

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**PROBLEMÁTICA DE LA APLICACIÓN DE LOS
INTERESES MORATORIOS EN LOS PAGOS A
CUENTA: A PROPÓSITO DEL TERCER
PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 34° DEL TUO DEL
CÓDIGO TRIBUTARIO INCORPORADO POR
EL DECRETO LEGISLATIVO N.º 1528**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Adan Carrasco Tineo

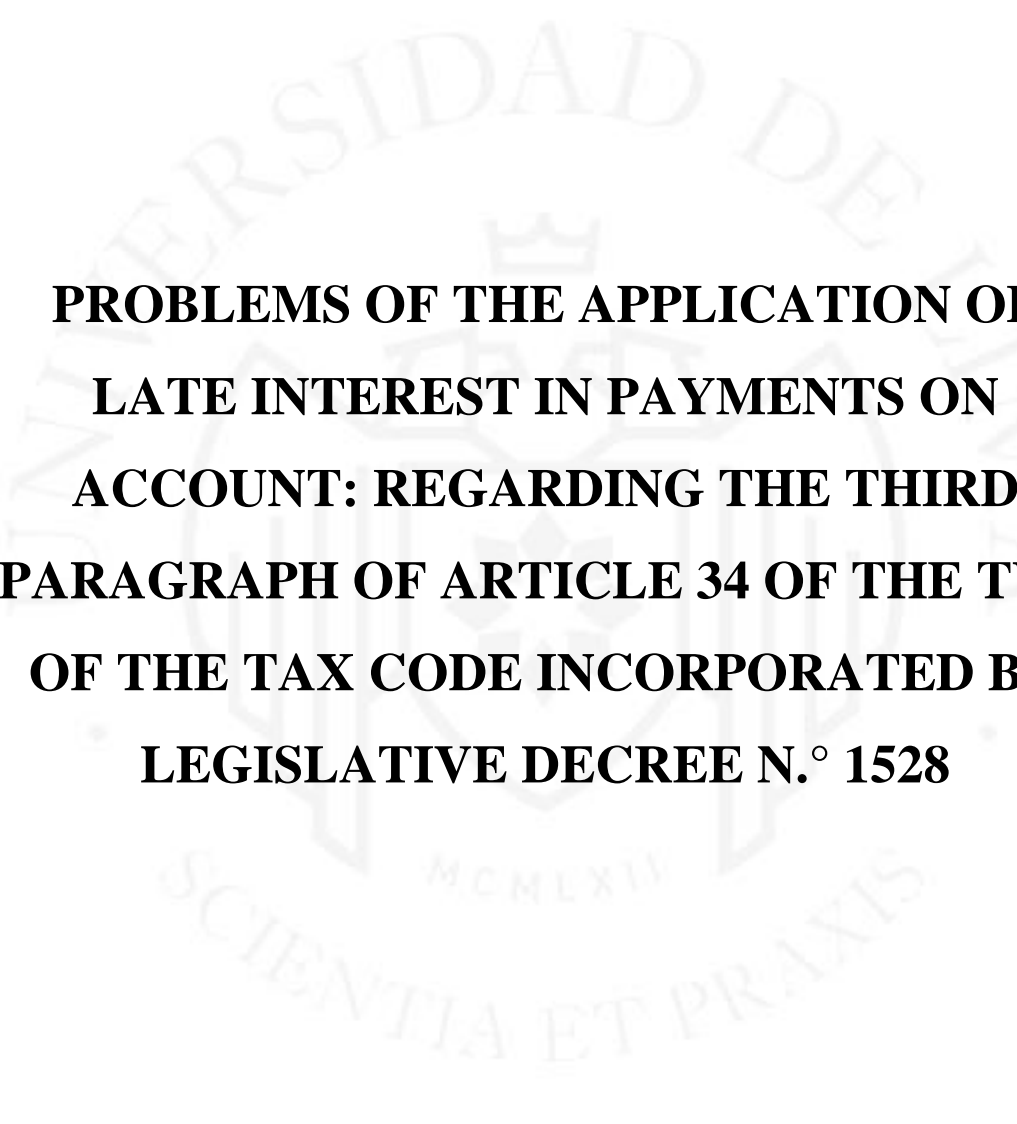
Código 20197014

Asesor

Juan Alberto Garret Vargas

Lima – Perú
Setiembre de 2022





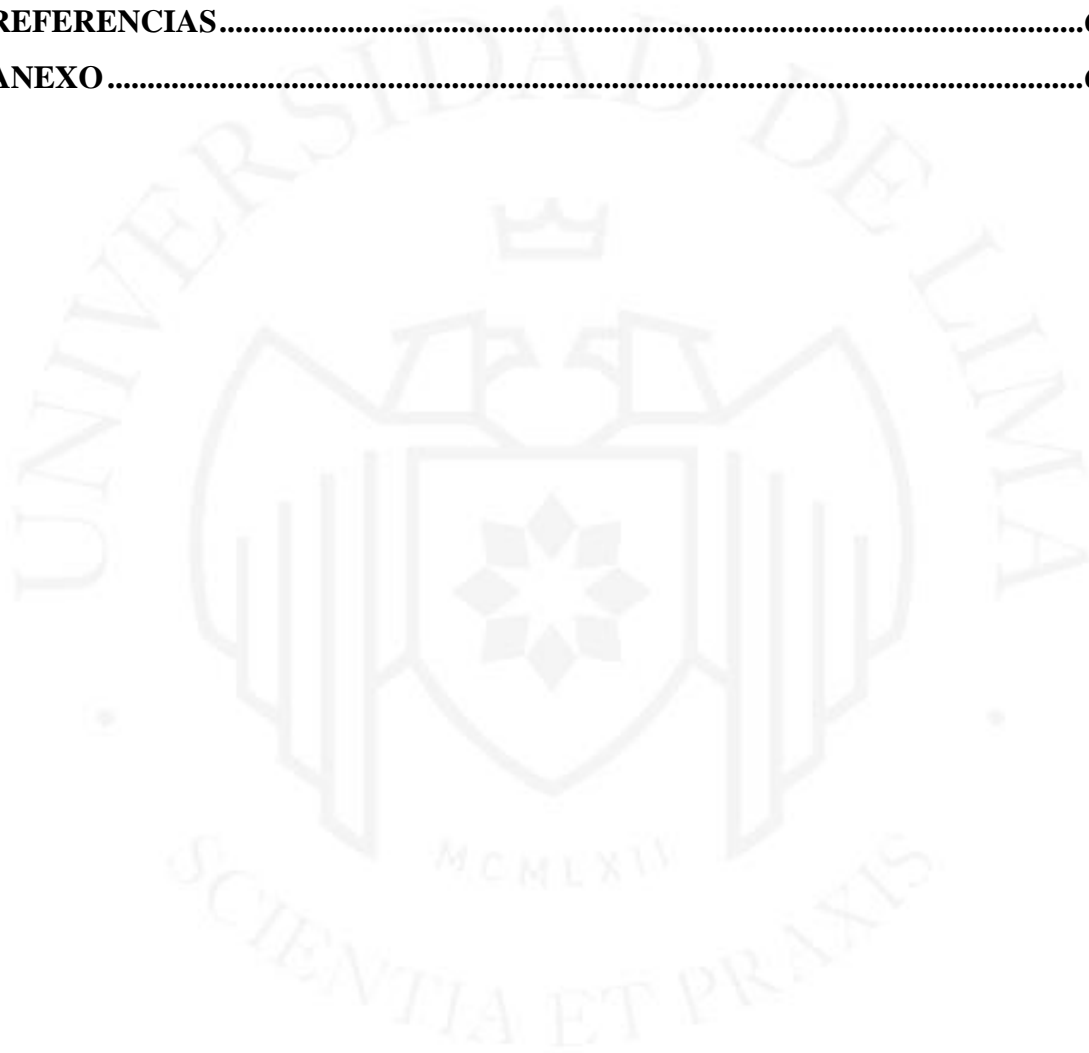
**PROBLEMS OF THE APPLICATION OF
LATE INTEREST IN PAYMENTS ON
ACCOUNT: REGARDING THE THIRD
PARAGRAPH OF ARTICLE 34 OF THE TUO
OF THE TAX CODE INCORPORATED BY
LEGISLATIVE DECREE N.º 1528**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	x
ABSTRACT.....	xii
INTRODUCCION	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LOS PAGOS A CUENTA.....	3
1.1 El Impuesto a la Renta - Características.....	3
1.2 Determinación del Impuesto a la Renta Empresarial	4
1.3 Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta Empresarial	6
1.4 Naturaleza Jurídica de los Pagos a Cuenta.....	7
1.4.1 Posición de la SUNAT	8
1.4.2 Posición del Tribunal Fiscal	8
1.4.3 Posición de la Corte Suprema	10
1.4.4 Posición del Tribunal Constitucional	11
1.4.5 Posición de la Doctrina.....	12
1.4.6 Posición del Autor	14
1.5 Declaración Jurada Tributaria	14
1.5.1 Tipos de Declaración.....	14
1.5.2 Efectos de la Declaración	16
1.6 Declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual y de los Pagos a Cuenta	17
1.7 Modificación de la Base de Cálculo o Coeficiente para la Determinación de Pagos a Cuenta mensuales	17
1.8 Emisión de Órdenes de Pago por Reliquidación de Pagos a Cuenta.....	18
1.9 Sanciones Vinculadas a Omisiones Originadas por la Modificación del Coeficiente.....	19
CAPÍTULO II: LA DEUDA TRIBUTARIA Y LOS INTERESES MORATORIOS	21
2.1 La Deuda Tributaria – Componentes	21
2.2 El Pago de la Deuda Tributaria	21
2.3 Oportunidad del Pago de la Deuda Tributaria.....	22

2.4	Los Intereses.....	23
2.5	Los Intereses Moratorios – Naturaleza Jurídica.....	24
2.6	Marco Normativo de los Intereses Moratorios en el Ámbito Tributario.....	25
2.7	Los Intereses Moratorios en los Anticipos y Pagos a Cuenta	26
	CAPÍTULO III: LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS EN LOS PAGOS A CUENTA.....	28
3.1	Los intereses moratorios generados antes del vencimiento o determinación de la obligación principal.....	28
3.2	Los intereses moratorios generados después del vencimiento o determinación de la obligación principal	29
3.3	Los intereses moratorios generados a raíz de una declaración rectificatoria o fiscalización tributaria efectuada con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal	29
3.3.1	Los intereses moratorios generados antes de la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario	29
3.3.2	Los intereses moratorios generados después de la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario	35
3.4	¿El tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario se aplica a los pagos a cuenta que se generen en el futuro y/o a los pagos a cuenta devengados en el pasado pero que todavía no se han cancelado?	37
	CAPÍTULO IV: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 34° DEL C.T. INCORPORADO POR EL D. LEG. N.º 1528...40	
4.1	La Potestad Tributaria	40
4.1.1	Tipos de Potestad Tributaria.....	41
4.1.2	Distribución de la Potestad Tributaria.....	41
4.2	Parámetros de Control de Constitucionalidad de los Decretos Legislativos.....	46
4.2.1	Infracciones constitucionales directas e indirectas. El bloque de constitucionalidad.....	47
4.3	La Infracción Constitucional en el Decreto Legislativo N.º 1528	48
4.4	Análisis en la aplicación del D. Legislativo N.º 1528 respecto a si vulnera el Principio de Capacidad Contributiva	49
4.5	Análisis en la aplicación del D. Legislativo N.º 1528 respecto a si vulnera el Principio de No Confiscatoriedad	53

4.6	Análisis en la aplicación del D. Legislativo N.º 1528 respecto a si vulnera el Principio de Seguridad Jurídica.....	56
4.7	Disparidad de Criterios en la Administración de Justicia Tributaria y la Inseguridad Jurídica:	58
CAPÍTULO V: PROPUESTA DE SOLUCIÓN		62
CONCLUSIONES		64
RECOMENDACIONES		66
REFERENCIAS.....		67
ANEXO.....		69



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 4.1 Tipos de potestad tributaria	42
Tabla 4.2 Tipos de tributo.....	43
Tabla 4.3 Tipos de tributos - poderes del estado	43



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Estado de resultados	5
Figura 1.2 Determinación de los pagos a cuenta mensual	7
Figura 4.1 Parámetro de constitucionalidad	48



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1:Carta dirigida al colegio de contadores públicos de lima para analizar la propuesta de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional	70
---	----



RESUMEN

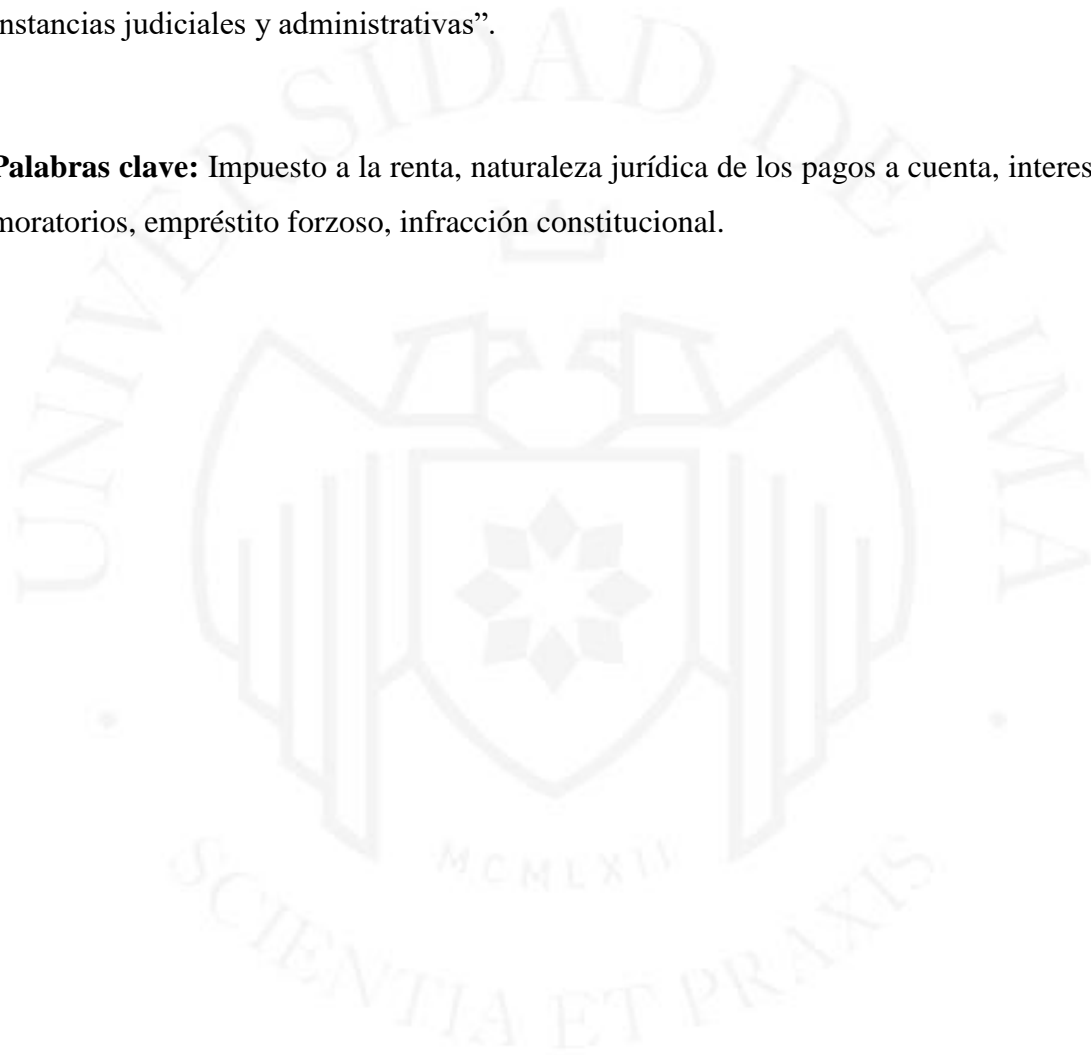
El presente trabajo de investigación está basado en analizar si la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario efectuado por el Decreto Legislativo N° 1528 distorsiona la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, aplicación en el tiempo de los intereses moratorios, afectación de los principios constitucionales de capacidad contributiva, no confiscatoriedad en el aspecto cualitativo y seguridad jurídica, determinar la vulneración de los parámetros y principios constitucionales tributarios, si debe mantenerse, modificarse o derogarse el tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario incorporado por el Decreto Legislativo N° 1528.

