



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DEL CENTENARIO DE MACHU PICCHU PARA EL MUNDO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-19

TEMA : DETERMINAR LA BASE DE CÁLCULO DE LOS INTERESES MORATORIOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 33° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ENTRE EL 25 DE DICIEMBRE DE 2006¹ Y EL 15 DE MARZO DE 2007² EN EL CASO DE DEUDAS GENERADAS ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 969.

FECHA : 19 de diciembre de 2011
HORA : 12:00 p.m.
MODALIDAD : Video Conferencia
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D.	Rosa Barrantes T.	Marina Zelaya V.
	Jesús Fuentes B.	Mariella Casalino M.	Raúl Queuña D.
	Pedro Velásquez L.	Ada Flores T.	Caridad Guarníz C.
	Víctor Castañeda A.	Silvia León P.	Ana María Cogorno P.
	Luis Cayo Q.	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.
	José Martel S.	Doris Muñoz G.	Patricia Meléndez K.
	Carmen Terry R.	Juana Pinto de A.	Luis Ramírez M.
	Miguel De Pomar S.	Renée Espinoza B.	Lily Villanueva A.
	Rossana Izaguirre Ll.	Carlos Moreano V.	Lorena Amico DLC.
	Jorge Sarmiento D.	Cristina Huertas L.	Gary Falconí S.
	Zoraida Olano S.		

NO ASISTENTES : Gabriela Márquez Pacheco (Descanso Médico: fecha de votación).
Roxana Ruiz Abarca (Vacaciones: fecha de suscripción)
Sergio Ezeta Carpio (Vacaciones: fecha de suscripción)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

¹ Fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969.

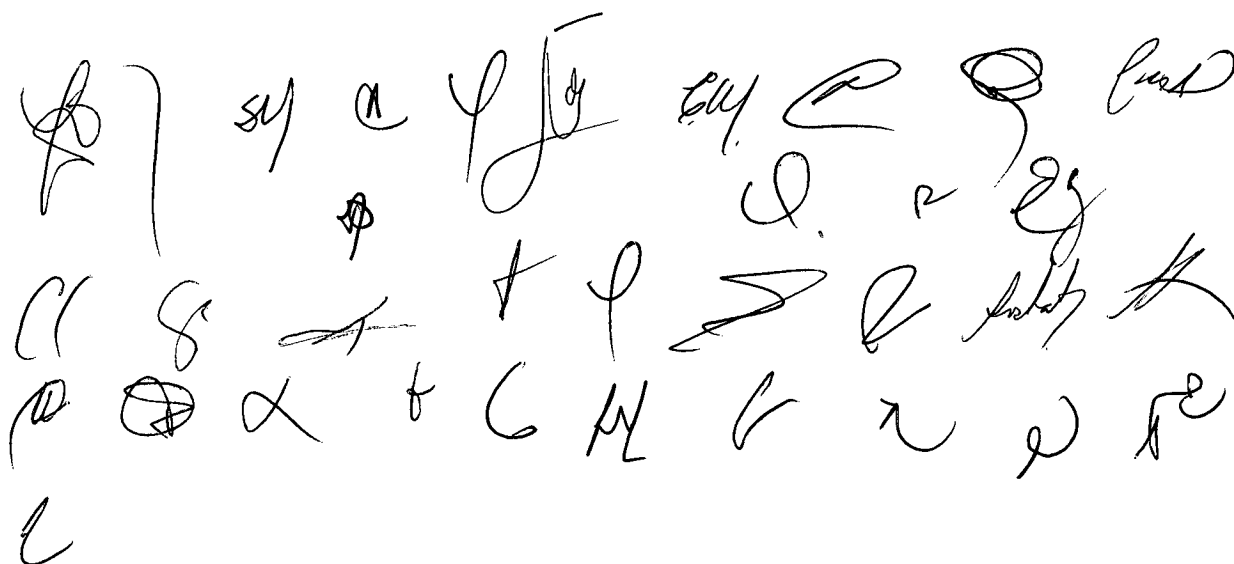
² Esta fecha es tomada como referencia en aplicación de lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, la cual señaló que la Segunda Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, que contiene una disposición referida al tema a analizar, entraría en vigencia el día 16 de marzo de 2007.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene el punto de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano”.



