la Tasa de Interés Moratorio (TIM) respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo, siendo que 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.

⁶⁸ Si bien el referido valor se remite a la Ordenanza Municipal N° 037-2010-MPT (foja 52), téngase en cuenta que mediante dicha norma la Municipalidad Provincial de Trujillo prorrogó la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto Predial e Impuesto al Patrimonio Vehicular del año 2011 hasta el 31 de marzo de 2011.

⁶⁹ Si bien se advierte que dichos valores consignan la Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 17 de febrero de 2010, a efecto de fijar la tasa de interés moratorio, conforme se ha expuesto correspondía que la Administración emitiera una Ordenanza Municipal, de acuerdo lo establecido en el segundo párrafo del artículo 33º del Código Tributario.



Que sin perjuicio de lo señalado, en relación al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero de 2005, debe indicarse que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 34° del Código Tributario, al haber vencido el plazo para determinar la obligación principal, esto es, del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, sólo procede el cobro de los intereses devengados por los pagos a cuenta dejados de cancelar, situación que la Administración deberá tener en consideración.

Que finalmente debe indicarse, que la Administración ha determinado los intereses consignados en el valor impugnado, siguiendo el procedimiento establecido para la aplicación de los mismos conforme al artículo 33° del Código Tributario, siendo además que en dicho valor se ha consignado el precitado artículo como base legal, por lo que carece de sustento lo expresado por la recurrente, no siendo aplicables al presente caso las normas del Código Civil".

RTF N° 07362-3-2004 (27 de setiembre de 2004).

"Que el artículo 33° del Código Tributario, establece que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en su artículo 29°, devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), agregando que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, fijará dicha tasa respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo;

Que según se observa de las copias de los valores impugnados, éstas señalan la base legal antes indicada a efecto de determinar la tasa de interés moratorio aplicable a la deuda imputada, no siendo necesario detallar el procedimiento seguido para el cálculo de dichos intereses, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo".

RTF N° 06858-1-2003 (25 de noviembre de 2003).

"Que del extracto de presentaciones y pagos que obra a fojas 32 se aprecia que la recurrente declaró la cantidad de S/. 125,926 por concepto de Impuesto General a las Ventas- Cuenta Propia correspondiente a diciembre de 2002, sin haber efectuado pago alguno;

Que la orden de pago fue emitida al amparo del numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, sobre la base de datos consignados en la declaración jurada N° 2083164 Formulario N° 621 presentada por la recurrente, no estando acreditado en autos que se haya presentado declaración rectificatoria por el referido período;

Que en el presente caso no se advierte que medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, por lo que es requisito de admisibilidad el pago previo de la deuda tributaria actualizada, lo que no ha sido cumplido por la recurrente a pesar de haber sido notificada para ello mediante Requerimiento N° 015550002491;

Que de lo expuesto se tiene que la resolución apelada ha sido emitida conforme a ley, por lo que debe mantenerse la misma,

Que atendiendo a que el asunto materia de controversia se encuentra referido a la admisibilidad del recurso de reclamación, no procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el cálculo de los intereses moratorios ni sobre los argumentos de fondo planteados por la recurrente, debiéndose indicar que de la verificación del valor impugnado éste cumple con los requisitos de los artículos 77° y 78° del Código Tributario".