Determinar las posiciones de los diferentes órganos que administran justicia en materia tributaria respecto a naturaleza jurídica de los pagos a cuenta del impuesto a la renta y la aplicación de los intereses moratorios antes y después de la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° incorporado por el Decreto Legislativo 1528 a consecuencia de la modificación en su base de cálculo, coeficiente o sistema utilizado por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la administración dentro de un procedimiento de fiscalización.

Durante el proceso de investigación se determinó que la ley 31380 vulnera los principios constitucionales de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y seguridad jurídica, generándose una infracción constitucional indirecta a la ley autoritativa que la limita, al legislar materia no delegada como es el cobro de intereses moratorios en los pagos a cuenta del impuesto a la renta, así mismo determinándose que a lo largo de nuestra historia en nuestro código tributario no existe norma jurídica que estableciera la obligatoriedad del cobro de los intereses moratorios después del vencimiento de la obligación principal. Concluyéndose que el cobro de los intereses moratorios en los pagos a cuenta del impuesto a la renta incorporado por el D.L. 1528, tercer párrafo del artículo 34° del código tributario es abiertamente inconstitucional, vulnera los principios y parámetros constitucionales tributarios, afectando de manera irrazonable y desproporcional a la esfera patrimonial del contribuyente.

Finalmente se plantea Derogar el tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1528 por ser abiertamente inconstitucional Y modificar el artículo el artículo 22° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial así como el artículo 36° del TUO de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, estableciéndose que: “Cuando las Salas Especializadas de la Corte Suprema fijen en sus resoluciones principios jurisprudenciales, los mismos constituyen precedente vinculante de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales y administrativas”.

Palabras clave: Impuesto a la renta, naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, intereses moratorios, empréstito forzoso, infracción constitucional.



ABSTRACT

This research work is based on analyzing whether the incorporation of the third paragraph of article 34 of the TUO of the Tax Code carried out by Legislative Decree No. 1528 distorts the legal nature of payments on account of income tax, application in the time of default interest, affectation of the constitutional principles of tax capacity, non-confiscation in the qualitative aspect and legal certainty, determine the violation of the parameters and constitutional tax principles, if the third paragraph of article 34 should be maintained, modified or repealed of the TUO of the Tax Code incorporated by Legislative Decree No. 1528.

Determine the positions of the different bodies that administer justice in tax matters regarding the legal nature of payments on account of income tax and the application of default interest before and after the incorporation of the third paragraph of article 34 incorporated by the Legislative Decree 1528 as a result of the modification in its calculation base, coefficient or system used for the presentation of a rectifying affidavit or the determination made on a certain basis by the administration within a control procedure.

During the investigation process, it was determined that Law 31380 violates the constitutional principles of taxable capacity, non-confiscation and legal certainty, generating an indirect constitutional violation of the authoritative law that limited it, by legislating non-delegated matters such as the collection of default interest. in payments on account of income tax, likewise determining that throughout our history in our tax code there is no legal rule that establishes the obligation to collect default interest after the expiration of the principal obligation. Concluding that the collection of default interest on payments on account of income tax incorporated by D.L. 1528, third paragraph of article 34 of the tax code is openly unconstitutional, violates the constitutional tax principles and parameters, unreasonably and disproportionately affecting the taxpayer's patrimonial sphere.

Finally, it is proposed to repeal the third paragraph of article 34 of the TUO of the Tax Code incorporated by article 4 of Legislative Decree No. 1528 for being openly unconstitutional and to modify the article 22 of the TUO of the Organic Law of the

Judiciary as well as article 36 of the TUO of the Law that regulates the Contentious-Administrative Process, establishing that: “When the Specialized Chambers of the Supreme Court establish jurisprudential principles in their resolutions, they constitute a binding precedent of mandatory compliance in all judicial instances and administrative”.

Keywords: Income tax, legal nature of payments on account, default interest, forced loan, constitutional violation.



INTRODUCCION

Desde antaño, se ha venido suscitando una serie de controversias en torno a la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y de si corresponde o no la aplicación de intereses moratorios cuando después del vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado su base de cálculo o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, como consecuencia de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración dentro de un procedimiento de fiscalización.

Al respecto, tanto en sede administrativa como en sede judicial han existido criterios totalmente antagónicos generando inseguridad jurídica y aplazando en el tiempo el derecho de acceso a la justicia que le asiste a todo contribuyente o ciudadano.

Así, mientras que para la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal sí corresponde la aplicación de intereses moratorios en estos casos, toda vez que a criterio de estos entes, si bien los pagos a cuenta son obligaciones tributarias distintas al Impuesto a la Renta, están vinculadas a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del ejercicio, y en tal sentido, son prestaciones que el deudor se encuentra obligado a cumplir por mandato de la ley, por lo que devengan intereses moratorios conforme al criterio establecido en la RTF N.º 05359-3-2017 que tiene el carácter de precedente de observancia obligatoria.

Para la Corte Suprema de la República, en estos casos los pagos a cuenta del impuesto a la renta no deben generar intereses moratorios porque no son reconocidos como tributos, concluyendo que el numeral a) del artículo 85º de la ley del Impuesto a la renta y el artículo 34º del TUO del Código Tributario se deben analizar de manera literal y no admiten interpretación extensiva por tratarse de normas que restringen derechos y/o establecen obligaciones, conforme a la sentencia recaída en la Casación N.º 4392-2013-Lima con calidad de precedente vinculante de observancia obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales.

Esta problemática aparentemente quedó zanjada con la incorporación del tercer párrafo del artículo 34º del TUO del Código Tributario, efectuada mediante el artículo 4º

del Decreto Legislativo N.º 1528, publicado el 3 de marzo de 2022 y vigente desde el 4 de marzo de 2022 en la que de manera expresa se establece que en estos casos sí corresponde la aplicación de intereses moratorios.

Pues bien, no obstante, la contundencia de esta norma recientemente incorporada, la misma presenta una serie de complicaciones en su aplicación en el tiempo, pues no ha establecido cuáles son sus efectos anteriores y posteriores a su incorporación ni de si se aplica a los pagos a cuenta que se generen en el futuro y/o a los pagos a cuenta que se devengaron en el pasado pero que todavía no se han cancelado.

Asimismo, se ha detectado que desde la perspectiva constitucional dicha norma no cumpliría con los parámetros y principios constitucionales establecidos en nuestra Carta Magna que deben ser tomados en consideración al momento de legislar en materia tributaria. Ello debido a que, por un lado, el Decreto Legislativo N.º 1528 estaría excediendo las facultades otorgadas por la Ley N.º 31380, al no estar comprendido los intereses moratorios por pagos a cuenta dentro de las materias de la delegación de facultades, constituyendo tal circunstancia un claro supuesto de infracción constitucional indirecta, al no violarse directamente la Constitución, sino más bien la ley que delegó las facultades al amparo de ésta.

Por otro lado, la citada norma tampoco estaría respetando los principios constitucionales tributarios de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad en su aspecto cualitativo, toda vez que al establecerse que las modificaciones a la base de cálculo de los pagos a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación efectuadas con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal como consecuencia de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración, constituyen índice revelador de riqueza pasible de imposición y de generar intereses moratorios, desnaturaliza la esencia de los pagos a cuenta y atenta contra la seguridad jurídica en la administración de justicia tributaria.

Todo ello será objeto de profundo análisis en la presente investigación, pues no es perogrullo señalar que, en todo Estado de Derecho, las normas tributarias en su producción, aplicación y/o interpretación deben ser claras para todo operador del derecho y estar acorde a los valores, parámetros y principios constitucionales que inspiran y sientan las bases de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LOS PAGOS A CUENTA

1.1 El Impuesto a la Renta - Características

En nuestro país el Impuesto a la Renta se encuentra regulado por el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, y su Reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 122-94-EF, entre otras normas dispersas.

Siguiendo al Prof. Jorge Bravo, el Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta. Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto en la manifestación de riqueza directa denominada “renta” que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del impuesto a la Renta se relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato en sí mismo. (Bravo, 2002)

Dentro de las características de este impuesto, encontramos las siguientes:

- a) **Impuesto Directo y No Trasladable:** Es el contribuyente generador de la renta el que soporta de manera directa la carga económica del impuesto sin poderlo trasladar a terceros.

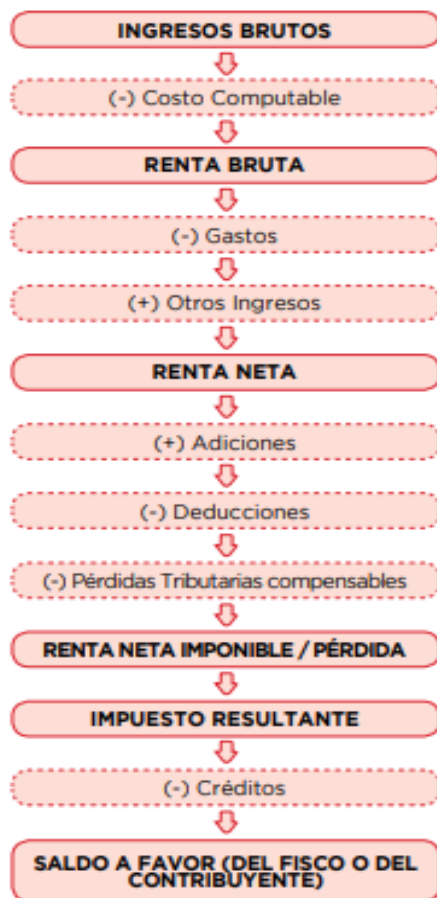
- b) Considera la Equidad:** Al estar relacionada al Principio de Capacidad Contributiva.
- c) Es de Periodicidad Anual:** El ejercicio gravable coincide con el año calendario que inicia el 01 de enero y culmina el 31 de diciembre. Cabe señalar que, si bien el impuesto a la renta es de periodicidad anual, por mandato de la ley existe la obligación de realizar pagos a cuenta mensuales.
- d) Es Progresivo:** Afecta más a los que más tienen y grava menos a los que menos riqueza tienen.
- e) Posee Carácter Estabilizador:** Por cuanto neutraliza los ciclos económicos. En épocas de alza de precios el impuesto a la renta congela mayores fondos de los particulares y en épocas de recesión se liberan mayores recursos al ubicarse la afectación en escalas menores.

1.2 Determinación del Impuesto a la Renta Empresarial

Para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría el legislador nacional ha establecido la siguiente estructura:

Figura 1.1

Estado de resultados



Nota. De *¿Cómo es la determinación del Impuesto anual de tercera categoría ?*, por Corporación Perú Contable Tributaria, 2018 (<https://www.perucontable.com/tributaria/como-es-la-determinacion-del-impuesto-anual-de-tercera-categoria/>)

Cabe precisar que este esquema de determinación es aplicable para aquellas empresas que se encuentran acogidas al Régimen General y al Régimen Mype Tributario.

Asimismo, conforme a esta estructura, el contribuyente generador de rentas de tercera categoría debe deducir del impuesto resultante calculado los créditos a los que tiene derecho, a efectos de determinar el Impuesto a la Renta a favor del fisco o el saldo a su favor.

Para los fines del presente trabajo de investigación, dentro los créditos aplicables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, nos centraremos en los pagos a cuenta.

1.3 Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta Empresarial

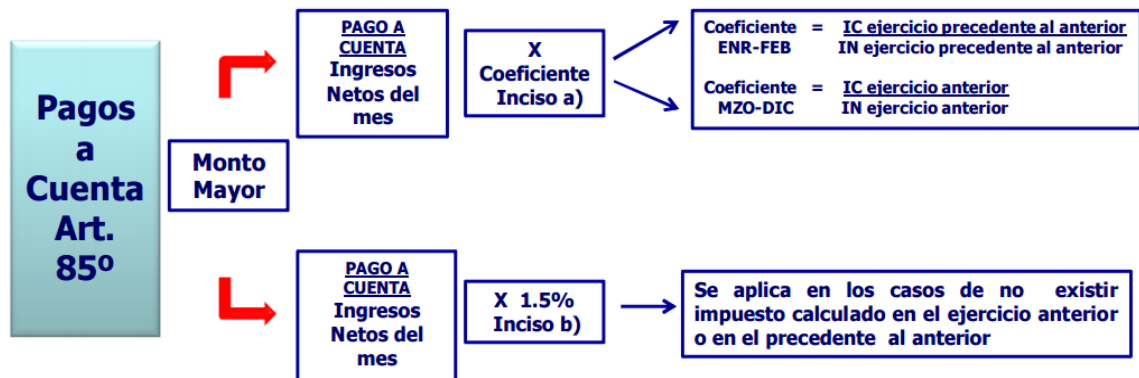
De acuerdo al artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta:

Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente. b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Graficando lo antes señalado, se puede afirmar que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta Empresarial se determinan de la siguiente manera:

Figura 1.2

Determinación de los pagos a cuenta mensual



Notas:

IC: Impuesto Calculado
IN: Ingresos Netos

Nota. De Pago a cuenta del impuesto a renta a partir de Enero 2015, por Noticiero Contable, s.f. (<https://www.noticierocontable.com/pago-a-cuenta-del-impuesto-a-renta-a-partir-de-enero-2015/>)

Cabe señalar que dicha determinación de los pagos a cuenta resulta aplicable a los generadores de renta de tercera categoría que se encuentran dentro del Régimen General, sea cual fuere sus ingresos. Para el caso de los contribuyentes inmersos en el Régimen Mype Tributario, sólo si sus ingresos superan las 300 UITs se aplicará dicha determinación, caso contrario de no superar dicho monto, determinarán sus pagos a cuenta mensuales aplicando una tasa flat del 1% sobre sus ingresos netos mensuales.

1.4 Naturaleza Jurídica de los Pagos a Cuenta

Para establecer la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta debemos tener en consideración que el Impuesto a la Renta es un tributo de periodicidad anual cuya liquidación y pago se efectúa recién al año siguiente según cronograma de vencimientos de la SUNAT en función al último dígito del número de RUC. Lo cual significa que de no existir la figura de los pagos a cuenta el Estado Peruano debería esperar todo un año para recién poder recaudar ingresos públicos por concepto de Impuesto a la Renta.

Es en ese contexto que el legislador estimo conveniente diseñar la figura de los pagos a cuenta, a efectos que el fisco puede percibir de manera anticipada pagos parciales por el impuesto a la renta pendiente de regularización posterior que ha de recaudar al cierre de cada ejercicio gravable.

