

# NOVEDADES WEB

## INAPLICACIÓN DE LOS INTERESES MORATORIOS A LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Cindy Magaly Pacheco Anchiraco<sup>(\*)</sup>(\*\*)

**Voces:** Impuesto a la renta – Intereses moratorios – Pagos a cuenta del impuesto a la renta – Declaración jurada – Declaración jurada anual del impuesto a la renta.

### Casación N° 4391-2013 Lima

<b>Asunto</b>	: Intereses moratorios de los pagos a cuenta
<b>Procedencia</b>	: Lima
<b>Fecha</b>	: 24 de marzo de 2015

### 1. Criterio de adoptado por la Corte Suprema:

Mediante la casación bajo comentario, relacionada con la generación de intereses moratorios de los pagos a cuenta modificados producto de la presentación de la declaración rectificatoria de una declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, que varía la determinación del coeficiente, la Corte Suprema ha formulado lo siguiente:

*“[...] 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 85° citado–, no se realicen 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 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.” (El subrayado es nuestro)*

### 2. Materia Controvertida:

Es necesario efectuar las siguientes precisiones<sup>1</sup> para una mejor comprensión de la materia controvertida:

- En el año 2003, el contribuyente realizó una rectificatoria de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.
- Con posterioridad, la SUNAT emitió Órdenes de Pago, señalando que se habían generado intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo, mayo a diciembre del ejercicio 2002, así como por enero y febrero del ejercicio 2003; dado que, con la presentación de la declaración rectificatoria del ejercicio 2001, la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta de marzo a diciembre del ejercicio 2002 y de enero y febrero del ejercicio 2003 tenían que ser modificados. De esta manera, se generaba una omisión por el importe incrementado no pagado.

Bajo ese contexto, el caso materia de controversia en la **Casación No.4392-2013** (en adelante, “la **Casación**”) tuvo como asunto determinar si como consecuencia de la variación de la determinación del coeficiente

del pago a cuenta del Impuesto a la Renta por efecto de la presentación de la rectificatoria de la declaración anual de dicho impuesto del ejercicio 2001, daría lugar o no a la aplicación de intereses moratorios por el diferencial no pagado por la aplicación de un nuevo coeficiente, considerando que las obligaciones mensuales de los pagos a cuenta se encontraban vencidas.

### 3. Argumentos de las Partes:

#### 3.1. Argumentos del contribuyente2:

El contribuyente sostiene que los pagos a cuenta se determinan bajo sus propias reglas de acuerdo al artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales son independientes a las que determinan la regulación de dicho impuesto. En tal sentido, los pagos a cuenta son –en opinión del contribuyente– actos de determinación que producen plenos efectos jurídicos en la medida que no sufran modificaciones, las que en caso se produzcan tendrán efectos jurídicos a futuro y no retroactivos.

De esta manera, señala que, en su caso, la declaración rectificatoria presentada en el año 2003 correspondiente al ejercicio 2001, sólo podía ser considerada para la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta que estaban por vencer, pero no respecto a los ya vencidos, calculados y pagados a través del coeficiente anterior.

En función de ello, señala que, no le son de aplicación los intereses moratorios a los pagos a cuenta ya efectuados por los periodos de marzo a diciembre del 2002 ni enero y febrero del ejercicio 2003 como consecuencia de la modificación del coeficiente producto de la rectificatoria del impuesto anual del 2001.

#### 3.2. Argumentos de la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF):

Tanto la SUNAT como el MEF consideran que en vista de que el contribuyente omitió efectuar la cancelación de los pagos a cuenta en su totalidad, por la modificación del coeficiente producto de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (al realizarse un menor pago), éste no habría cumplido con lo estipulado en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, señalan que, de acuerdo a la Resolución del Tribunal Fiscal No.435-4-2003, aun cuando los pagos a cuenta sean obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta anual, el Código Tributario los trata como obligaciones tributarias distintas toda vez que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido en los artículos 33 y 34 del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación principal.

