



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

EXPEDIENTE Nº : 1802-2016  
INTERESADO : ANA LUZ CASTILLO ARRASCUE  
ASUNTO : Impuesto Predial  
PROCEDENCIA : Trujillo  
FECHA : Lima, 21 de julio de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por **ANA LUZ CASTILLO ARRASCUE**, contra la Resolución de Gerencia de Recaudación y Control de Deuda Nº 6928-2015-GR/SATT de 31 de diciembre de 2015, emitida por el Servicio de Administración Tributaria de Trujillo – SATT de la Municipalidad Provincial de Trujillo, que declaró improcedente la reclamación contra la Carta DRC/GO/SATT Nº 175597-2013, en la que consigna la fecha de vencimiento del pago de la obligación tributaria de setiembre de 2013 y el total adeudado por los ejercicios 2009 a 2012, e inadmisile la reclamación presentada respecto de la Orden de Pago Nº 0101-0000036137-2011, girada por el Impuesto Predial de los periodos 1 y 2 de 2011.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente ha denominado reconsideración a su recurso (foja 21), sin embargo se verifica que el mismo corresponde a una apelación, por lo que en aplicación del artículo 221º del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2017-JUS, según el cual el error en la calificación del recurso por parte del administrado no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, procede calificarlo como tal y emitir pronunciamiento al respecto.

Que la recurrente sostiene que realizó los descargos de las propiedades inscritas a su nombre, las que fueron transferidas a Daniel Castillo Arrascue y Doña Violeta Arrascue Vargas en el año 2004, sin embargo, la Administración realiza un doble cobro de impuestos por el mismo predio, lo que resulta arbitrario y vulnera sus derechos. Asimismo, señala que para resolver conforme a derecho, es imprescindible revisar su reclamación signada con Expediente Nº 44672-15 que contiene hechos de ineludible actuación y se encuentran vinculados a la acumulación de todos los expedientes que se gestan sobre la deuda con la Administración.

Que la Administración señala que declaró inadmisile la reclamación formulada contra la orden de pago materia de acotación, al no haberse cumplido con acreditar el pago previo de la deuda contenida en la orden de pago reclamada, toda vez que no existían circunstancias que acreditaran la improcedencia de la cobranza, y debido a que la recurrente no acreditó el pago previo de la deuda impugnada, más aún si la determinación se sustenta en una declaración jurada mecanizada que fue correctamente notificada y no impugnada. Asimismo, refiere que declaró improcedente la reclamación formulada contra la Carta DRC/GO/SATT Nº 175597-2013, toda vez que dicho acto no califica como un acto reclamable.

## Orden de Pago Nº 0101-0000036137-2011

Que de acuerdo con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 136º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, a efecto de interponer recurso de reclamación contra una orden de pago, es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria reclamada, actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, excepto en el caso establecido por el numeral 3 del inciso a) del artículo 119º del citado código, el cual establece que excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 06387-5-2017

Que por su parte, el artículo 140° del referido cuerpo legal, dispone que la Administración notificará al reclamante para que dentro del plazo de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, agregando que vencido dicho plazo sin la subsanación correspondiente, este se declarará inadmisibile.

Que de otro lado el numeral 25.2 del artículo 25° del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, dispone que la Administración Tributaria de los gobiernos locales únicamente emitirá órdenes de pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del artículo 78° del Código Tributario.

Que por su parte, el artículo 78° del Código Tributario, establece que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de girarse previamente la resolución de determinación y, puede ser emitida, entre otros supuestos, por tributos autoliquidados por el deudor tributario (numeral 1), y por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones, o documentos de pago (numeral 3).

Que el citado artículo 78° también señala que las órdenes de pago que se emitan en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Que el artículo 77° del anotado código señala que la resolución de determinación será formulada por escrito y contendrá la siguiente información: 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 y 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.

Que según el inciso a) del artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, en el caso de Impuesto Predial los contribuyentes están obligados a presentar declaración jurada, anualmente, el último día hábil del mes de febrero, salvo que el Municipio establezca una prórroga, asimismo, el último párrafo del mismo artículo precisa que la actualización de los valores de predios por las Municipalidades, sustituye la obligación contemplada por el inciso a) de dicho artículo, y se entenderá como válida en caso que el contribuyente no la objete dentro del plazo establecido para el pago al contado del impuesto.

Que mediante Ordenanza Municipal N° 037-2010-MPT se prorrogó el plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto Predial e Impuesto al Patrimonio Vehicular del ejercicio 2011, hasta el 31 de marzo de 2011, en aplicación del artículo 14° de la Ley de Tributación Municipal.