1.4.1 Posición de la SUNAT

Respecto a la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria ha señalado en el Informe N.º 314-2002-SUNAT/K00000:

Puede afirmarse que el pago a cuenta, conceptualmente, es sólo el cumplimiento anticipado de la obligación o abono de dinero sujeto a liquidación posterior, el cual no constituye en sí mismo un tributo, sino un pago sujeto a la regularización de la obligación principal, como lo es el caso del Impuesto a la Renta establecido anualmente. La obligación de efectuar pagos a cuenta, entonces, si bien se distingue de la obligación derivada del tributo mismo, existe solo por su carácter instrumental, cuyo efecto práctico es el beneficio que obtiene el acreedor tributario debido al costo de oportunidad originado en la anticipación del ingreso que, de otro modo, debería ser recién satisfecho cuando se presente la declaración-liquidación del tributo.

Como se puede observar, para la Administración Tributaria los pagos a cuenta son meros anticipos del Impuesto a la Renta Anual, por lo que no constituyen en esencia un tributo, sino sólo un pago adelantado del tributo definitivo que se liquidará recién al año siguiente.

1.4.2 Posición del Tribunal Fiscal

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal con el transcurso del tiempo ha ido decantando su posición acerca de la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, al punto de darle la connotación actual de obligación tributaria.

Así, en la RTF N.º 746-3-98 señaló que los pagos a cuenta constituyen pagos parciales o anticipos: “Los pagos a cuenta tienen en el carácter de pagos parciales o pagos

anticipados del Impuesto a la Renta, tributo de liquidación anual que en definitiva le correspondería abonar al contribuyente por el ejercicio gravable.”

Posteriormente, en la RTF N.º 4184-2-2003 estableció que los pagos a cuenta son obligaciones provisionales impuestas por ley:

Tales pagos a cuenta son obligaciones provisionales dispuestas por ley cuyo objeto es "proporcionar recursos inmediatos al Estado", a medida que se va generando a lo largo del ejercicio el hecho imponible para ser determinado recién al final del mismo, y que "serán empleados como créditos contra el Impuesto a la Renta que se obtenga al final del ejercicio.

Luego, en la RTF N.º 12505-3-2014 precisó que los pagos a cuenta son propiamente obligaciones tributarias distintas pero vinculadas a la obligación principal: “El pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período.”

Y, en la RTF N.º 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, dejó sentado su posición, vigente hasta la fecha, referente a que los pagos a cuenta si bien son anticipos del Impuesto a la Renta, en puridad son obligaciones tributarias cuasi independientes:

Sin embargo, se debe tener presente que no obstante ser anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio -obligación principal-, los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias, al tratarse de prestaciones pecuniarias que los deudores tributarios se encuentran obligados a cumplir por mandato de la ley; que el acreedor tributario tiene el derecho de exigirlos coactivamente; que se encuentran relacionadas con un tributo, en este caso, el Impuesto a la Renta, y que cuentan con un hecho generador y una base de cálculo específicos, como es el ingreso neto de tercera categoría del mes.

Como se puede apreciar para este tribunal, los pagos no sólo son meros anticipos, sino propiamente obligaciones tributarias, al reunir, según menciona, las características inherentes a un tributo (prestación pecuniaria impuesta por ley, exigible coactivamente,

que tiene en el ingreso neto mensual de tercera categoría su propio hecho generador y su base de cálculo).

1.4.3 Posición de la Corte Suprema

Para la Corte Suprema de la República, los pagos a cuenta tienen naturaleza jurídica de empréstito forzoso conforme lo dejó establecido en la Sentencia en Casación N.º 4392-2013-Lima, al señalar:

Ahora bien, habiendo determinado que la norma establece la obligación tributaria de los contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría de abonar con carácter de pagos a cuenta del impuesto a la renta, es relevante para resolver el presente caso determinar cuál es **la naturaleza de los referido abonos con carácter de pagos a cuenta** [énfasis añadido], en principio, precisar los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta aplicable a las empresas, así tenemos que el **aspecto material** [énfasis añadido] está dado por la generación de la renta, el **aspecto personal** [énfasis añadido] está configurado por personas jurídicas calificadas como sujetos del impuesto, **aspecto espacial** [énfasis añadido] está fijado por el criterio de fuente mundial para los sujetos domiciliados, y el **aspecto temporal** [énfasis añadido] está establecida entre el uno de enero y el treinta y uno de diciembre de cada ejercicio. Sin embargo los abonos con carácter de pagos a cuenta del Impuesto a la renta establecidos en el artículo 85º cuentan con una propia hipótesis de incidencia, la cual está constituida por la realización de actividad generadora de ingresos netos (sujetos al impuesto a la renta de tercera categoría) producidas en un mes y que se abonan "con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta"; de ello se extrae de manera incuestionable que los pagos a cuenta son prestaciones mensuales que por mandato de la ley se deben cumplir; sin embargo, la característica de prestación dineraria y el hecho que sea de configuración legal, *no determina de manera indiscutible que se refiera a un tributo* [énfasis añadido].

Un elemento trascendental a efectos de establecer cuál es la naturaleza de los pagos a cuenta, es la restitución del monto recaudado, lo cual se encuentra regulado en el

artículo 87° segundo párrafo de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual forma parte de la configuración de los empréstitos forzosos, siendo ajena a los elementos estructurales del tributo, anotados precedentemente; por lo tanto, considerando que la restitución del monto recaudado se encuentra presente en el caso de los pagos a cuenta, **en el Sistema Tributario Peruano, los pagos a cuenta no son tributos**, en ese mismo sentido, en la doctrina nacional se indica en lo que atañe a los pagos a cuenta “es asimilable al empréstito forzoso, porque, al igual que éste, es un vínculo personal, pecuniario, nacido de la voluntad unilateral del Estado, a través de un mandato legal y exigible coactivamente, con la obligación de devolver en un plazo determinado”

Por lo tanto, resulta errado lo sostenido por el Procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas - MEF respecto a que los pagos a cuenta son obligaciones de pago de tributos; pues como se tiene explicado, precisamente constituyen abonos establecidos por ley que se deben realizar en forma anticipada al hecho generador y con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta.

Como se puede observar para la Corte Suprema los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no son tributos, sino empréstitos forzosos al existir la obligación de devolver dichos pagos en un plazo determinado, lo cual obviamente ocurrirá después de liquidarse la obligación principal y siempre que se determine un saldo a favor del contribuyente.

1.4.4 Posición del Tribunal Constitucional

Al respecto, el máximo intérprete de la Constitución en la sentencia recaída en el Exp. N.º 033-2004-AI/TC ha dejado sentada su posición sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, al establecer su carácter accesorio y dependiente de la obligación principal:

16. Cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva –que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación– obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.

17. Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia” ..., de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.

Así, a criterio del Tribunal Constitucional no es procedente otorgar autonomía a los pagos a cuenta dada su naturaleza accesoria y dependiente del Impuesto a la Renta cuyo hecho materia de gravamen es la generación de renta, por lo que, la normativa sobre pagos a cuenta debe tener el mismo sustento impositivo, caso contrario, se produciría la vulneración al principio de capacidad contributiva, tornándose inconstitucional.

1.4.5 Posición de la Doctrina

A nivel doctrinario, tampoco existe consenso respecto a la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta.

Según el profesor Jorge Bravo, “estos pagos a cuenta o anticipos son prestaciones de dar sumas de dinero con carácter temporal y se diferencian de los tributos en que estos últimos constituyen prestaciones de dar sumas de dinero con carácter definitivo.” (Bravo, 2007)

Por su parte Héctor Villegas señala que “los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal (...) tal

individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto ... el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual.” (Villegas, 1998)

Para García Mullín (1980):

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

Según Fernández Cartagena, los pagos a cuenta son “i) obligaciones tributarias sustanciales, que son ii) independientes, distintas y separables de la obligación de fondo a partir de la cual se han diseñado; y que, a pesar de los anteriores, iii) están relacionadas o vinculadas a esta. (Fernández, 1989)

Para Ángel Lázaro, pagos a cuenta y empréstitos forzosos son conceptos diferentes, debido a lo siguiente: **a) Respecto del status que se ostenta en la relación jurídica:** i) En el empréstito forzoso el Estado es acreedor hasta que el monto es abonado, luego es deudor hasta que devuelva dicho monto. El contribuyente es acreedor desde que abona la cantidad requerida hasta que el monto le sea devuelto. ii) En los pagos a cuenta, el Estado siempre es acreedor, incluso después de abonado el monto. Solo es deudor si al final del ejercicio resulta un saldo a favor del contribuyente. La condición de acreedor del contribuyente está condicionada por el resultado de regularizar el tributo al final de ejercicio. **b) Respecto del pago de los intereses:** i) En los empréstitos forzosos existe una obligación por parte del Estado de retribuirlos a quien abonó el monto, debido al tiempo de privación que tuvo el contribuyente respecto de dicha suma. ii) En los pagos a cuenta, el Estado no tiene la obligación de retribuir intereses por los montos

pagados, dado que estos en todo momento fueron pagos debidos por el contribuyente a favor del Estado. *c) Respecto del carácter definitivo del pago:* i) En los empréstitos forzosos los montos entregados al Estado no son definitivos, toda vez que estos deben ser devueltos. ii) En los pagos a cuenta, al ser pagos anticipados, el carácter de definitivos se encuentra condicionado a que las cantidades abonadas excedan el monto adeudado por concepto del impuesto anual al final del ejercicio, cuando este se regularizarse. (Lázaro, 2016)

1.4.6 Posición del Autor

Sin duda alguna desentrañar la verdadera naturaleza jurídica de los pagos a cuenta es una labor bastante compleja por las distintas aristas que presenta. No obstante, partiendo de sus elementos principales se puede afirmar de manera categórica que los pagos a cuenta constituyen una obligación legal accesoria y dependiente del Impuesto a la Renta, por lo que en esencia no tienen la condición de tributo ni de obligación tributaria sustancial, sino más bien de una imposición legal por parte del Estado hacia los contribuyentes que, a modo de empréstito forzoso sin pago de intereses, busca recibir de manera anticipada el Impuesto a la Renta que en un futuro se va a liquidar de manera definitiva, pudiendo ser compensado o devuelto en caso se determine un saldo a favor del contribuyente.

1.5 Declaración Jurada Tributaria

La declaración tributaria (también denominada declaración jurada tributaria) es un acto formal por el cual se manifiesta o comunica a la Administración Tributaria de diversos hechos o datos que permitan determinar la obligación tributaria o conocer la situación tributaria del deudor tributario (Huamaní, 2013).

De acuerdo al artículo 88° del TUO del Código Tributario la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

1.5.1 Tipos de Declaración

Dentro de los tipos de declaración jurada tributaria encontramos:

a) Declaración Determinativa

Conforme al artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT las declaraciones determinativas “son las declaraciones en las que el declarante determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue”.

En esta clase de declaración, mediante la autoliquidación, el contribuyente comunica la realización de hechos gravados, la base imponible, la alícuota y la cuantía del tributo.

b) Declaración Informativa

Según la precitada Resolución de Superintendencia las declaraciones informativas “son las declaraciones en las que el declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria”.

Es decir, en este tipo de declaración no existe liquidación de tributos, sino sólo la puesta en conocimiento ante la Administración Tributaria de ciertas operaciones propias o de terceros.

c) Declaración Sustitutoria

De acuerdo al artículo 88°, numeral 88.2 del TUO del Código Tributario, la declaración jurada tributaria referida a la determinación de la obligación tributaria, puede ser modificada tanto dentro del plazo de vencimiento para su presentación así como con posterioridad al vencimiento de dicho plazo.

Así, una declaración jurada es sustitutoria cuando la declaración jurada original es modificada dentro del plazo de vencimiento para su presentación.

Siguiendo las reglas del Código Tributario, la declaración sustitutoria surte efectos inmediatamente con su sola presentación dejando sin efecto la declaración anterior.

d) Declaración Rectificatoria

Por su parte, la declaración rectificatoria es la presentada una vez que ha vencido el plazo para la presentación de la declaración, y cuyo efecto es rectificar (modificar o corregir) la original o la sustitutoria (Huamaní, 2013).

De acuerdo al Código Tributario, la declaración jurada rectificatoria surte efectos con su sola presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Cabe precisar que sólo se puede presentar declaración jurada rectificatoria dentro del plazo de prescripción. Transcurrido este plazo no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

1.5.2 Efectos de la Declaración

Dentro de los efectos que prevé nuestro Código Tributario, encontramos:

- Toda declaración tributaria tiene carácter de jurada, es decir, se considera que los hechos, operaciones, base imponible y/o cuantía del tributo declarados son fidedignos, verídicos y reales.
- La declaración sustitutoria surte efectos inmediatamente, sin importar si determina una mayor, igual o menor obligación.
- La declaración rectificatoria sólo tiene efectos inmediatos, siempre que determine igual o mayor obligación.
- No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

1.6 Declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual y de los Pagos a Cuenta

Al respecto, al ser el Impuesto a la Renta un tributo de periodicidad anual, existe la obligación formal de presentar al cierre del ejercicio económico la Declaración Jurada Anual correspondiente, en función al último dígito del número de RUC del contribuyente. Según cronograma de la SUNAT el vencimiento para la declaración y/o pago del Impuesto a la Renta Anual ocurre entre fines del mes de marzo e inicios del mes de abril del año siguiente.

No obstante ser un tributo de periodicidad anual, como bien se ha explicado líneas arriba, el Estado necesita recibir de manera anticipada el pago de dicho impuesto, por lo que ha establecido la obligación de declarar y abonar mensualmente Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicha declaración de Pagos a Cuenta se efectúa cada mes mediante el Formulario Virtual N° 621 IGV Renta Mensual, según el último dígito del número de RUC del contribuyente.

1.7 Modificación de la Base de Cálculo o Coeficiente para la Determinación de Pagos a Cuenta mensuales

La modificación de la base de cálculo o coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta mensuales se produce cuando con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, el contribuyente presenta una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta Anual determinando mayor impuesto o la Administración Tributaria efectúa una determinación sobre base cierta a raíz de un procedimiento de fiscalización en la se determinan reparos a la base imponible estableciendo un mayor impuesto a pagar.

Así, considerando lo dispuesto en el artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dicha modificación del coeficiente por efecto de un mayor impuesto anual determinado en una autoliquidación rectificatoria o en una fiscalización, tiene repercusión directa en la determinación de los pagos a cuenta mensuales de los siguientes ejercicios. Por ejemplo, en el caso que el contribuyente rectifique su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020 determinando mayor impuesto, dicho

evento afectará los pagos a cuenta mensuales del periodo marzo a diciembre de 2021 así como los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero 2022. Lo mismo ocurrirá si la SUNAT fiscaliza el Impuesto a la Renta del ejercicio 2020 determinando un mayor impuesto a pagar.

No obstante, ello, conviene precisar que en los casos que se haya determinado la obligación principal ya no es posible cobrar el capital diferencial por concepto de pagos a cuenta reliquidados por modificación del coeficiente, sino sólo intereses moratorios cuya problemática será materia de análisis en la presente investigación.

1.8 Emisión de Órdenes de Pago por Reliquidación de Pagos a Cuenta

En los casos de reliquidación de pagos a cuenta por modificación del coeficiente es práctica recurrente que la Administración Tributaria emita órdenes de pago al amparo de lo establecido por el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, producto de la reliquidación efectuada a las declaraciones del Impuesto a la Renta.

Al respecto, el numeral 3 del artículo 78° del TUO 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 emitirse previamente la resolución de determinación, en caso de tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, caso en el cual, para determinar el monto de la orden de pago, la Administración considerará la base imponible del periodo, los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Para ello, la Cuadragésima Segunda Disposición Final del Código Tributario, precisa que en virtud del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, se considera error si para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por el deudor tributario en periodos anteriores.