Por lo mencionado, dado que el contribuyente no se habría cumplido con la obligación tributaria de ajustar los pagos a cuenta vencidos procede a exigir el pago de los intereses moratorios generados por la omisión incurrida, resulta de aplicación lo establecido en el artículo 34 del citado código respecto de los intereses moratorios.

#### 4. Argumentos esbozados por la Corte Suprema:

En relación a la controversia materia de comentario, la Corte Suprema señaló que teniendo en consideración a la Norma VIII y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, es necesario determinar un método de interpretación de la ley tributaria para el caso que contribuya a su mejor interpretación y sentido normativo.

En base a ello, consideró adecuado utilizar el método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del numeral a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que constituye una disposición legal que establece el nacimiento de obligaciones cuando se realice el supuesto de hecho configurado.

En ese sentido, la Corte Suprema afirmó que el método literal permite atribuir a la mencionada norma el significado más inmediato que resulta del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas.

Para tal efecto, determinó cuál es la naturaleza de los abonos con carácter de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, concluyendo que son prestaciones mensuales que por mandato de la ley se deben cumplir. Sin embargo, precisa que su característica de prestación dineraria y el hecho que sea de configuración legal, no determina de manera indiscutible que califique como un tributo.

Dicho ello, añadió que los pagos a cuenta calificarían como empréstitos forzosos, dado que, de acuerdo con el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos pueden ser restituidos al contribuyente; afirmando que, dicha característica es ajena a los elementos estructurales del tributo<sup>3</sup>.

De esta manera, concluye que lo afirmado por los demandantes respecto a que los pagos a cuenta califican como obligaciones de pago de tributos no es correcto.

Por otro lado, con relación a la interpretación del artículo 34 del Código Tributario, la Corte Suprema señala que los abonos mensuales sí están afectos a los intereses moratorios cuando no son pagados oportunamente, pues si bien no tienen naturaleza de tributo, sí son obligaciones de abono al que la ley le ha atribuido el carácter de “pago a cuenta del Impuesto a la Renta”.

Sobre esa base, la Corte Suprema **concluye que la aplicación de intereses moratorios ocurre cuando los pagos a cuenta no se paguen de manera oportuna** (dentro de los plazos legales para el vencimiento de las obligaciones tributarias mensuales), **determinados en base a elementos existentes en la oportunidad de la cancelación del pago a cuenta, sin que ello signifique que generará intereses moratorios cuando, de manera posterior, se rectifique la obligación principal.**

Cabe precisar que, la Corte Suprema señala que, si la rectificación se hiciera antes del plazo de vencimiento del abono del pago a cuenta es indudable que en dicho caso sí modificará el coeficiente y el monto por pagar, siendo que, de no cumplir con esta obligación sí se generaran intereses moratorios.

Ahora bien, con relación al caso concreto, se señaló lo siguiente respecto a los intereses moratorios determinados en las órdenes de pago emitidas por la SUNAT:

*“[...] no se establece infracciones denunciadas, en tanto la interpretación acogida por la sentencia de vista [...], en el sentido que las normas del numeral a) del artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, sancionan con la aplicación de un interés moratorio por el no abono de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, que son los exigibles y determinados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta, no así al caso concreto del contribuyente que presentó rectificación de la declaración jurada correspondiente incluso a la determinación del impuesto definitivo del ejercicio gravable; resulta coherente con la señalada en esta sentencia casatoria, 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 del ejercicio 2002 que correspondían con la referida base de cálculo [...]; 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.” (El subrayado es nuestro)*

#### 5. Análisis del asunto materia de controversia:

Como se puede observar, nos encontramos ante una discusión de puro derecho, que tiene como objetivo determinar el alcance del artículo 34 del Código Tributario e inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Resulta importante discernir con mayor profundidad las normas en discusión que se suscitaron en la **Casación** comentada, para ello cito, en primer lugar, el artículo 85 referido al pago a cuenta del Impuesto a la Renta:

*“Artículo 85.-*

*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.*

*...”*

La norma citada estipula que las personas jurídicas pagarán a cuenta del Impuesto a la Renta, tributo de configuración anual<sup>4</sup>, el monto que resulte de aplicar la fórmula del inciso a) de manera mensual.