Que por otro lado, el inciso a) del artículo 104° del citado Código Tributario, prevé que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo, lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

2



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

Que de la revisión de la Orden de Pago Nº 0101-0000036137-2011, girada por el Impuesto Predial del año 2011<sup>1</sup> por la suma de S/. 69,22 más intereses (foja 4), se verifica que se sustenta en el numeral 1 del artículo 78º del Código Tributario y en la Declaración Jurada Mecanizada Nº 900265 correspondiente al citado tributo y periodo (fojas 25 a 28), siendo que la base imponible considerada en dicho valor, coincide con la consignada en la referida declaración jurada (S/. 105 226,07), la que además fue notificada en el domicilio fiscal de la recurrente el 29 de marzo de 2011 (foja 8) mediante certificación de la negativa a la recepción, consignándose los datos de identificación y/o firma del notificador, de conformidad con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario, por lo que la notificación se realizó conforme a ley.

Que se observa que la Orden de Pago Nº 0101-0000036137-2011, sólo consigna como base legal que sustenta el cobro de la tasa de interés moratorio el artículo 33º del Código Tributario.

Que en cuanto a los requisitos formales que debía contener la orden de pago impugnada respecto a la base legal que sustenta el cobro de los intereses, cabe indicar que éste Tribunal sometió a Sala Plena, el tema relacionado a "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", suscitándose dos interpretaciones, siendo que la primera contiene a su vez dos sub propuestas: 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"; 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"; de otro lado, conforme con la segunda interpretación: "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".

Que sometido el tema a Sala Plena, mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Sala Plena Nº 2017-10 de 10 de julio de 2017, se ha adoptado la primera sub propuesta de la primera interpretación, según la cual: *"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"*.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

*"El artículo 77º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, prevé que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará:*

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el periodo al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses<sup>2</sup>.
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.

<sup>1</sup> Periodos 1 y 2.

<sup>2</sup> 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

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 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 SUNAT<sup>3</sup> 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 SUNAT<sup>4</sup>.

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)<sup>5</sup>.

Cabe indicar que según el artículo 181° del referido código, las multas impagas 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.

<sup>3</sup> Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> En relación con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, véase el artículo 34° del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

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 a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación<sup>6</sup>.

Por su parte, el artículo 60° 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 61° 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 103° 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 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>7</sup> 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 jurídico<sup>8</sup>. 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

<sup>6</sup> En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 150.

<sup>7</sup> Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

<sup>8</sup> 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho<sup>9</sup>.

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 impugnación<sup>10</sup>.

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"<sup>11</sup>.

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"<sup>12</sup>.

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

<sup>9</sup> Véase la sentencia emitida en el Expediente N° 4123-2011-AA/TC.

<sup>10</sup> Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, pp. 146 y ss.

<sup>11</sup> En este sentido, véase, *Ibidem*, p. 148.

<sup>12</sup> Al respecto, véase la sentencia emitida en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

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"<sup>13</sup>.

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 76° 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 28° del mismo código, la deuda tributaria está compuesta por el tributo y los intereses<sup>14</sup>. A ello se agrega 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 3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto por el artículo 36°.

Al respecto, se considera que si bien el artículo 77° 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 accesorio 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 Administración<sup>15</sup>.

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 compensatorios y moratorios<sup>16</sup>. Conforme con 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.

<sup>13</sup> Al respecto, véase: *Ibidem*, p. 148.

<sup>14</sup> En el caso de una infracción, estará compuesta por la multa y los intereses.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

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 obligación<sup>17</sup>.

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

Por consiguiente, de lo expuesto se aprecia que el interés a que hacen referencia los artículos 33° y 181° del Código Tributario es uno de tipo legal y moratorio y es el citado artículo 33° 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 accesorio, accidental y dependiente de la obligación principal<sup>19</sup>. 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 debido<sup>20</sup>.

Lo expuesto, esto es, lo concerniente al carácter accesorio del interés moratorio, confirma que los requisitos establecidos por el artículo 77° 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.

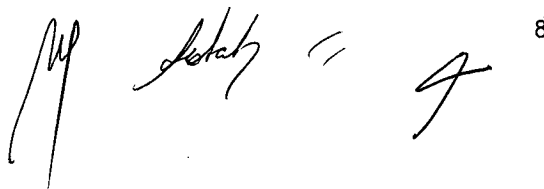
En efecto, determinada la obligación principal, el interés moratorio a cancelar, en tanto concepto accesorio, constituye un suma adicional que proviene de un mero cálculo matemático que ha sido regulado por ley (en cuanto a la forma de cálculo y a la tasa a aplicar) y en tal sentido, a fin de controvertir 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 77° 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.

<sup>17</sup> Al respecto, véase: *Ibidem*. pp.315 y ss.

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

<sup>19</sup> En este sentido, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, Op. Cit., pp. 20 y ss.

<sup>20</sup> Al respecto, véase: *Ibidem*. pp. 148 y ss.

 8





# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

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 77° 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 detectó<sup>21</sup>). 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.

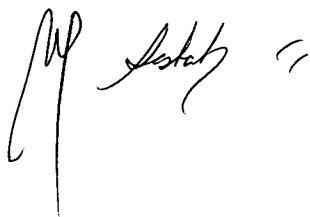

Ahora bien, en el caso de las órdenes de pago, el artículo 78° del Código Tributario prevé que en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación, por lo que igualmente se puede aplicar el mismo 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 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 Tributario<sup>22</sup>.