1.9 Sanciones Vinculadas a Omisiones Originadas por la Modificación del Coeficiente

En el caso de modificación del coeficiente para los pagos a cuenta, el Código Tributario ha establecido que se configura la infracción relacionada con el cumplimiento de la obligación tributaria prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, referente a no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, lo cual acarrea la correspondiente sanción equivalente al 50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la RTF N.° 05359-3-2017 concluyó que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

Por su parte, la Corte Suprema en la Casación N.° 21669-2019 si bien ratificó la aplicación de los criterios fijados en la sentencia recaída en la Casación N.° 4392-201 con la cual se establece que no procede el cobro de intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarados y pagados oportunamente, conforme a lo previsto en el literal a) del artículo 85° del TUO de la LIR y el artículo 34° del TUO del Código Tributario; no obstante, distingue la obligación de abonar los pagos a cuenta dentro de los plazos establecidos de la obligación de presentar las declaraciones juradas en las que se determinan los pagos a cuenta consignando en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria. En tal sentido, atendiendo a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, determinó que si bien

en un primer momento la empresa demandante abonó los pagos a cuenta conforme al cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 que estaba consignado en su declaración jurada, dentro del plazo establecido, de forma posterior y como resultado de un procedimiento de fiscalización, la Administración redeterminó el impuesto calculado, lo que fue confirmado en parte por la última instancia administrativa. De modo tal que el supremo tribunal colige que la información consignada en la declaración jurada no era correcta, incumpléndose con la obligación establecida en el artículo 88° del Código Tributario y generando la aplicación de un coeficiente distinto al que le correspondía. Conducta que sí se encuentra tipificada como infracción en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. (El Peruano, 2022)

De igual forma, en la Sentencia de Casación 12482-2019, la Corte Suprema estableció que el criterio señalado previamente por la Sentencia de Casación 4392-2013-LIMA no es de aplicación a las multas por omisiones a los pagos a cuenta, pues estas se determinan de forma objetiva, y que la Administración Tributaria había acreditado que el contribuyente había incurrido en la infracción.

En relación a lo anterior, compartimos la posición de Percy Bardales en el sentido que si la Corte Suprema reconoce la sentencia de la Casación N.° 4392-2013, se entiende que los pagos a cuenta no son tributo, y por ende no se puede incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, porque si las observaciones por los pagos a cuenta se dejan sin efecto, las multas deberían dejarse sin efecto también, pues son accesorias a las resoluciones de determinación de deuda tributaria. (El Peruano, 2022)

Asimismo, en esa línea, coincidimos con Juan Garret, al considerar incorrecta la interpretación de la Sentencia de Casación 12482-2019-LIMA, pues, al confirmar que es posible la aplicación de multas en estos casos, contradice el hecho de que los pagos a cuenta que son declarados y pagados oportunamente se consideran como abonos realizados correctamente (por lo que no generan intereses moratorios si es que son modificados posteriormente por el contribuyente o por la propia Administración Tributaria). Así, si se aplica la multa del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se estaría reconociendo implícitamente que el contribuyente realizó el pago con un coeficiente distinto al que le correspondía, es decir, erróneo. (Garret, 2021)

CAPÍTULO II: LA DEUDA TRIBUTARIA Y LOS INTERESES MORATORIOS

2.1 La Deuda Tributaria – Componentes

La deuda tributaria es la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto pasivo resulta obligado frente a la Hacienda Pública en virtud de distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de tributos. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2002)

De acuerdo al artículo 28° del TUO del Código Tributario, la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Estos últimos 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 en su artículo 36°.

Como podemos observar, si bien se puede considerar directamente como deuda tributaria al objeto de la prestación tributaria (el tributo en sí), su contenido legal es más amplio pues no sólo considera como deuda al indicado objeto de la prestación tributaria, sino incluye a las multas y a los intereses moratorios. (Huamaní, 2013)

2.2 El Pago de la Deuda Tributaria

El pago constituye la principal forma de extinguir la obligación o deuda tributaria, de conformidad con el artículo 27°, numeral 1 del TUO del Código Tributario.

El pago es un acto debido; una vez que la obligación tributaria ha nacido, el contribuyente queda constituido en el deber de realizar el acto de pago, con todos los requisitos sustantivos y formales que las normas fiscales determinen. Así el acto de pagar es un acto debido en todos los casos en los que haya nacido la obligación de tributar. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2002)

Según el artículo 1220° del Código Civil “se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación”, lo que implica que mientras no se produzca la cancelación total, la obligación subsistirá por el remanente.

En ese sentido, en la medida que el pago representa el cumplimiento normal del objeto de la obligación tributaria, su realización íntegra (por el total de la obligación tributaria más intereses, si los hubiera) producirá efectos liberatorios para el deudor tributario. (Huamaní, 2013)

2.3 Oportunidad del Pago de la Deuda Tributaria

Hablar de oportunidad del pago de la deuda tributaria es hacer alusión al cumplimiento oportuno de la prestación tributaria dentro de los plazos o fechas de vencimiento establecidos por ley o por la Administración Tributaria.

Sobre el particular, el artículo 29° del Código Tributario establece que: “Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.
- b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente, salvo las excepciones establecidas por ley.
- c) Los tributos que incidan en hechos imponderables de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.
- d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.

La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de

vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo.

El plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, con carácter general, por la Administración Tributaria.”

Al respecto, conviene mencionar que los plazos indicados no dejan de ser referenciales desde que la SUNAT ha optado, desde hace ya tiempo, por aplicar la facultad otorgada por el penúltimo párrafo del artículo 29°; así, esta Administración Tributaria mediante Resoluciones de Superintendencia establece periódicamente cronogramas de pagos para que estos se realicen dentro de los seis días hábiles anteriores o seis días hábiles posteriores al día de del vencimiento del plazo señalado para el pago. (Huamaní, 2013)

2.4 Los Intereses

De manera general se puede afirmar que los intereses constituyen un aumento que la deuda devenga de manera paulatina durante un período determinado, sea como renta del capital del cual el acreedor se priva (precio por el uso y disfrute del dinero o del bien de que se trate), o como indemnización por un retardo en el cumplimiento de la obligación, fijándose según el tiempo transcurrido y la cuantía de la prestación debida. (Jiménez Vargas – Machuca, s.f.)

Conforme al artículo 1242° del Código Civil, los intereses pueden ser compensatorios y moratorios. El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

En ese orden de ideas, los intereses compensatorios remuneran el uso del capital de otra persona, por lo que resultan del uso consentido del capital de otros y deben ser previstos en el contrato y estipulados por los contratantes. Mientras que los intereses moratorios se deben en los casos en que haya un retraso en la devolución del capital o un incumplimiento de la obligación. (Bdine & Hamid, 2010)

2.5 Los Intereses Moratorios – Naturaleza Jurídica

Preliminarmente podemos señalar que la obligación de pagar intereses moratorios se genera cuando el cumplimiento de la obligación no se ha realizado dentro del plazo establecido en la ley o el acordado entre las partes, es decir, la falta de pago oportuno de la obligación acarrea la generación de intereses moratorios. Así, mientras no se pague la totalidad de la obligación, dentro del plazo de vencimiento, la misma producirá por añadidura intereses moratorios, normalmente desde el día siguiente de su vencimiento hasta la fecha de pago total inclusive.

En cuanto a su naturaleza, como hemos visto anteriormente, los intereses moratorios cumplen la función de resarcimiento del daño causado al acreedor por el retraso en el cumplimiento de la obligación, en las obligaciones pecuniarias se refieren a un crédito líquido o ilíquido, pero ya exigible. (Diez-Picazo Giménez, 1994).

Por consiguiente, los intereses moratorios tienen naturaleza jurídica indemnizatoria y no sancionatoria: resarcen al acreedor y evitan el enriquecimiento injusto del deudor que dispone de unas sumas de dinero debidas, más allá del tiempo en que había de cumplir su prestación. (Huamaní, 2013)

Es justamente esta naturaleza resarcitoria la que distingue los intereses moratorios de las penalidades y sanciones impuestas por el incumplimiento en sí de la obligación o cumplimiento tardío de la misma.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 04532-2013-PA/TC, en cuyo fundamento 19 se estableció que:

19. La finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias está dirigida a incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda. Siendo así, el Tribunal Constitucional no advierte razón alguna que justifique una distinta responsabilidad jurídica en el cumplimiento de este deber. La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria, resultan criterios irrelevantes para establecer un tratamiento diferenciado en el

cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia.” (El subrayado es del autor)

2.6 Marco Normativo de los Intereses Moratorios en el Ámbito Tributario

Siguiendo a Huamaní Cueva, se puede afirmar que, a diferencia de la obligación privada, cuando se trata de intereses moratorios derivados de la obligación tributaria estos no se pactan entre las partes, sino son establecidos normativamente; por tanto, aquí estamos hablando de intereses legales.

En este rubro tenemos:

- De acuerdo con lo regulado en el artículo 33°, al interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo.
- A los intereses (moratorios) en los anticipos y pagos a cuenta según el artículo 34°.

Cabe indicar que, aún cuando no esté vinculado directamente a la obligación tributaria, en el rubro intereses también tenemos al interés moratorio aplicable a las multas (consideradas como deuda tributaria), regulado por el artículo 181° del Código Tributario. (Huamaní, 2013)

Pues bien, en lo que respecta a intereses moratorios en materia tributaria, el artículo 33° del Código Tributario ha establecido que “el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% 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 (...). Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30)”.

Así, tenemos que:

- De acuerdo a la Resolución de Superintendencia 053-2010/SUNAT la tasa de interés moratorio, en moneda nacional, vigente desde el 01/03/2010 al 31/03/2020 fue de 1.2% mensual.
- De acuerdo a la Resolución de Superintendencia 066-2020/SUNAT la tasa de interés moratorio, en moneda nacional, vigente desde el 01/04/2020 al 31/03/2021 fue de 1.0% mensual.
- De acuerdo a la Resolución de Superintendencia 044-2021/SUNAT la tasa de interés moratorio, en moneda nacional, vigente desde el 01/04/2021 a la actualidad es de 0.9% mensual.

2.7 Los Intereses Moratorios en los Anticipos y Pagos a Cuenta

Al respecto, el artículo 34° del Código Tributario establece que:

“El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.”

Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración”. (Tercer párrafo del Artículo 34° incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1528, publicado el 3.3.2022 y vigente desde el 4.3.2022)

Así, en relación al primer y segundo párrafo, el legislador ha previsto en este artículo que para el caso de los anticipos y los pagos a cuenta que no se pagaron oportunamente, se devengan intereses de manera automática a partir del día siguiente a la fecha del vencimiento que tuvo el sujeto deudor para el pago de los anticipos y pagos a cuenta, y hasta el vencimiento correspondiente para el pago, o hasta la determinación correspondiente. Ahora bien, podemos distinguir dos momentos, el primero el devengamiento automático de intereses hasta la fecha de vencimiento o determinación de la obligación tributaria principal, y un segundo momento que es al vencimiento o

determinación de la obligación principal, lo cual significa que los intereses devengados hasta ese momento, van a formar parte de una nueva base conformada sólo por intereses devengados (en la medida que no se hayan pagado al vencimiento) y devengarán intereses. (Robles et al, 2010)

En relación al tercer párrafo del artículo 34° del Código Tributario, conviene señalar que se trata de una norma recientemente incorporada, mediante el artículo 4° del D. Legislativo N.° 1528, vigente desde el 04 de marzo de 2022. Con esta norma se establece que se aplicarán intereses moratorios a los pagos a cuenta aun cuando después del vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación como consecuencia de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

No obstante, ello, en el siguiente capítulo se analizará a profundidad la problemática generada por los efectos en el tiempo en la aplicación de intereses moratorios en los pagos a cuenta y la controversia existente en torno a la jurisprudencia y al nuevo marco normativo recientemente incorporado.

CAPÍTULO III: LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA APLICACIÓN DE INTERESES MORATORIOS EN LOS PAGOS A CUENTA

3.1 Los intereses moratorios generados antes del vencimiento o determinación de la obligación principal

Conforme hemos visto anteriormente, este supuesto se encuentra regulado en el primer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario, al señalar que: “El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.”

Sobre el particular, la Dra. Carmen Robles, cita, por ejemplo, el caso de las empresas que realizan pagos mensuales (pagos anticipados) del Impuesto a la renta. Si el 10.10.2009 la empresa debió realizar el pago anticipado correspondiente a setiembre del 2009 y no lo hizo, entonces a partir del 11.10.2009 se devengan intereses moratorios diarios, hasta la fecha para realizar el pago del Impuesto a la Renta anual que –según el cronograma de SUNAT- es, por ejemplo, el 03.04.2010. Estos intereses moratorios se aplican sobre el monto del pago anticipado que se debió cumplir. Entre el 11.10.2009 y el 03.04.2010 se han acumulado, supongamos, unos intereses moratorios que suman S/ 70. (Robles et al, 2010)

Como se puede observar el legislador ha establecido claramente la obligación que tienen los contribuyentes de pagar intereses moratorios en caso no hayan realizado el pago oportuno de los pagos a cuenta dentro de los plazos de vencimiento que establece la Administración Tributaria según cronograma mensual. Dichos intereses moratorios se devengarán desde el día siguiente de la fecha de vencimiento del pago a cuenta mensual hasta el día de vencimiento del Impuesto a la Renta Anual.

Como es lógico, al tener naturaleza accesoria a la obligación principal, los pagos a cuenta devengan intereses moratorios diarios sólo hasta la fecha de vencimiento del Impuesto a la Renta Anual, posterior a ello constituirán nueva base para el cálculo del interés moratorio, conforme veremos en el siguiente acápite.

3.2 Los intereses moratorios generados después del vencimiento o determinación de la obligación principal

Este supuesto se encuentra previsto en el segundo párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario, que establece: “A partir de ese momento (desde el vencimiento de la obligación principal), los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.”

Al respecto, la Dra. Carmen Robles, continuando con el ejemplo mencionado en el acápite anterior, refiere que si el 03.04.2010 la empresa no cancela el monto del Impuesto a la Renta anual, a partir del 04.04.2010 se devengan tomando como base el monto de los intereses devengados hasta el 03.04.2010, esto es que la base para el devengamiento serán los S/ 70 soles, moratorios diarios. (Robles et al, 2010)

En ese sentido, producido el vencimiento de la obligación principal, se deja de computar los intereses moratorios diarios que se venían devengando, y el monto de intereses acumulados hasta dicha fecha forman parte de una nueva base de cálculo para la generación de nuevos intereses moratorios. Siguiendo el ejemplo precitado, los S/ 70 soles de intereses moratorios acumulados hasta la fecha de vencimiento de la obligación principal, generarán nuevos intereses moratorios teniendo dicho monto como capital y/o base de cálculo, y ya no el importe del pago a cuenta no cancelado.

3.3 Los intereses moratorios generados a raíz de una declaración rectificatoria o fiscalización tributaria efectuada con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal

Para poder desarrollar este tercer supuesto, es necesario identificar los 2 escenarios existentes:

3.3.1 Los intereses moratorios generados antes de la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario

Antes de la incorporación del mencionado tercer párrafo, no existía en nuestro ordenamiento jurídico tributario norma alguna que estableciera la obligatoriedad de pagar intereses moratorios generados a raíz de una declaración rectificatoria o fiscalización

tributaria efectuada con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal.

Tal circunstancia obedecía no a un vacío legal o laguna jurídica, sino a que propiamente la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, accesoria y dependiente de la obligación principal, impide que goce de la autonomía de un tributo capaz de generar intereses moratorios en cualquier momento con total independencia del impuesto a la renta que le sirve de sustento.