TEMA: DETERMINAR LA BASE DE CÁLCULO DE LOS INTERESES MORATORIOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 33° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ENTRE EL 25 DE DICIEMBRE DE 2006³ Y EL 15 DE MARZO DE 2007⁴ EN EL CASO DE DEUDAS GENERADAS ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 969.

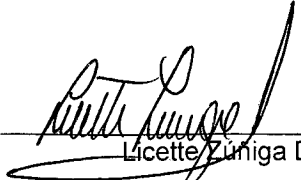
PROPUESTA 1		PROPUESTA 2		PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
SUB PROPUESTA 1.1		SUB PROPUESTA 1.2		PROPUESTA 1	
En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.		En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso. lo que ha sido precisado por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 969, el cual tiene carácter de norma interpretativa.		El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	
Fundamento: Ver Sub Propuesta 1.1 de la Propuesta 1 del Informe.		Fundamento: Ver Sub Propuesta 1.2 de la Propuesta 1 del Informe.		(descanso médico)	
(descanso médico)		(descanso médico)		(descanso médico)	
Vocales					
Dra. Olano	X			X	
Dra. Zuñiga	X			X	
Dra. Barantes	X			X	
Dra. Márquez					(descanso médico)
Dra. Zelaya	X			X	
Dr. Ezeta	X			X	
Dr. Fuentes	X			X	
Dra. Casalino	X			X	
Dr. Queuña	X			X	
Dr. Velásquez	X			X	
Dra. Flores	X			X	
Dra. Guarniz	X			X	
Dr. Castañeda	X			X	
Dra. León			X		
Dra. Cогorno			X		
Dr. Cayo			X		
Dr. Huamán	X			X	
Dra. Winstanley	X			X	
Dr. Martel	X			X	
Dra. Muñoz	X			X	
Dra. Meléndez	X			X	
Dra. Terry	X			X	
Dra. Pinto			X		
Dr. Ramirez			X		
Dr. De Pomar			X		
Dra. Espinoza	X			X	
Dra. Villanueva	X			X	
Dra. Izaguirre	X			X	
Dr. Moreano	X			X	
Dra. Amico	X			X	
Dr. Sarmiento	X			X	
Dra. Huertas	X			X	
Dr. Falconi	X			X	
Dra. Ruiz	X			X	
Total	27		6	33	

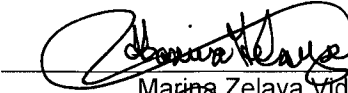
³ Fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969.
⁴ Esta fecha es tomada como referencia en aplicación de lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 969, la cual señaló que la Segunda Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, que contiene una disposición referida al tema a analizar, entraría en vigencia el día 16 de marzo de 2007.

[Handwritten signatures and initials]


Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

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


Licette Zuniga Dulanto

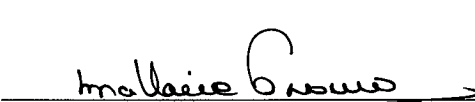

Marina Zelaya Vidal

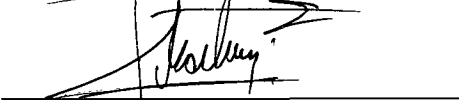

Jesus Fuentes Borda


Raúl Queuña Díaz

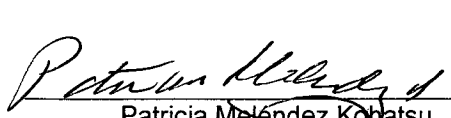

Ada Flores Talavera

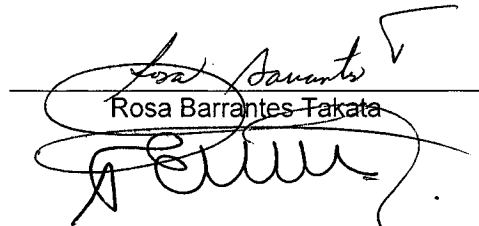

Víctor Castañeda Altamirano


Ana María Cogorno Prestinoni



Marco Huamán Sialer

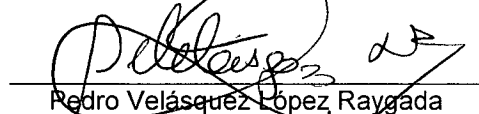

José Martel Sánchez

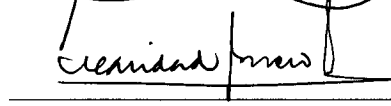

Patricia Meléndez Kobatsu

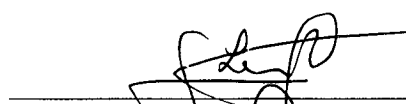

Rosa Barrantes Takata

Sergio Ezeta Carpio
Fecha: 22/12/2011

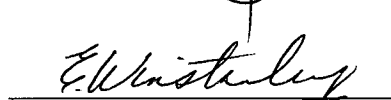

Mariella Casafino Mannarelli

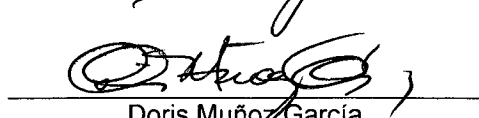

Pedro Velásquez López Raygada

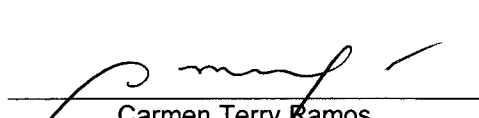

Caridad Guarniz Cabell


Silvia León Pinedo


Luis Cayo Quispe

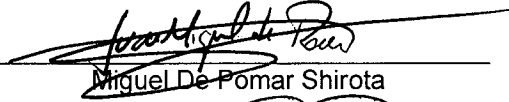

Elizabeth Winstanley Patio


Doris Muñoz García


Carmen Terry Ramos



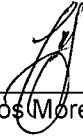
Juana Pinto De Aliaga



Miguel De Pomar Shirota



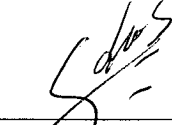
Lily Villanueva Aznarán



Carlos Moreano Valdivia



Jorge Sarmiento Díaz



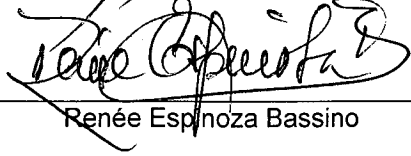
Gary Falconí Sinche



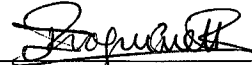
Zoraida Olano Silva



Luis Ramírez Mio



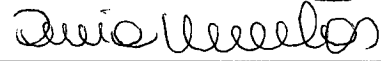
Renée Espinoza Bassino



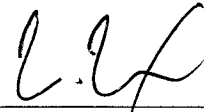
Rossana Izaguirre Llampasi



Lorena Amico De Las Casas



Cristina Huertas Lizarzaburu



Roxana Ruiz Abarca
Fecha: 26/12/2011

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-19

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR LA BASE DE CÁLCULO DE LOS INTERESES MORATORIOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 33° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ENTRE EL 25 DE DICIEMBRE DE 2006¹ Y EL 15 DE MARZO DE 2007² EN EL CASO DE DEUDAS GENERADAS ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 969.

I. PLANTEAMIENTO

El artículo 29° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, regula los plazos para el pago de la deuda tributaria en el caso de tributos que administra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo. Asimismo, prevé la aplicación de intereses moratorios cuando la deuda tributaria no es pagada en el plazo debido.

En ese sentido, el artículo 33° de dicho Código indica que en el caso de tributos administrados o recaudados por la SUNAT será ésta quien fije la tasa de interés moratorio (TIM) y que en el caso de tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM, que será fijada mediante ordenanza municipal, no puede ser mayor a la que establezca la SUNAT³.

En cuanto a la forma de cálculo de los intereses, el anotado artículo 33°, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 969, indicaba que era aplicable un interés diario desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria hasta la fecha de pago inclusive, para lo cual debía multiplicarse el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, la cual resultaba de dividir la TIM vigente entre treinta. Se señalaba además que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente, es decir, se preveía la capitalización de los intereses moratorios⁴.