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 validez<sup>23</sup> o de eficacia, esto último, por no haber sido publicada

<sup>21</sup> En este sentido, véase el artículo 181° del Código Tributario.

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> 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

 9 



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

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 33º y 181º 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 ley<sup>24</sup>. En efecto, conforme con lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente Nº 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 cumplimiento<sup>25</sup> 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."

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2017-10, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264<sup>26</sup>.

---

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 Nº 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.

<sup>24</sup> Por ejemplo, en el caso de la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia Nº 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.

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> 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 del mismo código, así como 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, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano. Agrega, que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal; siendo que la aludida resolución así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 06387-5-2017

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, la orden de pago antes mencionada fue emitida conforme a ley, consignándose los requisitos previstos por el artículo 77° del Código Tributario, estos son, el deudor tributario, el tributo y período al que corresponde, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo y sus intereses y los fundamentos y disposiciones que la amparan, por lo que ha sido emitida de acuerdo con lo establecido en el artículo 78° del Código Tributario en concordancia con lo dispuesto en el artículo 77° del mismo cuerpo legal.

Que asimismo, ha sido girada de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, esto es por tributo autoliquidado por el deudor tributario, no habiéndose acreditado la existencia de circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, supuesto de excepción regulado en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, por lo que correspondía que la Administración requiriera a la recurrente el pago previo de la deuda impugnada, a efectos de admitir a trámite el recurso de reclamación, por lo que la Administración le requirió la subsanación de dicho requisito, mediante Notificación DRD/GO/SATT N° 129-2014 (foja 5), notificada el 6 de febrero de 2014, en el domicilio fiscal de la recurrente mediante negativa a la recepción del documento, dejándose constancia de los datos de identificación y firma del encargado de efectuar la diligencia, de conformidad con lo normado en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 6), otorgándole para el efecto el plazo de quince (15) días hábiles posteriores a su notificación.

Que vencido el plazo de quince (15) días otorgado, la recurrente no cumplió con acreditar el pago de la deuda impugnada, por lo que la Administración declaró inadmisile la reclamación en dicho extremo, lo que resulta arreglado a ley, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la apelada en tal extremo.

Que al ser materia de grado la inadmisibilidad de la reclamación no corresponde emitir pronunciamiento sobre los cuestionamientos de fondo formulados por la recurrente en éste extremo.

Que asimismo, en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que debe revisarse su reclamación signada con Expediente N° 44672-15, independientemente que dicho escrito no obre en el expediente, debe indicarse que el artículo 147° del Código Tributario señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, la recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, lo que no ha sucedido en el presente caso, por lo que al no haberse discutido tal aspecto al interponer la reclamación (foja 3), no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

## **CARTA DRC/GO/SATT N° 175597-2013**

Que de acuerdo al artículo 135° del citado Texto Único Ordenado del Código Tributario, son actos reclamables la resolución de determinación, la orden de pago, la resolución de multa, la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, además de las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

Que del escrito que dio inicio al presente procedimiento presentado (foja 3), se aprecia que la recurrente cuestionó, entre otro, la deuda tributaria contenida en la CARTA DRC/GO/SATT N° 175597-2013 de 1 de setiembre de 2013 (foja 2), al considerar que se encontraba al día en sus pagos de los Arbitrios Municipales.

Que de la revisión de la cita Carta, emitida por el Departamento de Recaudación y Control de Deuda del SATT, se aprecia que en ella la Administración le recuerda a la recurrente las fechas de vencimiento del pago de sus obligaciones tributarias respecto del mes de setiembre de 2013, agregando que según su



# Tribunal Fiscal

Nº 06387-5-2017

base mantiene deuda pendiente de pago por los ejercicios 2009 a 2012 por la suma de S/. 4 188,02, por lo que resulta ser un documento meramente informativo

Que estando a lo expuesto la recurrente no se adjuntó documento alguno que permitiera ser considerado como acto reclamable, de acuerdo con el artículo 135° del Código Tributario, en consecuencia, la Administración procedió conforme a ley al declarar improcedente la reclamación formulada, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

Que sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, cabe indicar que en el caso que la Administración emita y notifique los valores correspondientes, la recurrente tendrá expedito su derecho para formular el recurso impugnativo correspondiente, siendo que en tanto ello no se produzca no procede que aquélla exija el pago de la referida deuda, puesto que a efecto de iniciar la cobranza coactiva de dichos valores, se deberá acreditar el carácter de deuda exigible conforme con lo dispuesto por la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva.

Con las vocales Márquez Pacheco y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

## RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Gerencia de Recaudación y Control de Deuda N° 6928-2015-GR/SATT de 31 de diciembre de 2015.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

***"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".***

Regístrese, comuníquese y remítase al SATT de la Municipalidad Provincial de Trujillo, para sus efectos.

MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL PRESIDENTE

BARRANTES TAKATA  
VOCAL

TERRY RAMOS  
VOCAL

Jiménez Suárez  
Secretaria Relatora  
TR/JS/FP/jcs.