Así, haciendo un recuento histórico por nuestra codificación tributaria, no existe antecedente legislativo que haya regulado dicho supuesto:

- En efecto, nuestro primer Código Tributario de 1966, aprobado mediante Decreto Supremo N° 263-H, no establecía norma alguna en torno a la generación de intereses moratorios por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
- Por su parte, el segundo Código Tributario de 1992, aprobado mediante Decreto Ley N° 25859, tampoco contemplaba la generación de intereses moratorios a raíz de una declaración rectificatoria o fiscalización tributaria efectuada con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, estableciendo solamente en su artículo 34° lo siguiente: “Los intereses, inicial y diario, correspondiente a los anticipos no pagados oportunamente se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso c) del artículo anterior. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.”
- De igual forma, el tercer Código Tributario de 1993, aprobado mediante Decreto Legislativo N.° 773 tampoco regulaba dicho supuesto, manteniendo en su artículo 34° un texto similar a su predecesor: “El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior. A partir de ese momento, los intereses devengados

constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.”

- Del mismo modo, el cuarto Código Tributario de 1996, aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816 siguió la misma línea al no regular tal supuesto, señalando en su artículo 34º lo siguiente: “El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.”

Como se puede observar, a lo largo de nuestra historia legislativa, no existe evidencia de que el legislador haya tenido la intención de establecer que corresponde el pago de intereses moratorios en los casos que se presente una declaración rectificatoria o se produzca una fiscalización tributaria efectuada con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, pues hacer ello implica ir contra la propia naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, la cual, como hemos visto anteriormente es accesoria y dependiente del Impuesto a la Renta.

No obstante ello, dado el hambre de recaudación por parte de la Administración Tributaria, en los últimos años se ha venido exigiendo de manera reiterada y recurrente el cobro de intereses moratorios por modificación de la base de cálculo o coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta cuando con posterioridad al vencimiento de la obligación principal el contribuyente presenta una declaración rectificatoria o la SUNAT efectúa una determinación sobre base cierta a raíz de una fiscalización. Dicho cobro se efectúa mediante la emisión de Órdenes de Pago, amparándose en lo dispuesto en la Cuadragésima Segunda Disposición Final del Código Tributario concordante con su numeral 3 del artículo 78º, para lo cual se hacía una indebida interpretación extensiva del artículo 34º anterior a la incorporación del tercer párrafo.

Tal arbitrariedad de cobrar intereses moratorios en estos casos sin una norma expresa que lo avale y en clara transgresión a la propia naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, ha sido sorprendentemente respaldada por el Tribunal Fiscal en sus diferentes resoluciones, siendo que incluso mediante la **RTF N.º 05359-3-2017 de fecha 23 de junio de 2017** se estableció en calidad de precedente e observancia obligatoria, el siguiente criterio:

Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

En virtud a ello, los contribuyentes afectados por el cobro de intereses moratorios, no alcanzaban justicia tributaria ni en la etapa de reclamos ante la SUNAT ni en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, pues ambas entidades comparten la misma posición de que sí corresponde el pago de intereses en estos supuestos.

Pues bien, enmendando la plana en materia tributaria, la Corte Suprema de la República, en la sentencia de Casación N.º 4392-2013-LIMA del 24 de marzo de 2015, dejó sentado que:

En estricto las normas sancionan con la aplicación de intereses moratorios cuando los pagos a cuenta –fijados conforme al procedimiento de cálculo previsto en el numeral a) del artículo 85º citado-, no se realizan oportunamente, esto es mensualmente y en los plazos legales-, significando que los pagos que deben cumplirse son aquellos que establecidos conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, independientemente o no si hubiera una rectificación posterior al momento que correspondía efectuarlos, empero si la rectificación se realiza antes del plazo del abono, indefectiblemente modificará el coeficiente de cálculo y la cuota a abonar, no así cuando la rectificación es posterior incluso a la determinación del impuesto definitivo.

Teniendo en consideración que en el caso concreto no son aplicables los intereses moratorios por la rectificación posterior (realizada en setiembre del 2003) del ejercicio gravable 2001 que sirvió para establecer el coeficiente de cálculo de las cuotas del 2002, en razón de que al momento del abono de dichos pagos se utilizó como referencia la existente declaración del impuesto a la renta del ejercicio anterior, constituyendo y produciendo efectos de pagos a cuenta por el ejercicio 2002 que correspondían con la referida base de cálculo (como se tiene anotado no se debate la existencia de adeudo por el impuesto a la renta definitivo del ejercicio 2002, sino la aplicación de intereses a los pagos a cuenta, en razón de declaración rectificatoria del ejercicio gravable anterior); por lo que habiendo cumplido con los dos supuestos normativos de las disposiciones legales: del cálculo de la cuota conforme al procedimiento legal y el pago oportuno, no son de aplicación los intereses moratorios.

Lo anotado queda reafirmado con el hecho que el artículo 34° del Código Tributario regula el pago de intereses moratorios respecto a los pagos a cuenta considerando como el supuesto normativo para la generación de los intereses “el pago no oportuno”, es decir, el pago no efectuado “dentro del plazo establecido por la ley, el reglamento o la administración”, más no así sobre el pago a cuenta realizado oportunamente y cuyo monto luego deviene en menor a consecuencia de la rectificación de la declaración del impuesto a la renta que sirvió como base para generar el coeficiente para establecer la cuota mensual

Cabe señalar que en el caso del artículo 34° del Código Tributario, que sanciona con el pago de intereses moratorios aquellos pagos a cuenta no cancelados oportunamente, no puede efectuarse una interpretación extensiva de su texto, toda vez que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario claramente lo prohíbe, al establecer que:

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Justamente por esta razón, en la Casación N.º 4392-2013, la Corte Suprema estableció con carácter de precedente vinculante que:

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.

No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como es el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral a) del artículo 85º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34º del T.U.O. del Código Tributario.

No obstante, la existencia del mencionado precedente vinculante, el Tribunal Fiscal en la **RTF N.º 508-8-2017 de fecha 18 de enero de 2017**, sostuvo:

Que sin perjuicio de ello, es menester señalar que la sentencia de casación en mención tampoco resulta aplicable al caso de autos, toda vez que esta no tiene carácter vinculante para este Tribunal, al no ser dependiente del Poder Judicial, sin perjuicio de que en casos concretos se debe dar cumplimiento a lo dispuesto por dicho poder del Estado según lo señalado por el artículo 4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Es decir, el Tribunal Fiscal no sólo mediante la **RTF N.º 05359-3-2017** rechazó en forma categórica y unánime la interpretación desarrollada por la Corte Suprema en la Casación 4392-2013, sino que además en la **RTF N.º 508-8-2017** estableció que dicha casación no le resulta vinculante al no ser un órgano dependiente del Poder Judicial.

En ese contexto, antes de la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario, los contribuyentes que querían alcanzar justicia tributaria en estos casos, debían recorrer vanamente todas las instancias administrativas de reclamación ante la SUNAT y apelación ante el Tribunal Fiscal -a sabiendas que no serían amparados- para posteriormente interponer una demanda contenciosa administrativa ante el Poder Judicial para luego de agotar las instancias judiciales obtenga una decisión favorable en aplicación del precedente vinculante establecido en la Casación 4392-2013, todo lo cual implica mayor desgaste y costo para el contribuyente en tiempo y dinero, así como una clara vulneración a los Principios de Seguridad Jurídica, Predictibilidad, Celeridad y Economía Procesal, así como mayor carga procesal para el Poder Judicial.

3.3.2 Los intereses moratorios generados después de la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario

Al respecto, es pertinente indicar que este tercer párrafo recientemente incorporado se aparta de la sentencia de Casación N.° 4392-2013, por medio de la cual la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema concluyó que el artículo 34° del Código Tributario no facultaba (a la Administración Tributaria) a exigir intereses moratorios sobre omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que resultaran de modificaciones posteriores a la presentación de la declaración jurada, sin perjuicio que dichas modificaciones se originaran por la presentación de declaraciones juradas rectificatorias o por reparos determinados en una fiscalización. (Alva, 2022)

Sobre el particular, aparentemente con la reciente incorporación de este tercer párrafo la problemática suscitada en torno a la aplicación de intereses moratorios en los pagos a cuenta estaría zanjada, sin embargo, en realidad, esto no es así.

En principio esta problemática se agudiza aún más, por cuanto el Decreto Legislativo N.° 1528, publicado el 3 de marzo de 2022 y vigente desde el 4 de marzo de 2022, que incorporó este tercer párrafo no ha establecido propiamente desde cuando rige esta norma incorporada.

Al respecto, conviene plantear la siguiente interrogante: **¿Considerando que este tercer párrafo incorporado por el Decreto Legislativo N.° 1528 está referido a la aplicación de intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al**

tratarse de una ley relativa a un tributo de periodicidad anual, rige a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación?

Para responder esta interrogante debemos tener presente que el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, concordante con la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, establece que las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario.

Sobre el particular, es menester tener consideración que la materia de regulación contenida en este citado tercer párrafo no es propiamente el Impuesto a la Renta Anual ni los pagos a cuenta mensuales que se tienen que realizar en calidad de anticipos de este impuesto, sino más bien si corresponde la aplicación de intereses moratorios cuando con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

Siendo ello así, al ser una norma que regula intereses moratorios, se entiende que de manera automática entró en vigencia del día siguiente de la publicación del Decreto Legislativo N.° 1528 que la incorporó, es decir, se encuentra vigente desde el día 4 de marzo de 2022, al haber sido publicada dicha norma el día 3 de marzo de 2022.

Ahora bien, encontrándose vigente dicha norma, cabe formular una segunda interrogante: **¿La Corte Suprema mantendrá su criterio vinculante establecido en la Casación N.° 4392-2013 o se verá obligado a cambiarlo por la aplicación inmediata de este tercer párrafo vigente desde el 4 de marzo de 2022?**

Al respecto, debemos tener en consideración que conforme lo ha venido señalando el Tribunal Constitucional en su reiterada jurisprudencia, nuestro ordenamiento jurídico se rige por la teoría de los hechos cumplidos, consagrada en el artículo 103° de nuestra Carta Magna, por lo que la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo.

Asimismo, no debemos dejar de lado que la principal fuente del Derecho Tributario son las disposiciones constitucionales, los tratados y las leyes tributarias, las mismas que tienen prevalencia sobre la jurisprudencia y la doctrina jurídica, por lo que

mientras no se derogue o se declare la inconstitucionalidad de dicho tercer párrafo (lo cual será objeto de análisis en el siguiente capítulo) deberá ser aplicada por el Poder Judicial, salvo que realice control difuso en el supuesto que se efectúe un control de constitucionalidad de la norma en el caso concreto.

Siendo ello así, se puede colegir que la Corte Suprema se verá obligada a cambiar su criterio vinculante establecido en la Casación N.º 4392-2013 por la aplicación inmediata del tercer párrafo vigente, a menos que aplique el control difuso en un caso en concreto.

Como consecuencia de ello, con la incorporación de este tercer párrafo, vigente a la fecha, será más difícil aún y poco probable que los contribuyentes puedan alcanzar justicia tributaria en los casos que se vean afectados por el cobro indebido de intereses moratorios por modificación de la base de cálculo o coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta cuando con posterioridad al vencimiento de la obligación principal el contribuyente presenta una declaración rectificatoria o la SUNAT efectúa una determinación sobre base cierta a raíz de una fiscalización.

Y es que la incorporación de este tercer párrafo más que llenar un vacío legal, el cual no existía conforme se explicó anteriormente, lo que busca es el incremento de la recaudación tributaria, desnaturalizando la propia naturaleza jurídica de los pagos a cuenta y enervando la posibilidad de que los contribuyentes se puedan defender en la vía judicial y obtener una decisión justa y fundada en el derecho.

3.4 ¿El tercer párrafo del artículo 34º del TUO del Código Tributario se aplica a los pagos a cuenta que se generen en el futuro y/o a los pagos a cuenta devengados en el pasado pero que todavía no se han cancelado?

Otra de las interrogantes que fluye con la incorporación del tercer párrafo en mención, que merece ser tratado en un acápite aparte, es determinar si dicha norma se aplica únicamente a los pagos a cuenta que se generen en el futuro (con posterioridad a su entrada en vigencia) y/o también se aplica a los pagos a cuenta devengados en el pasado que todavía no han sido cancelados.

Sobre el particular, debemos tener en consideración que la norma en cuestión es bastante genérica al establecer que

lo dispuesto en el presente artículo (el interés moratorio) es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

Como se puede observar, esta norma no ha establecido sus efectos en el tiempo ni tampoco el Decreto Legislativo N.º 1528 que la incorporó ha previsto una disposición transitoria que regule sus alcances, por lo que, al no existir una precisión de sus efectos en el tiempo, por la Teoría de los Hechos Cumplidos prevista en el artículo 103º de la Constitución del Estado se entiende que la misma rige y se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, sin que se deba hacer distinción donde la ley no distingue (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*), lo cual no implica hacer una interpretación extensiva de la norma, sino sólo una interpretación literal e inmediata de la misma.

En ese sentido, al establecer el tercer párrafo que los intereses moratorios se aplican cuando, con posterioridad al vencimiento de la obligación principal, se hubiese modificado el coeficiente aplicable por efecto de una rectificatoria o determinación de la SUNAT, lo que nos esté señalando es que corresponde la aplicación de intereses moratorios tanto a los pagos a cuenta devengados en el pasado cuyo coeficiente ya ha sido determinado (el mismo que puede ser modificado en el presente o futuro a raíz de una rectificatoria o fiscalización), así como a los pagos a cuenta que se devenguen en el futuro (es decir a aquellos cuyo coeficiente recién se determinarán durante la vigencia de dicha norma).

Tal interpretación arribada si bien es perjudicial para el contribuyente, no es antojadiza ni extensiva, sino puntualmente literal, conforme textualmente se encuentra prevista, toda vez que la misma no distingue si la aplicación de intereses moratorios se refiere a pagos a cuenta que se generen en el futuro o aquellos que se devengaron en el pasado pero que todavía no han sido cancelados.

Con esta interpretación en modo alguno se pretende validar la arbitrariedad e inconstitucionalidad de dicha norma -la cual será materia de análisis en el siguiente capítulo- sino sólo es un conato por reflejar la insensatez de su texto normativo que la hacen claramente cuestionable y evidencian la urgente necesidad de proscribirla de nuestro ordenamiento jurídico tributario.



CAPÍTULO IV: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 34° DEL C.T. INCORPORADO POR EL D. LEG. N.º 1528

4.1 La Potestad Tributaria

Siguiendo al Prof. Francisco Ruiz de Castilla, se puede afirmar que la potestad tributaria del Estado viene a ser básicamente la facultad que tiene para crear y estructurar tributos. La titularidad de esta clase de potestad se encuentra distribuida entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales. (Ruiz, 2021).

Partimos del concepto de poder tributario del Estado como aquella atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos (Danos, 1994).

Así, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. N.º 033-2004-AI/TC, estableció que:

La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.

Al respecto, el artículo 74° de nuestra Carta Magna ha establecido qué órganos del Estado se encuentran facultados para crear tributos, el instrumento legal empleado para tal fin, los principios que limitan dicha facultad, así como la consecuencia en caso no se respete lo establecido en dicha norma constitucional:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

De este precepto constitucional claramente se desprende que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso que el Congreso haya delegado facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Asimismo, se deja en claro que los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción.