Esta capitalización de intereses moratorios fue derogada con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el 25 de diciembre de 2006, siendo que a partir de la mencionada fecha, el citado artículo 33° dispone que los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente.

Posteriormente, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, ha dispuesto que a partir de su entrada en vigencia, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

¹ Fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969.

² Esta fecha es tomada como referencia en aplicación de lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, la cual señaló que la Segunda Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, que contiene una disposición referida al tema a analizar, entraría en vigencia el día 16 de marzo de 2007.

³ Este artículo agrega que en el caso de tributos administrados por otros órganos, la TIM será la establecida por SUNAT salvo que se fije una distinta mediante resolución ministerial de Economía y Finanzas.

⁴ Cabe indicar que en los casos de pagos a cuenta, multas y devoluciones de pagos indebidos o en exceso, la regulación viene dada por los artículos 34°, 181° y 38° del Código Tributario. Dichos artículos hacían referencia a la capitalización de los intereses moratorios y al artículo 33°, con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, siendo que luego de ello, si bien se menciona al interés regulado por el artículo 33°, ya no se hace referencia a la capitalización.



2323

Al respecto, en el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, debe determinarse la base de cálculo a la que debe aplicarse la tasa de interés moratorio entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, pues el citado decreto legislativo no contiene una norma transitoria que regule sobre el particular ni define lo que debe entenderse por "tributo impago", sobre lo cual se han planteado distintas interpretaciones.

En efecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 386-5-2010, se ha indicado que de acuerdo con lo previsto por la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 981, para efecto de la aplicación del anotado artículo 33°, en el caso de deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12611-8-2011 se ha señalado que, considerando lo dispuesto por los citados decretos legislativos, la actualización de los intereses moratorios entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007 debe practicarse sobre el tributo o multa original, sin considerar como base de cálculo la deuda capitalizada al 31 de diciembre de 2005, en aplicación de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 969.

En ese sentido, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, corresponde someter el tema a conocimiento de la Sala Plena.

II. ANTECEDENTES

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

III. PROPUESTAS

PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

SUB PROPUESTA 1.1

DESCRIPCIÓN

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

FUNDAMENTO

El artículo 29° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, regula los plazos para el pago de la deuda tributaria en el caso de tributos que administra la Superintendencia Nacional de Administración



2322

Tributaria - SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo. Asimismo, prevé la aplicación de intereses moratorios cuando la deuda tributaria no es pagada en el plazo debido.

En ese sentido, el artículo 33° de dicho Código indica que en el caso de tributos administrados o recaudados por la SUNAT será ésta quien fije la tasa de interés moratorio (TIM) y que en el caso de tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM, que será fijada mediante ordenanza municipal, no puede ser mayor a la que establezca la SUNAT⁵.

En cuanto a la forma de cálculo de los intereses, el anotado artículo 33°, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 969, indicaba que era aplicable un interés diario desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria hasta la fecha de pago inclusive, para lo cual debía multiplicarse el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, la cual resultaba de dividir la TIM vigente entre treinta. Se señalaba además que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente, es decir, se preveía la capitalización de los intereses moratorios⁶.

Ahora bien, el Código Tributario fue modificado por el Decreto Legislativo N° 969, el cual fue publicado el 24 de diciembre de 2006 y entró en vigencia a partir del día siguiente. Dicha norma derogó la capitalización de intereses, por lo que la última capitalización se efectuó el 31 de diciembre de 2005⁷.

Según el artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, "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".

Posteriormente, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente desde el día siguiente⁸, señala que: "A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo⁹, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso". Asimismo, prevé que: "Lo dispuesto en el párrafo anterior debe ser considerado también para efectos del cálculo de la deuda tributaria por multas, para la devolución de pagos indebidos o en exceso y para la imputación de pagos". Finalmente, dispone que: "Para efectos de lo dispuesto en el artículo 34° del Código Tributario, la base para el cálculo de los intereses, estará constituida por los intereses devengados al vencimiento o determinación de la obligación principal y por los intereses acumulados al 31 de diciembre de 2005".

⁵ Este artículo agrega que en el caso de tributos administrados por otros órganos, la TIM será la establecida por SUNAT salvo que se fije una distinta mediante resolución ministerial de Economía y Finanzas.