Al respecto, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal como la Resolución No.4435-4-2003 ha señalado que dichos pagos a cuenta son **anticipos y obligaciones tributarias**. En ese mismo sentido, la Resolución No.04845-5-2004 cuya anulación fue discutida en la **Casación** señaló que *“los pagos a cuenta [...] se consideran anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del período.”*

En efecto, cierto sector de la doctrina -del cual el Tribunal Fiscal asume como postura institucional- han definido a tales pagos como obligaciones tributarias<sup>5</sup>. Bajo esa consideración, el incumplimiento de abono de los pagos a cuenta se encontraría dentro del supuesto de infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, correspondiéndole la sanción de acuerdo a las Tablas de Infracciones, así como el cómputo de los intereses moratorios de acuerdo a los artículos 33 y 34 del Código Tributario.

Como se puede observar, bajo esta perspectiva el contenido jurídico asignado a los pagos a cuenta así como las consecuencias que se producirían por su incumplimiento ostenta un similar tratamiento que podría otorgársele a un tributo. No obstante, en vista de que la **Casación** materia de comentario se aparta de dicha posición y aun cuando ésta no desarrolla el debate doctrinario, resulta pertinente exponerlo brevemente a fin que el lector tenga conocimiento de los argumentos adicionales que se habrían suscitado respecto a este tema.

De acuerdo con lo señalado por Bravo Cuccini<sup>6</sup>, en estos casos, es necesario identificar y diferenciar a la obligación tributaria instaurada entre el acreedor y el deudor -cuyo objeto es el tributo-, de las obligaciones tributarias “adjetivas” que son un conjunto de deberes formales de los

administrados. Así, señala como ejemplos de esta última obligación a la presentación de declaraciones, llevar a los libros contables, entre otros.

Según lo señalado por el citado autor, esta distinción es importante dado que rompe con la premisa clásica de que toda relación jurídica obligatoria, originada en el marco del derecho tributario, tendrá naturaleza tributaria, prescindiendo de si su objeto es o no un tributo.



De esta manera, el autor concluye que *los pagos a cuenta son prestaciones pecuniarias que no se ajustan a la naturaleza de alguna de las especies tributarias tal como se encuentran definidas en la legislación peruana. En tal sentido se puede concluir que los pagos a cuenta no son tributos para el Sistema Tributario Peruano; tales prestaciones son objeto de una relación jurídica obligatoria que se origina por el acaecimiento en el plano fáctico, de un soporte hipotético contenido en una norma jurídica, tal relación jurídica obligatoria no es tributaria ni mucho menos califica como un deber formal, la naturaleza de los pagos a cuenta es asimilable a la de los empréstitos forzosos.*

Ahora bien, con relación a la calificación del pago a cuenta como un tributo, la Corte Suprema y el citado autor coinciden en que, aun cuando es una prestación dineraria, éste no puede ser calificado como un tributo, debido a que el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que cuando el monto producto de la recaudación exceda el pago que deberá realizarse de la liquidación del Impuesto a la Renta anual, la Administración Tributaria, previa comprobación, deberá devolver el exceso pagado si así lo solicita el contribuyente.

En efecto, mediante **Casación** se ha emitido un pronunciamiento oficial respecto a la naturaleza de los pagos a cuenta, que no fuese el administrativo. Por ello, la Corte Suprema señaló que la siguiente regla tiene carácter de precedente vinculante<sup>2</sup>:

*“5.2.2 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 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario”*

#### Intereses moratorio:

*“Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta  
El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior.  
A partir de ese momento, los intereses devengado constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo”*

La norma citada dispone que, entre otros supuestos, se sancionarán con los intereses moratorios a los pagos a cuenta que no sean efectuados **oportunamente** por los contribuyentes hasta la fecha de vencimiento de la obligación principal.

Teniendo ello en consideración, si bien la legislación peruana opta por atribuir intereses a la demora en la liquidación (pago) de los pagos a cuenta, la SUNAT y el Tribunal Fiscal han venido aplicando intereses moratorios cuando los contribuyentes modifican la determinación de los coeficientes del pago a cuenta producto de la presentación de rectificatorias de la Declaración Jurada Anual, presentadas de forma voluntaria o como consecuencia de una fiscalización.