4.1.1 Tipos de Potestad Tributaria

a) Potestad Tributaria Originaria

Es aquella potestad asignada originariamente a un ente del Estado conforme a lo establecido en nuestra Constitución.

b) Potestad Tributaria Derivada

Cuando se tiene dicha potestad por transferencia de aquel ente del Estado que originariamente ostenta la potestad tributaria.

4.1.2 Distribución de la Potestad Tributaria

a) Gobierno Central: Poder Legislativo y Poder Ejecutivo

- El Poder Legislativo tiene potestad tributaria originaria para crear impuestos y contribuciones mediante ley.
- El Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria derivada para crear impuestos y contribuciones mediante Decreto Legislativo por delegación de facultades del Poder Legislativo.
- Asimismo, el Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria originaria para crear aranceles y tasas mediante Decreto Supremo.

b) Gobierno Regional:

Los Gobiernos Regionales tienen potestad tributaria para crear contribuciones y tasas mediante Ordenanza Regional.

c) Gobierno Local: Municipalidades Provinciales y Distritales

Los Gobiernos Locales tienen potestad tributaria para crear contribuciones y tasas mediante Ordenanza Municipal.

Lo antes expuesto se puede graficar de la siguiente manera:

Tabla 4.1

Tipos de potestad tributaria

Tipo de Potestad Tributaria	Poder Ejecutivo	Poder Legislativo	Gobierno Local	Gobierno Regional
Impuestos	Potestad Derivada	Potestad Originaria	No tiene	No tiene
Contribuciones	Potestad Derivada	Potestad Originaria	Potestad Originaria	Potestad Originaria
Tasas	Potestad Originaria	No tiene	Potestad Originaria	Potestad Originaria

Tabla 4.2*Tipos de tributo*

Tipo de Tributo	Poder Ejecutivo	Poder Legislativo	Gobierno Local	Gobierno Regional
Impuestos	Si	Si	No	No
Contribuciones	Si	Si	Si	Si
Tasas	Si	No	Si	Si

Asimismo, dentro del instrumento legal empleado para regular tributos, tenemos:

Tabla 4.3*Tipos de tributos - poderes del estado*

Tipo de Tributo	Poder Ejecutivo	Poder Legislativo	Gobierno Local	Gobierno Regional
Impuestos	Decreto Legislativo	Ley	No	No
Contribuciones	Decreto Legislativo	Ley	Ordenanza Municipal	Ordenanza Regional
Tasas	Decreto Supremo	No	Ordenanza Municipal	Ordenanza Regional

4.2. La Delegación de Facultades en la Ley N.º 31380

Al respecto, el Congreso de la República, mediante Ley N.º 31380 de fecha 21/12/2021 otorgó en el Poder Ejecutivo facultades para legislar en materia tributaria, entre otras, conforme a lo dispuesto en su artículo 1º:

“Artículo 1. Finalidad de la delegación de facultades legislativas

La presente ley tiene por finalidad otorgar al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, fiscal, financiera y de reactivación económica; con la finalidad de fortalecer la actuación del Poder Ejecutivo en materia de gestión económica y tributaria, así como en la lucha contra la evasión y elusión tributaria, para contribuir con el cierre de brechas sociales prioritarias para lograr el bienestar de la población.”

Como consecuencia de dichas facultades delegadas, esta ley autoritativa le permitió legislar al Poder Ejecutivo sobre la siguiente materia tributaria y fiscal, conforme a su artículo 3°, numeral 1:

Artículo 3. Materias de la delegación de facultades legislativas

En el marco de la delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1, el Poder Ejecutivo está facultado para legislar por el plazo previsto en el artículo 2, sobre las siguientes materias:

1. En materia tributaria y fiscal

a. Las medidas tributarias que se aprobarán en el marco de la delegación de facultades son las siguientes:

a.1 Modificar la Ley del Impuesto a la Renta y demás normas que regulen el Impuesto a la Renta para:

i. Ratificar y especificar en la normativa del impuesto a la renta la no deducibilidad de erogaciones vinculadas con conductas tipificadas como delitos, tales como el delito de cohecho, en todas sus modalidades, en atención a las recomendaciones señaladas por la OCDE, la ONU y la OEA.

ii. Modificar las rentas netas presuntas de fuente peruana que perciban los contribuyentes no domiciliados y las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a fin de incluir a la extracción y venta de recursos hidrobiológicos.

iii. Regular el tratamiento del Impuesto a la Renta aplicable a los contratos de asociación en participación.

iv. Modificar las disposiciones sobre el sustento para exigir documentos fehacientes y/o de fecha cierta para acreditar que no existe incremento patrimonial no justificado. Las medidas que se aprueben deben ceñirse al objetivo y no violentar los derechos constitucionales de los contribuyentes.

v. Establecer un nuevo método de valoración que razonablemente se aproxime al valor de mercado en la transferencia de valores mobiliarios. Respecto a la regulación del sexto método, modificar los plazos que tiene

el contribuyente para comunicar la fecha o periodo de cotización, así como regular otros aspectos que permitan simplificar la referida comunicación, contratos, entre otros.

a.5 Modificar el Código Tributario a fin de:

i. Optimizar procedimientos que permitan disminuir la litigiosidad, a través de medidas normativas para: exigir claridad del petitorio en los recursos impugnativos, establecer nuevos supuestos para la emisión de jurisprudencia de observancia obligatoria, establecer reglas para evitar la coexistencia de procedimientos sobre la misma materia respecto de un mismo contribuyente, recoger a nivel de ley algunos criterios de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, y establecer un nuevo supuesto para la emisión de jurisprudencia de observancia obligatoria. En ningún caso se podrá exigir el pago de la deuda tributaria para tramitar los recursos administrativos presentados oportunamente.

ii. Modificar los supuestos para la emisión de órdenes de pago, permitiéndose, entre otros, que aquella se realice basándose en la documentación e información brindada por el deudor tributario a la SUNAT en cumplimiento de la normativa vigente, cuando dicho sujeto no esté obligado a llevar libros y/o registros, o basándose en aquellos documentos que reemplacen algún libro y/o registro; sin que ello implique afectación o limitación alguna a los derechos de los contribuyentes.

iii. Optimizar la regulación de, entre otras, de las facultades de fiscalización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y de las actuaciones que se realizan entre esta y los administrados, para adecuarlas a la transformación digital, así como realizar las adaptaciones que se requieran, en aspectos tales como las formas de notificación de las infracciones y sanciones; sin afectar los derechos constitucionalmente protegidos de los contribuyentes.

iv. Modificar la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario a fin de perfeccionar las reglas generales para la dación de exoneraciones,

incentivos o beneficios tributarios, conforme a las recomendaciones de la OCDE, la ONU y la OEA.

v. Regular los criterios para determinar la complejidad de las controversias tributarias, sin modificar los plazos de resolución de los recursos impugnativos establecidos por el Código Tributario, ni la regulación de suspensión del cómputo de intereses moratorios.

Como se puede observar, dentro de las facultades delegadas en materia tributaria, referente a modificatorias a la Ley del Impuesto a la Renta (a.1) y al Código Tributario (a.5) no se encuentra previsto regular intereses moratorios en torno a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que de antemano se puede afirmar que la reciente incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del Código Tributario efectuado mediante el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1528, so pretexto de la delegación de facultades mencionada, deviene en inconstitucional.

4.2 Parámetros de Control de Constitucionalidad de los Decretos Legislativos

En principio, conforme al Prof. Christian Donayre, los límites en cuanto a la materia objeto de delegación se desprenden de una lectura concordada del inciso 4 del artículo 101° y el artículo 104° de la Constitución Política del Estado. Según esta última disposición no podrá delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente, las cuales conforme se deduce del inciso 4 del artículo 101° son las relativas a reforma constitucional, a la aprobación de tratados internacionales, leyes orgánicas, Ley de Presupuesto, y Ley de la Cuenta General de la República. Ninguna ley autoritativa y -por conexidad- ningún decreto legislativo puede versar acerca de dichas materias, pues de lo contrario sería calificado como inconstitucional. (Donayre, 2008)

Ahora bien, la Constitución establece los parámetros que nos pueden servir para un control de constitucionalidad tanto de la ley autoritativa como de los decretos legislativos que se emitan en el marco de la delegación. Es pues importante distinguir entre las inconstitucionalidades en las que puede incurrir la ley autoritativa en sí misma, de las inconstitucionalidades que pudieran presentar los decretos legislativos en cuyo marco han sido emitidos, ya que los elementos que se toman en cuenta para el

correspondiente control de constitucionalidad difieren en uno y otro caso. (Donayre, 2008)

De manera general, considerando que no es materia de la presente investigación se pueden citar los siguientes parámetros constitucionales:

- Los precedentes constitucionales vinculantes del Tribunal Constitucional como parámetro de control de constitucionalidad.
- Los tratados sobre derechos humanos y las interpretaciones vinculantes de sus disposiciones como parámetro de control de constitucionalidad de los decretos legislativos.
- Los tipos de infracciones a la Constitución: Las cuales pueden ser totales, parciales, por la forma, por el fondo, así como directas e indirectas. (Donayre, 2008)

Cabe precisar que nos encontramos frente a una **infracción directa** si el decreto legislativo contraviene la Constitución, mientras que constituirá **una infracción indirecta** si el decreto legislativo contraviene la ley autoritativa.

Respecto a este tipo de infracciones, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en los Expedientes N.º 0020-2005-PI/TC y 0021-2005-PI/TC (acumulados), ha establecido en los párrafos 26 y 27 lo siguiente:

4.2.1 Infracciones constitucionales directas e indirectas. El bloque de constitucionalidad.

26. Finalmente, el artículo 75º del C.P.Const., alude a la afectación directa o indirecta de la Constitución en la que puede incurrir una ley o norma con rango de ley.

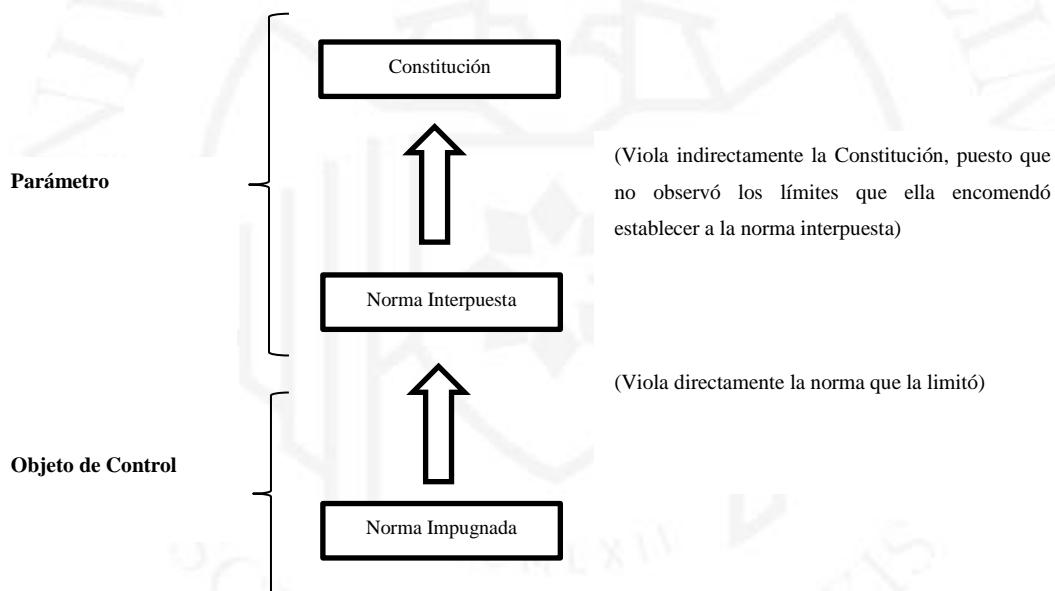
La infracción directa de la Carta Fundamental por una norma, tiene lugar cuando dicha vulneración queda verificada sin necesidad de apreciar, previamente, la incompatibilidad de la norma enjuiciada con alguna(s) norma(s) legal(es). Se trata de aquellos supuestos en los que el parámetro de control de constitucionalidad, se reduce únicamente a la Norma Fundamental. Así, todos los ejemplos a los que se ha hecho referencia hasta el momento revelan una vulneración directa de la Constitución.

27. Por su parte, la **infracción indirecta** de la Constitución implica incorporar en el canon del juicio de constitucionalidad a determinadas normas además de la propia Carta Fundamental. Se habla en estos casos de vulneración "indirecta" de la Constitución, porque la invalidez constitucional de la norma impugnada no puede quedar acreditada con un mero juicio de compatibilidad directo frente a la Constitución, sino sólo luego de una previa verificación de su disconformidad con una norma legal perteneciente al parámetro de constitucionalidad.

De esta manera, la afectación indirecta de la Constitución responde al siguiente esquema:

Figura 4.1

Parámetro de constitucionalidad



Nota. De Revista Proyecto Grado Cero, s.f. (<https://images.app.goo.gl/NdUaR2HWWbDdC8wT9>)

4.3 La Infracción Constitucional en el Decreto Legislativo N.º 1528

Pues bien, conforme hemos visto líneas arriba, el Decreto legislativo N.º 1528, al incorporar el tercer párrafo del artículo 34º del TUO del Código Tributario, regulando materia no delegada por la Ley N.º 31380, como son los intereses moratorios por pagos a cuenta, ha violado directamente dicha norma autoritativa que la limitó y que le sirve de

parámetro constitucional, produciéndose así una clara **infracción constitucional indirecta**.

Dicha infracción indirecta, se ve reflejada no en un mero juicio de compatibilidad directo frente a la Constitución, sino por haberse acreditado su disconformidad con la ley autoritativa (Ley N.º 31380) perteneciente al parámetro de constitucionalidad.

Por consiguiente, queda evidenciado que el Decreto Legislativo 1528, al regular materia no delegada, como son los intereses moratorios por pagos a cuenta, ha incurrido en vicio de inconstitucionalidad, por haber infringido indirectamente la Constitución.

4.4 Análisis en la aplicación del D. Legislativo N.º 1528 respecto a si vulnera el Principio de Capacidad Contributiva

A efectos de determinar si el D. Legislativo N.º 1528 vulnera el Principio de Capacidad Contributiva, conviene traer a colación lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. N.º 033-2004-AI/TC, en cuyo fundamento 17 se estableció:

17. Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. ..., de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.

Asimismo, respecto a este principio, cabe mencionar que conforme con la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente 0053-2004-AI:

El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.

Pues bien, teniendo en consideración que el Principio de Capacidad Contributiva es el parámetro para establecer con cuánto puede contribuir un ciudadano para solventar el gasto público, y atendiendo a que los pagos a cuenta son accesorios y dependientes de la obligación principal, cuyo hecho materia de gravamen es la generación de renta, por tanto, la normativa sobre pagos a cuenta debe tener el mismo sustento impositivo y además valorar la aptitud económica del contribuyente para soportar los efectos del gravamen, caso contrario, se produciría la vulneración al principio de capacidad contributiva, tornándose inconstitucional cualquier dispositivo legal.

En ese orden de ideas, conviene discernir en un caso práctico, a modo de ejemplo, si el D. Legislativo N.º 1528 vulnera el Principio de Capacidad Contributiva, al establecer el pago intereses moratorios por modificación de la base de cálculo o coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta cuando con posterioridad al vencimiento de la obligación principal el contribuyente presenta una declaración rectificatoria o la SUNAT efectúa una determinación sobre base cierta a raíz de una fiscalización:

Caso Práctico:

La Empresa FUERZACTF S.A.C. quien tiene la condición de buen contribuyente por cumplir oportunamente con sus obligaciones tributarias, con fecha 01/04/2020 presentó declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual del ejercicio 2019, determinando y pagando el impuesto correspondiente. En base a los datos declarados (impuesto calculado e ingresos netos de 2019) determinó y canceló oportunamente los pagos a cuenta de marzo a diciembre del ejercicio 2020, de conformidad con el artículo 85° del TUO de la LIR.