⁶ Cabe indicar que en los casos de pagos a cuenta, multas y devoluciones de pagos indebidos o en exceso, la regulación viene dada por los artículos 34°, 181° y 38° del Código Tributario. Dichos artículos hacían referencia a la capitalización de los intereses moratorios y al artículo 33°, con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, siendo que luego de ello, si bien se menciona al interés regulado por el artículo 33°, ya no se hace referencia a la capitalización.

⁷ En este sentido, véase: ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Javier, "A propósito de la tasa de interés moratorio en el Código Tributario" en: *Actualidad Empresarial*, Instituto Pacífico, N° 205, 2010, Lima, pp. 1-2 y ss.

⁸ Si bien la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 dispuso que el referido decreto entraba en vigencia el 1 de abril de 2007, también precisó que la Segunda Disposición Complementaria Final entraría en vigencia al día siguiente de su publicación.

⁹ De acuerdo a la nota anterior, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 precisó que la Segunda Disposición Complementaria Final entró en vigencia al día siguiente de su publicación.



2321

A partir de lo previsto por estas normas, debe determinarse la base de cálculo de los intereses moratorios en el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2005¹⁰ y el 15 de marzo de 2007¹¹, pues al respecto se han planteado distintas interpretaciones sobre la inclusión de los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005 en dicha base de cálculo. Así, según una primera interpretación, durante el mencionado período aquella está constituida por el monto impago original, mientras que conforme con otra interpretación, está constituida por el monto capitalizado al 31 de diciembre de 2005.

Al respecto, debe considerarse que los intereses moratorios se generan debido al perjuicio que se ocasiona por haber incurrido en mora en el pago y que de acuerdo con lo dispuesto por artículo 103° de la Constitución “*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*”, principio que también ha sido recogido por la Norma III del Título Preliminar del Código Civil, por lo que debe considerarse los efectos de la norma que regulaba la forma de cálculo de los intereses moratorios antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969.

En efecto, como se ha indicado precedentemente, antes de la modificación introducida por el citado decreto legislativo, el artículo 33° del Código Tributario disponía que el interés diario se aplicaba 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 y que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al “*tributo impago*”, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente. Por consiguiente, una vez efectuada la acumulación mencionada, la nueva base de cálculo constituía el “*tributo impago*” sobre el que debía aplicarse la TIM.

En ese sentido, al efectuarse la capitalización al 31 de diciembre de 2005, se obtenía una nueva base de cálculo, es decir, un tributo impago que incluía el interés que se generó hasta la fecha de acumulación, lo cual debía considerarse para efecto de seguir calculando los intereses moratorios del ejercicio siguiente, por lo que desconocer dicha base desde el 25 de diciembre de 2006 hasta el 15 de marzo de 2007 implicaría negarle efecto a la norma que dispuso la capitalización y que se encontraba vigente con anterioridad, y por tanto, otorgarle efectos retroactivos al citado Decreto Legislativo N° 969.

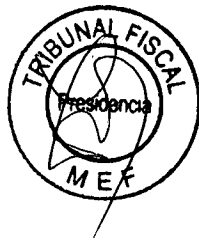
En esta línea, resulta evidente que si bien el anotado decreto legislativo tuvo por objeto que no se efectúen más capitalizaciones a partir de su vigencia, ello no puede implicar que se niegue los efectos de la última que se llevó a cabo el 31 de diciembre de 2005 ni el hecho de que el monto que incluía los intereses a dicha fecha constituía conforme a ley la base de cálculo que debía ser usada a partir del 1 de enero de 2006, situación que ha sido confirmada mediante el Decreto Legislativo N° 981.

En ese sentido, se tiene que si bien el Decreto Legislativo N° 969 impide futuras capitalizaciones de intereses, ello no puede tener como consecuencia desconocer el efecto de la norma que era aplicable antes de su entrada en vigencia, es decir, aquella que preveía la capitalización efectuada el 31 de diciembre de 2005.