Sobre este punto, la Corte Suprema concluye que, a través de una interpretación literal, se entenderá al término **oportunamente** cuando los

abonos con carácter de pagos a cuenta se efectúen de acuerdo a los plazos señalados por ley, sin que devengan de rectificatorias.

En ese extremo, coincido con lo señalado en la **Casación**, dado que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones independientes a la del Impuesto a la Renta anual<sup>3</sup>, por lo que, en caso se modificase éste último, no encontramos motivos para que afecte a los pagos a cuenta ya efectuados por el contribuyente.

Por lo mencionado, esbozo algunas consideraciones que deberán tener en cuenta los contribuyentes bajo los siguientes supuestos:

- Si con motivo de la presentación de una declaración rectificatoria de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, producto del cual, se determine un coeficiente mayor, los abonos de los pagos a cuenta que aún no hayan vencido deberán liquidarse teniendo en cuenta al nuevo coeficiente. Si el cumplimiento de dichas obligaciones estuvieran vencidas, no se computará intereses moratorios respecto del importe diferencial no abonado.
- En cualquier caso, si el monto de los pagos a cuenta excediera al Impuesto a la Renta según la Declaración Jurada, el contribuyente consignará tal hecho en la respectiva declaración, determinando un Saldo a Favor, sobre el cual, se puede solicitar la devolución o proceder a aplicarlo contra los pagos a cuenta que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la DJ. (Segundo párrafo del artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta).

En relación al caso analizado, considero que, en virtud a esta **Casación**, los contribuyentes tienen la facultad de solicitar la devolución de los intereses abonados que se hubieran generado como consecuencia de la determinación del Impuesto a la Renta anual efectuado por la SUNAT en los procedimientos de fiscalización, a través del cual, la SUNAT hubiera exigido al contribuyente a modificar la determinación de sus pagos a cuenta de períodos vencidos para que éste proceda al pago de los intereses moratorios.

#### NOTAS

- (\*) Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con una Diplomatura de Especialización Avanzada en Tributación y un Post Título en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).
- (\*\*) Este trabajo ha sido elaborado con la colaboración de Juan Carlos Asmat. Estudiante del 11vo. ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú
- (1) Con relación al proceso judicial, la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas interpusieron el recurso de casación, al no encontrarse conforme con la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha 21 de noviembre de 2012 emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia. Dicha resolución, revocó la sentencia apelada y, en consecuencia, declaró fundada la demanda interpuesta por el contribuyente contra la Resolución del Tribunal Fiscal No.04845-5-2004 y las órdenes de pago emitidas por la SUNAT.
- (2) Para la elaboración de los argumentos del contribuyente se ha tomado en consideración lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04845-5-2004, que declaró infundada su apelación.
- (3) Para una mayor precisión respecto a este punto, sugerimos revisar los acápite 3.7 y 3.8 de la Casación materia de análisis.
- (4) De acuerdo al artículo 57 de la Ley del IR, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Respecto a las rentas de personas jurídicas, la citada norma señala que se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.
- (5) Es de precisar que la posición esbozada en la Resolución No.04845-5-2004 señala que los pagos a cuenta se encontrarán vinculados al Impuesto a la Renta anual; no obstante, añade, el Código Tributario le otorgaría un tratamiento distinto de la obligación sustantiva, pues el pago fuera de los plazos establecidos para el pago a cuenta genera intereses moratorios desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación.
- (6) BRAVO CUCCI, Jorge. “Algunas reflexiones y consideraciones en torno a la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta”. En: *Derecho Tributario Reflexiones*. Jurista Editores. Julio 2013. Lima, pp.303-323.
- (7) La Corte Suprema también establece, en la parte quinta, otro precedente vinculante referido al uso de los métodos de interpretación extensiva y restrictivo, así como la aplicación de la analogía en las normas tributarias.
- (8) *Ibidem* 6.