De igual forma, con fecha 30/03/2021 presentó declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual del ejercicio 2020, determinando y pagando el impuesto correspondiente. En base a los datos declarados en el ejercicio 2019, determinó y canceló oportunamente sus pagos a cuenta de enero y febrero de 2021; y, en base a los datos declarados en el ejercicio 2020, hizo lo propio respecto a los pagos a cuenta de marzo de diciembre del ejercicio 2021.

El 11/04/2022 la SUNAT le inicia un procedimiento de fiscalización respecto al Impuesto a la Renta Anual del ejercicio 2019, efectuando reparos a la base imponible de dicho impuesto, por lo que con fecha 02/08/2022 emite la Resolución de Determinación correspondiente, cobrando el supuesto tributo omitido más intereses moratorios, además emite la Resolución de Multa por el artículo 178, numeral 1 del Código Tributario, con sus respectivos intereses moratorios.

Asimismo, en aplicación del D. Legislativo N.° 1528 que incorpora el tercer párrafo del artículo 34°, la SUNAT, con fecha 17/08/2022 emite 10 Órdenes de Pago, cobrando los intereses moratorios por el diferencial en los pagos a cuenta de marzo a diciembre 2020, al haberse modificado el coeficiente para su determinación, no obstante que el contribuyente con fecha 15/08/2022 interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación y Resolución de Multa antes mencionado, al estar en desacuerdo con los reparos efectuados. Además, emitió las Resoluciones de Multa por el artículo 178, numeral 1 del Código Tributario, con sus respectivos intereses moratorios, en relación a dichos pagos a cuenta, por haber aplicado un coeficiente distinto al que le correspondía.

Con fecha 24/08/2022, la SUNAT inicia un nuevo procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta Anual del ejercicio 2020, donde seguramente se efectuarán reparos y se determinará tributo omitido y multa por dicho ejercicio.

¿En este caso se ha vulnerado el Principio de Capacidad Contributiva?

Sobre el particular, debemos tener presente que, en este caso, la aptitud o capacidad económica del contribuyente para soportar los efectos del gravamen se ve gravemente afectada, y no directamente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 o del ejercicio 2020 ni por los pagos a cuenta realizados en el año 2020, sino básicamente por los intereses moratorios que se generan indistintamente a raíz de la fiscalización, tanto por el tributo omitido del 2019 como por el diferencial de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2020, como si se tratase de dos tributos totalmente independientes el uno del otro, incluso ambos generan sus propias multas por la infracción del artículo 178°, numeral 1 del Código Tributario.

En este escenario, conviene mencionar que la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, conforme hemos determinado en el Capítulo II de la presente investigación, así como se ha establecido en la sentencia recaída en el Exp. N.º 033-2004-AI/TC, es la de una obligación accesoria y dependiente de la obligación principal como es el Impuesto a la Renta, por lo que una vez extinguida ésta con la determinación y regularización efectuada al vencimiento del plazo para la presentación de la DJ Anual respectiva, no debe generar intereses moratorios ni multas, pues los pagos a cuenta no constituyen un tributo independiente, sino sólo un cálculo matemático para que el Estado reciba de manera anticipada el Impuesto a la Renta.

No debemos olvidar que, conforme hemos visto en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N.º 04532-2013-PA/TC, los intereses moratorios tienen naturaleza jurídica indemnizatoria, pues resarcen el eventual daño sufrido por el no pago oportuno de la deuda, lo cual no se produce en los pagos a cuenta, pues los mismos fueron pagados oportunamente y se extinguieron al vencimiento de la obligación principal con la determinación del impuesto a la renta anual.

Cabe precisar que las eventuales modificaciones a la base de cálculo de los pagos a cuenta o el coeficiente aplicable para su determinación efectuadas con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal como consecuencia de una declaración rectificatoria o una fiscalización como en el caso citado, no constituyen índice revelador de riqueza pasible de imposición y de generar intereses moratorios, pues pretender ello implica desnaturalizar la esencia de los pagos a cuenta, toda vez que éstos, como reiteramos, no son tributos, sino fórmulas matemáticas para recibir de manera anticipada el impuesto a la renta anual que se determina y regulariza al cierre del ejercicio.

Siendo ello así, el cobro de dichos intereses moratorios por un supuesto diferencial en los pagos a cuenta cancelados oportunamente, vulneran flagrantemente el Principio de Capacidad Contributiva, pues con dicha acción se le otorga carácter de tributo independiente del impuesto a la renta anual, al desnaturalizarse su esencia jurídica de obligación accesoria y dependiente de la obligación principal. Y es que, una vez producida la extinción de la obligación principal con la determinación correspondiente, lo mismo ocurre con los pagos a cuenta, en aplicación del principio “accessorium sequitur principale” (lo accesorio sigue la suerte de lo principal). **El pretender revivir pagos a cuenta extintos por una supuesta modificación a su base de cálculo o coeficiente, como si se tratase de un nuevo índice revelador de riqueza o de mayor capacidad económica pasible de imposición, viola el Principio de Capacidad Contributiva, aun cuando sólo se cobre intereses moratorios por el diferencial, pues en estricto los pagos a cuenta no gravan mayor renta imponible, sino sólo son consecuencia de un cálculo matemático que se agotó con la determinación y regularización del impuesto a la renta anual.**

Por consiguiente, queda evidenciado que el D. Legislativo N.º 1528, que incorpora el tercer párrafo del artículo 34º del TUO del Código Tributario, vulnera el Principio de Capacidad Contributiva, por lo que resulta inconstitucional.

4.5 Análisis en la aplicación del D. Legislativo N.º 1528 respecto a si vulnera el Principio de No Confiscatoriedad

A fin de dilucidar si el D. Legislativo N.º 1528 vulnera el Principio de No Confiscatoriedad, es menester remitirnos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional emitida en torno a este principio:

En la sentencia recaída en el Expediente N.º 2727-2002-AA/TC se dejó sentado que:

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un "concepto jurídico indeterminado". Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado

a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.

Asimismo, en la sentencia emitida en el Expediente N.º 0041-2004-AI/TC se estableció:

Dos aspectos que pueden ser tomados en cuenta para evaluar el principio de no confiscatoriedad: (i) el cualitativo, en el sentido que se produzca la sustracción ilegítima de la propiedad por la vulneración de otros principios tributarios sin que importe el monto sustraído; y, por otro lado (ii) el cuantitativo, referido a la afectación de la esfera patrimonial del sujeto obligado por el monto sustraído. (“Conozca toda la jurisprudencia clave del TC sobre el principio de no confiscatoriedad”, 2021)

De igual forma, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 2302-2003-AA/TC, el Supremo Intérprete de la Constitución señaló:

Ahora bien, ¿se vulnera el principio de no confiscatoriedad de manera automática, si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos? La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. En ese sentido, la confiscatoriedad no se configura por si misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio.

¿En el caso práctico antes mencionado se ha vulnerado el Principio de No Confiscatoriedad?

Teniendo en consideración los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional, se advierte que, en este caso, la ley tributaria (D. Legislativo N.º 1528) incrementa la afectación de manera irrazonable y desproporcionada a la esfera patrimonial de la

empresa, quien no sólo tiene que soportar el impuesto a la renta anual y adelantar pagos a cuenta por dicho tributo, sino básicamente porque obliga al pago intereses moratorios por un supuesto diferencial de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2020, los cuales se extinguieron en su momento al haberse efectuado la determinación del impuesto a la renta de dicho ejercicio, generándose así una transgresión al Principio de Capacidad Contributiva como anteriormente se demostró, así como una clara violación al Principio de Seguridad Jurídica al intentar revivir pagos a cuenta extintos por una supuesta modificación a su base de cálculo o coeficiente para pretender cobrar intereses moratorios.

En ese orden de ideas, si bien propiamente la ley analizada no regula ni determina la magnitud de la carga económica del impuesto (base imponible y tasa), si la convierte en más onerosa y ejerce mayor presión tributaria sobre los contribuyentes de manera irrazonable, pues exige el pago de intereses moratorios de una obligación accesoria ya extinta generando con ello una mayor incertidumbre e inseguridad jurídica.

Siendo ello así, en puridad más que producirse una violación al Principio de No Confiscatoriedad en su aspecto cuantitativo, se produce una violación a su aspecto cualitativo, en el sentido que cobrar intereses moratorios por una obligación accesoria que ya no existe (pagos a cuenta pagados oportunamente) genera una sustracción ilegítima, irrazonable y desproporcionada al patrimonio del contribuyente, sin que importe propiamente el monto sustraído, debido a la vulneración de otros principios tributarios como el Principio de Capacidad Contributiva y de Seguridad Jurídica.

Por consiguiente, el D. Legislativo N.º 1528, que incorpora el tercer párrafo del artículo 34º del TUO del Código Tributario, también vulnera el Principio de No Confiscatoriedad en su aspecto cualitativo, por lo que resulta inconstitucional.

4.6 Análisis en la aplicación del D. Legislativo N.º 1528 respecto a si vulnera el Principio de Seguridad Jurídica

En relación al Principio de Seguridad Jurídica conviene a traer a colación lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 016-2002-AI/TC, en donde se estableció que:

La seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado constitucional de derecho, implícitamente reconocido en la Constitución. Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad.

Asimismo, en la sentencia emitida en el Expediente N.º 0010-2014-AI, el Supremo Intérprete de la Constitución dejó sentado:

Ahora bien, la garantía de certeza y predictibilidad del (y en el) comportamiento de los poderes públicos y de los ciudadanos no es lo mismo que inmutabilidad o petrificación del ordenamiento jurídico. El principio de seguridad jurídica no constitucionaliza la estática social. La vida en comunidad está en constante transformación y, con ella, también las reglas que aspiran a disciplinarla. Por ello, constituyendo el nuestro un ordenamiento jurídico esencialmente dinámico, el principio de seguridad jurídica no impide que el legislador pueda modificar el sistema normativo [Cf. STC 0009-2001-AI/TC, Fund. N.º 18]. En realidad, lo que demanda es que cuando se tenga que modificarlo esta deba necesariamente considerar sus efectos entre sus destinatarios, encontrándose vedado de efectuar cambios irrazonables o arbitrarios.

Pues bien, atendiendo a lo expuesto, el cobro de intereses moratorios conforme al tercer párrafo del artículo 34º del TUO del Código Tributario, recientemente incorporado por el D. Legislativo N.º 1528 vulnera el Principio de Seguridad Jurídica, no por el hecho de haber regulado dentro de nuestro sistema tributario una materia no delegada por la ley autoritativa (Ley 31380), sino porque los efectos de dicha regulación producen cambios irrazonables y arbitrarios en la naturaleza jurídica de los elementos que se regulan, esto es, desnaturalizan la esencia jurídica de los pagos a cuenta como obligaciones accesorias y dependientes del impuesto a la renta que se extinguen con la determinación de la renta anual, así como la razón de ser de los intereses moratorios cuya esencia es la indemnizar el daño por el pago no oportuno de la deuda y que en modo alguno se pueden derivar de

diferenciales por supuestas modificaciones al cálculo matemático de pagos a cuenta extintos al haber sido cancelados oportunamente.

Y es que, si bien la dinámica social, económica y política que experimenta nuestro país y el orbe en general conllevan a una permanente actualización, modificación y/o reforma de nuestro ordenamiento jurídico, dichos cambios normativos, no pueden atentar contra la naturaleza jurídica, los valores y pilares fundamentales que le sirven de base, pues hacer ello, no sólo atenta contra los principios constitucionales tributarios, sino también contra la seguridad jurídica e implicaría erosionar todo el sistema sobre el cual se erige nuestro Estado constitucional de derecho.

4.7 Disparidad de Criterios en la Administración de Justicia Tributaria y la Inseguridad Jurídica:

Antes de la dación del D. Legislativo N.º 1528, el escenario que se venía suscitando en torno al tema materia de investigación es la disparidad de criterios emitidos por los diferentes órganos que administran justicia tributaria en nuestro país.

Así, tanto en sede administrativa como en sede judicial han existido criterios totalmente antagónicos generando inseguridad jurídica y aplazando en el tiempo el derecho de acceso a la justicia que le asiste a todo contribuyente o ciudadano.

- a) Por un lado, para la SUNAT y el Tribunal Fiscal sí corresponde la aplicación de intereses moratorios en estos casos, ya que, según estos entes, si bien los pagos a cuenta son obligaciones tributarias distintas al Impuesto a la Renta, están vinculadas a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del ejercicio, y en tal sentido, son prestaciones que el deudor se encuentra obligado a cumplir por mandato de la ley, por lo que devengan intereses moratorios conforme al criterio establecido en la **RTF N.º 05359-3-2017** de fecha 23/06/2017, que tiene el carácter de precedente de observancia obligatoria.

Conforme a esta RTF además de la obligación de declarar, determinar y pagar el impuesto a la renta anual, existe la obligación de determinar

conforme a ley los pagos a cuenta que corresponda efectuar, los que se calculan de acuerdo con los ingresos netos del mes y la información declarada en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, por lo que, teniendo en cuenta que lo consignado por el deudor tributario en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, no sólo tiene el deber de presentar su declaración jurada con la determinación de la deuda dentro del plazo de ley, sino que debe hacerlo consignando información correcta y conforme a la realidad. Por tanto, la omisión de los deberes señalados, implica la aplicación de los intereses moratorios por no haberse ingresado al fisco los montos que correspondían según lo dispuesto en los artículos 33° y 34° del TUO del Código Tributario, así como la aplicación de la infracción establecida en el numeral 1) del artículo 178° del mencionado cuerpo normativo.

- b) Por su parte, la Corte Suprema de la República, en la **Casación N.° 4392-2013-Lima** de fecha 24/03/2015, que tiene carácter de precedente vinculante de observancia obligatoria, estableció que en estos casos los pagos a cuenta del impuesto a la renta no deben generar intereses moratorios porque no son reconocidos como tributos, concluyendo que el numeral a) del artículo 85° de la ley del Impuesto a la renta y el artículo 34° del TUO del Código Tributario se deben analizar de manera literal y no admiten interpretación extensiva por tratarse de normas que restringen derechos y/o establecen obligaciones. En ese sentido, si la declaración rectificatoria se presenta cuando ya ha vencido el plazo para determinar la obligación principal, no procederá el cobro de intereses moratorios por el recálculo de los pagos a cuenta, debiéndose intereses moratorios sólo sobre los pagos a cuenta no realizados oportunamente.

No obstante ello, de manera diametralmente opuesta, mediante la **Casación N° 27444-2018-LIMA** de fecha 26/04/2022, que no tiene carácter de precedente vinculante y en el que se resuelve un caso anterior a la vigencia del D. Legislativo 1528, estableció que el pago que pueda efectuar un contribuyente cuando haya realizado una determinación

errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla, como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del impuesto a la renta, no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerlo, por no tratarse de un pago completo o integral, por lo que, corresponde el pago de intereses moratorios en caso el contribuyente no cancele dentro del plazo establecido el íntegro de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta como consecuencia de una determinación errónea. Es decir, con este argumento, la Corte Suprema se alineó a la regulación prevista en el tercer párrafo del artículo 34° recientemente incorporado por el D. Legislativo 1528, toda vez que al afirmar que corresponde el pago de intereses moratorios cuando no se cancele el íntegro de los pagos a cuenta al haberse efectuado una determinación errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla, entiende que dicho error se presenta cuando se realiza declaración rectificatoria o determinación sobre base cierta a raíz de una fiscalización posterior al vencimiento de la determinación de la obligación principal.