Cabe indicar que lo expuesto es acorde también con la finalidad de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 969 expresada en su exposición de motivos, en la cual se ha indicado que dicha norma tenía por objeto “*flexibilizar el tratamiento otorgado para la actualización de los adeudos tributarios*”, a lo que se añadía que “*Los intereses moratorios tienen como finalidad la indemnización en*

¹⁰ Día en que entró en vigencia el citado Decreto Legislativo N° 969.

¹¹ Esta fecha es tomada como referencia pues como se ha indicado, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 señaló que la Segunda Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, que contiene una disposición referida al tema a analizar, entraría en vigencia el día 16 de marzo de 2007.



2320

la mora en el pago, objetivo que podrá ser cumplido sin necesidad de mantener la regla de la capitalización...”, objetivo que se cumple al eliminar las capitalizaciones a futuro, lo que es acorde con el principio de irretroactividad normativa, sin que ello pueda afectar a la última que se efectuó conforme a ley al amparo de una norma que en el momento aludido se encontraba vigente y que le sirvió de sustento.

Por consiguiente, en el caso de deudas generadas antes del 31 de diciembre de 2005 y que continúan impagas, la última capitalización permitida normativamente es la que se llevó a cabo en la citada fecha. A partir del 1 de enero de 2006, la base de cálculo sobre la que se aplicarán los intereses estaría constituida por dicha deuda capitalizada pues el concepto “tributo impago” a que hace referencia el artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, incluiría los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, lo cual sería aplicable también al período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007.

Ahora bien, debe considerarse que la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 981 ha previsto que a partir del 16 de marzo de 2007, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de corresponder, lo cual ha suscitado distintas interpretaciones sobre los posibles efectos que esta norma puede tener sobre el particular. Una de estas interpretaciones señala que la citada disposición confirma que durante el período analizado la base de cálculo de los intereses moratorios incluye los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005. Asimismo, la otra considera que el Decreto Legislativo N° 981 contiene una norma interpretativa.

Del texto de la referida disposición se advierte que su propósito es establecer que a partir de su entrada en vigencia, la base de cálculo de los intereses moratorios es el monto capitalizado al que se ha hecho referencia. En tal sentido, reafirma la interpretación antes mencionada que indica que dicha base es la que debe ser aplicada en el período analizado, ya que su finalidad es adoptar durante su vigencia lo que ya había sido regulado con anterioridad.

Así, de los propios términos empleados por la norma se aprecia que su fin es prever que a partir del 16 de marzo de 2007 seguiría utilizándose como base de cálculo de los intereses moratorios aquella que incluía los intereses capitalizados al 31 de marzo de 2005 (de ser el caso), es decir, aquella que ya se usaba para estos efectos. En ese sentido, el Decreto Legislativo N° 981 no hace más que confirmar tal interpretación.

En consecuencia, en el caso de las deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de corresponder¹².

¹² En efecto, en el caso de deudas generadas después del 31 de diciembre de 2005 y antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, no ocurrió capitalización alguna.



SUB PROPUESTA 1.2

DESCRIPCIÓN

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso, lo que ha sido precisado por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, el cual tiene carácter de norma interpretativa.

FUNDAMENTO

El artículo 29° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, regula los plazos para el pago de la deuda tributaria en el caso de tributos que administra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo. Asimismo, prevé la aplicación de intereses moratorios cuando la deuda tributaria no es pagada en el plazo debido.

En ese sentido, el artículo 33° de dicho Código indica que en el caso de tributos administrados o recaudados por la SUNAT será ésta quien fije la tasa de interés moratorio (TIM) y que en el caso de tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM, que será fijada mediante ordenanza municipal, no puede ser mayor a la que establezca la SUNAT¹³.

En cuanto a la forma de cálculo de los intereses, el anotado artículo 33°, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 969, indicaba que era aplicable un interés diario desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria hasta la fecha de pago inclusive, para lo cual debía multiplicarse el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, la cual resultaba de dividir la TIM vigente entre treinta. Se señalaba además que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente, es decir, se preveía la capitalización de los intereses moratorios¹⁴.