En ese sentido, respecto al tema que nos ocupa, desde antaño estos órganos que administran justicia en materia tributaria han venido generando inseguridad jurídica con sus decisiones respecto a si corresponde o no el pago de intereses moratorios, haciendo interpretaciones extensivas en perjuicio del contribuyente sobre un supuesto que no se encontraba regulado.

Ahora bien, con la incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario, se hace aún más tangible la vulneración al Principio de Seguridad Jurídica, pues es la misma norma la que desde su contenido causa tal vulneración, pues desconoce la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta y de los intereses moratorios, otorgándole a dichos anticipos el tratamiento de un tributo independiente de la obligación principal.

En este contexto, la única vía que tienen los contribuyentes para hacer prevalecer sus derechos frente a situaciones arbitrarias como la

descrita, son los procesos constitucionales, ya sea mediante la interposición de demandas de amparo, la cual sólo tiene efectos individuales para cada caso concreto, o mediante las demandas de inconstitucionalidad, la cual tiene efectos erga omnes en caso se declare la inconstitucionalidad del D. Legislativo N.º 1528, debiendo cumplirse en ambos casos, los requisitos previstos en la Carta Magna y en el Código Procesal Constitucional.



CAPÍTULO V: PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La propuesta de solución que se plantea es derogar el tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario incorporado por el artículo 4° del D. Legislativo N.° 1528 por ser abiertamente inconstitucional.

Para ello, si bien a nivel individual no se puede interponer una demanda de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, por cuanto de conformidad con el artículo 203°, inciso 5) de la Constitución Política se requiere 5,000 ciudadanos con firmas comprobadas por el Jurado Nacional de Elecciones, no obstante, de acuerdo a su inciso 7) los colegios profesionales, en materia de su especialidad, sí pueden interponer dicha demanda; por lo que, en mi calidad de agremiado al Colegio de Contadores Públicos de Lima, remitiré una carta dirigida al Consejo Directivo, con la finalidad que evalúen la procedencia de una demanda de inconstitucionalidad contra el citado D. Legislativo 1528, recogiendo para ello las conclusiones arribadas en la presente investigación. Dicha carta se adjunta como anexo a la tesis.

Asimismo, se propone que el legislador incorpore en el primer párrafo del artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta una definición puntual acerca de los pagos a cuenta y de su naturaleza jurídica, a efectos de evitar interpretaciones disidentes, contradictorias o confusas entre los operadores del derecho tributario.

Así también, a fin de otorgar predictibilidad a los justiciables y uniformizar la jurisprudencia tributaria, tanto administrativa como judicial, evitando que se siga generando inseguridad jurídica con criterios antagónicos, se propone modificar el artículo 22° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial así como el artículo 36° del TUO de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, estableciéndose que: “Cuando las Salas Especializadas de la Corte Suprema fijen en sus resoluciones principios jurisprudenciales, los mismos constituyen precedente vinculante de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales y administrativas”.

De igual forma, al haberse determinado que los pagos a cuenta no son obligaciones tributarias independientes de la obligación principal, se plantea modificar el artículo 178° numeral 1 del TUO del Código Tributario, en el sentido que se deje de

considerar como infracción tributaria relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el: “ aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos”, para lo cual debe eliminarse este texto, quedando redactada dicha norma de la siguiente manera:

Artículo 178°.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

CONCLUSIONES

- Los pagos a cuenta del impuesto a la renta tienen naturaleza jurídica accesoria y dependiente de la obligación principal, por lo que en esencia no tienen la condición de tributo, sino más bien de una imposición legal por parte del Estado hacia los contribuyentes que, a modo de empréstito forzoso sin pago de intereses y empleando una fórmula matemática, busca recibir de manera anticipada el impuesto a la renta que al cierre del ejercicio se va a liquidar de manera definitiva, pudiendo ser compensado o devuelto en caso se determine un saldo a favor del contribuyente.
- Los intereses moratorios tienen naturaleza jurídica indemnizatoria y no sancionatoria, por el incumplimiento en el pago oportuno de la deuda tributaria.
- La incorporación del tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario efectuado por el Decreto Legislativo N.° 1528 distorsiona la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, al pretender otorgarle la calidad de obligación tributaria independiente de la obligación principal, capaz de generar intereses moratorios luego del vencimiento o determinación de la obligación principal y de generar su propia multa por la infracción del artículo 178°, numeral 1 del Código Tributario.
- Una supuesta modificación a la base de cálculo o coeficiente por efecto de una declaración rectificatoria o determinación sobre base cierta a raíz de un procedimiento de fiscalización, no revive pagos a cuenta para el cobro de intereses moratorios por el diferencial, pues estos anticipos se extinguieron cuando se produjo la determinación de la obligación principal, al ser accesoria y dependiente de ésta.
- El Decreto Legislativo N.° 1528, al haber incorporado el tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario, resulta inconstitucional por vulnerar los parámetros y principios constitucionales tributarios, al constituir una infracción constitucional indirecta por no encontrarse dentro de las facultades delegadas por la ley autoritativa (Ley N.° 31380) y transgredir los principios de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad en su aspecto cualitativo, además de la Seguridad Jurídica.
- En la actualidad, las decisiones de los órganos que administran justicia tributaria, como son la SUNAT y el Tribunal Fiscal (en sede administrativa), así como la Corte Suprema (en sede judicial), directa o indirectamente, coinciden con la obligación de

pagar intereses moratorios conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario recientemente incorporado, no obstante, la existencia de la Casación N.º 4392-2013-Lima que constituye precedente vinculante de observancia obligatoria. En atención a lo anterior, mientras no se abroge la incorporación de este tercer párrafo, las únicas vías que existen para hacer prevalecer los derechos de los contribuyentes son los procesos constitucionales, ya sea mediante una demanda de amparo en cada caso concreto o mediante una demanda de inconstitucionalidad contra dicho dispositivo legal.



RECOMENDACIONES

- A fin de evitar que la Administración Tributaria, proceda a emitir Órdenes de Pagos cobrando intereses moratorios por el diferencial en los pagos a cuenta recalculados, se recomienda no presentar declaración jurada rectificatoria, ya sea de manera voluntaria por iniciativa propia, ni por inducción dentro de un procedimiento de fiscalización. En caso las Órdenes de Pago se emitan como consecuencia del resultado de un procedimiento de fiscalización, los contribuyentes deben interponer los recursos impugnatorios correspondientes. De igual forma, harán lo propio contra las multas
- Asimismo, es necesario que los contribuyentes interpongan los recursos impugnatorios correspondientes contra las Resoluciones de Determinación y de Multa, derivados de reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta Anual, pues de consentir dichos actos administrativos, es poco probable que puedan obtener un resultado favorable en sus eventuales acciones contra las Órdenes de Pago antes mencionadas.
- Finalmente, se recomienda que los contribuyentes cuenten con asesoría tributaria especializada, antes, durante y después de un procedimiento de fiscalización, esto es, de manera permanente, a fin de tomar decisiones adecuadas, hacer prevalecer sus derechos y evitar que su esfera patrimonial se vea seriamente afectada por situaciones como la expuesta en la presente investigación.

REFERENCIAS

- Alva Matteucci, J. (2022, marzo). Cambios al Código Tributario: Comentarios a los Decretos Legislativos N.º 1523 y 1528. *Actualidad Empresarial*. 490.
- Bravo Cucci, J. (2002, julio). La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. *VII Jornadas Nacionales de Tributación*. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/8_03_ct28_jabc.pdf
- Bravo Cucci, J. (2007). ¿Son los anticipos impositivos obligaciones tributarias? *Foro Jurídico*, 7. 206-208.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18474>
- Bdine J., & Hamid, Ch. (2010). Código Civil Comentado. *Doutrina e Jurisprudência*., 406.
- Danos Ordoñez, J. (1994). El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. *Revista Themis*, 145.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109887.pdf&cd=10&hl=es-419&ct=clnk&gl=pe>
- Herrera Guerra, P. N. (2022, 13 de abril). Corte Suprema desarrolla lineamientos sobre las multas e intereses tributarios. *El Peruano*.
<https://elperuano.pe/noticia/143305-corte-suprema-desarrolla-lineamientos-sobre-las-multas-e-intereses-tributarios>
- Diez-Picazo Giménez, G. (1994). *La mora del deudor*. <http://hdl.handle.net/10486/4430>
- Donayre Montesinos, C. (2008). El Control Parlamentario de los Decretos Legislativos en el Perú: Retos y Posibilidades. *Derecho & Sociedad*, 31. 79-92
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17393>
- Fernández Cartagena, J. A. (1989). “Otra aproximación jurídica al tema del reajuste tributario y los pagos a cuenta”. *Cuadernos Tributarios*, 7.
- García Mullín, J. R. (1980). *Manual del Impuesto a la Renta*. Instituto de Capacitación Tributaria.
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado. Parte I*. Jurista Editores.
- Jiménez Vargas-Machuca, R. (s.f.). *Intereses, tasas, anatocismos y usura*.
http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/civ_art28.PDF

- Lázaro Orihuela, A. E. (2016). La naturaleza de los pagos a cuenta: de empréstitos forzosos a obligaciones tributarias. Un comentario a la Casación 4392-2013. *Revista Actualidad Jurídica*, 277.
- Conozca toda la jurisprudencia clave del TC sobre el principio de no confiscatoriedad. (2021, 16 de abril). *La Ley*. <https://laley.pe/art/11020/conozca-toda-la-jurisprudencia-clave-del-tc-sobre-el-principio-de-no-confiscatoriedad>
- Pérez de Ayala, J. L., & Pérez de Ayala Becerril, M. (2002). *Fundamentos de Derecho Tributario* (5.ª ed.). Editoriales de Derecho Reunidas.
- Poder Judicial. (2015, 24 de marzo). Sentencia 4392-2013.Lima. <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013+-+Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2021, 19 de octubre). *Potestad Tributaria del Estado: Componentes y Titulares*. <https://polemos.pe/potestad-tributaria-del-estado-componentes-y-titulares/#:~:text=La%20potestad%20tributaria%20del%20Estado,Gobiernos%20Regionales%20y%20Gobiernos%20Locales>
- Robles Moreno, C. (2010). *Código Tributario. Doctrina y Comentarios* (3.ª ed.). Pacífico Editores.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002). *Informe N.º 314 - 2002 - SUNAT/K00000*. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i3142002.htm>
- Tribunal Constitucional. (2004, 28 de setiembre). Expediente 033-2004-AI/TC. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html#:~:text=Agrega%20que%20la%20potestad%20tributaria,de%20una%20forma%20de%20c%C3%A1lculo>
- Villegas, H. (1998). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Depalma.



ANEXO

Anexo 1: Carta dirigida al colegio de contadores públicos de lima para analizar la propuesta de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional



CARTA

Lima, 06 de Setiembre de 2022

COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE LIMA

RUC N° 20106620106

Calle José Díaz N° 384, Urb. Santa Beatriz (Al frente de la puerta 4 del Estadio Nacional)

Lima - Lima - Lima

Asunto: Presento iniciativa para demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo N° 1528

De mi mayor consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, en mi condición de investigador y agremiado a este colegio profesional, con N° de Colegiatura 49555, a fin de presentar una iniciativa ante vuestro Consejo Directivo, a fin que se evalúe la procedencia de una demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo N° 1528¹, en el extremo que incorporó el tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario, referente al cobro de intereses moratorios por pagos a cuenta del impuesto a la renta, hasta el siguiente texto:

Después de la investigación realizada, en torno a este tercer párrafo recientemente incorporado, se ha podido determinar que el Decreto Legislativo N° 1528 resulta inconstitucional en virtud a las siguientes conclusiones arribadas:

- 1) De acuerdo al criterio establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento 17 de la sentencia recaída en el Exp. N° 033-2004-AI/TC², se señaló que no es procedente

¹ Decreto Ley 1528 del 03/03/2022 y reglamento de modificación de ley

² "17. Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados "[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia". [...], de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva, vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión

otorgar autonomía a los pagos a cuenta, por cuanto tienen naturaleza jurídica accesoria y dependiente de la obligación principal (impuesto a la renta).

- 2) Asimismo, en el fundamento 19 de la sentencia emitida en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC³, el Supremo Intérprete de la Constitución, estableció que los intereses moratorios tienen naturaleza jurídica indemnizatoria por el incumplimiento en el pago oportuno de la deuda tributaria.
- 3) El Decreto Legislativo N° 1528, al haber incorporado el tercer párrafo del artículo 34° del TUO del Código Tributario, resulta inconstitucional por vulnerar los parámetros constitucionales, al constituir una infracción constitucional indirecta, pues la regulación de los intereses moratorios por pagos a cuenta no se encuentra dentro facultades delegadas por la ley autoritativa (Ley N° 31380).
- 4) Del mismo modo, resulta inconstitucional por vulnerar el Principio de Capacidad Contributiva, al otorgar a los pagos a cuenta el carácter de tributo independiente del impuesto a la renta anual, desnaturalizando así su esencia jurídica de obligación accesoria y dependiente de la obligación principal, además de atentar contra la naturaleza jurídica de los intereses moratorios, los cuales sólo se generan para resarcir el daño cuando no se ha realizado el pago oportuno de la deuda. Y es que, una vez producida la extinción de la obligación principal con la determinación correspondiente, lo mismo ocurre con los pagos a cuenta, en aplicación del principio "lo accesorio sigue la suerte de lo principal". Siendo que al pretender revivir pagos a cuenta extintos por una supuesta modificación a su base de cálculo o coeficiente, como si se tratase de un nuevo índice revelador de riqueza o de mayor capacidad económica pasible de imposición, viola el Principio de Capacidad Contributiva, aun cuando sólo se cobre intereses moratorios por el diferencial, pues en estricto los pagos a cuenta no gravan mayor renta imponible, sino sólo son consecuencia de un cálculo matemático que se agotó con la determinación del impuesto a la renta anual.
- 5) De igual forma, es inconstitucional por vulnerar el Principio de No Confiscatoriedad en su aspecto cualitativo en el sentido que cobrar intereses moratorios por una obligación

con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento."

³ "10. La finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias está dirigida a incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda. Siendo así, el Tribunal Constitucional no advierte razón alguna que justifique una distinta responsabilidad jurídica en el cumplimiento de este deber. La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria, resultan criterios irrelevantes para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia."

accesoria que ya no existe (pagos a cuenta pagados oportunamente) genera una sustracción ilegítima, irrazonable y desproporcionada al patrimonio del contribuyente, sin que importe propiamente el monto sustraído, debido a la vulneración de otros principios tributarios como el Principio de Capacidad Contributiva anteriormente explicado y de Seguridad Jurídica porque los efectos de dicha norma producen cambios arbitrarios en la naturaleza jurídica de los elementos que se regulan, al desnaturalizar la esencia jurídica de los pagos a cuenta como obligaciones accesorias y dependientes de la obligación principal que se extingue con la determinación de la renta anual.

En ese sentido, teniendo en consideración que, de acuerdo al artículo 203°, inciso 7) de nuestra Carta Magna, los colegios profesionales, en materia de su especialidad, están facultados para interponer acción de inconstitucionalidad; por tanto, como miembro de este ilustre Colegio Profesional solicito se proceda a evaluar la procedencia de la iniciativa planteada.

Sin otro particular, me despido respetuosamente de ustedes.

Atentamente,


ADAN CARRASCO TINEO
CONTADOR PÚBLICO COLEGIADO
Mat. N° 49555