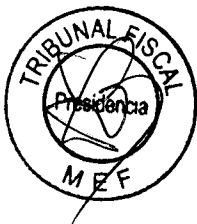
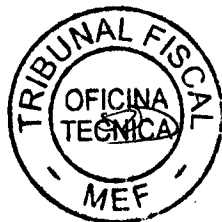
Ahora bien, el Código Tributario fue modificado por el Decreto Legislativo N° 969, el cual fue publicado el 24 de diciembre de 2006 y entró en vigencia a partir del día siguiente. Dicha norma derogó la capitalización de intereses, por lo que la última capitalización se efectuó el 31 de diciembre de 2005¹⁵.

Según el artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, "*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*".

¹³ Este artículo agrega que en el caso de tributos administrados por otros órganos, la TIM será la establecida por SUNAT salvo que se fije una distinta mediante resolución ministerial de Economía y Finanzas.

¹⁴ Cabe indicar que en los casos de pagos a cuenta, multas y devoluciones de pagos indebidos o en exceso, la regulación viene dada por los artículos 34°, 181° y 38° del Código Tributario. Dichos artículos hacían referencia a la capitalización de los intereses moratorios y al artículo 33°, con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, siendo que luego de ello, si bien se menciona al interés regulado por el artículo 33°, ya no se hace referencia a la capitalización.

¹⁵ En este sentido, véase: ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Javier, "A propósito de la tasa de interés moratorio en el Código Tributario" en: *Actualidad Empresarial*, Instituto Pacífico, N° 205, 2010, Lima, pp. 1-2 y ss.



Posteriormente, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente desde el día siguiente¹⁶, señala que: “A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo¹⁷, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso”. Asimismo, prevé que: “Lo dispuesto en el párrafo anterior debe ser considerado también para efectos del cálculo de la deuda tributaria por multas, para la devolución de pagos indebidos o en exceso y para la imputación de pagos”. Finalmente, dispone que: “Para efectos de lo dispuesto en el artículo 34° del Código Tributario, la base para el cálculo de los intereses, estará constituida por los intereses devengados al vencimiento o determinación de la obligación principal y por los intereses acumulados al 31 de diciembre de 2005”.

A partir de lo previsto por estas normas, debe determinarse la base de cálculo de los intereses moratorios en el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2005¹⁸ y el 15 de marzo de 2007¹⁹, pues al respecto se han planteado distintas interpretaciones sobre la inclusión de los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005 en dicha base de cálculo. Así, según una primera interpretación, durante el mencionado período aquélla está constituida por el monto impago original, mientras que conforme con otra interpretación, está constituida por el monto capitalizado al 31 de diciembre de 2005.

Al respecto, debe considerarse que los intereses moratorios se generan debido al perjuicio que ocasiona la demora en el pago y que de acuerdo con lo dispuesto por artículo 103° de la Constitución “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”, principio que también ha sido recogido por la Norma III del Título Preliminar del Código Civil, por lo que debe considerarse los efectos de la norma que regulaba la forma de cálculo de los intereses moratorios antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969.

En efecto, como se ha indicado precedentemente, antes de la modificación introducida por el citado decreto legislativo, el artículo 33° del Código Tributario disponía que el interés diario se aplicaba 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 y que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al “tributo impago”, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente. Por consiguiente, una vez efectuada la acumulación mencionada, la nueva base de cálculo constituía el “tributo impago” sobre el que debía aplicarse la TIM.

Así, al efectuarse la capitalización al 31 de diciembre de 2005, se obtenía una nueva base de cálculo, es decir, un tributo impago que incluía el interés que se generó hasta la fecha de acumulación, lo cual debía considerarse para efecto de seguir calculando los intereses moratorios del ejercicio siguiente. En ese sentido, desconocer dicha base desde el 25 de diciembre de 2006 hasta el 15 de marzo de 2007 implicaría negarle efecto a la norma que dispuso la capitalización y que se encontraba vigente con anterioridad, y por tanto, otorgarle efectos retroactivos al citado Decreto Legislativo N° 969.

¹⁶ Si bien la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 dispuso que el referido decreto entraba en vigencia el 1 de abril de 2007, también precisó que la Segunda Disposición Complementaria Final entraría en vigencia al día siguiente de su publicación.

¹⁷ De acuerdo a la nota anterior, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 precisó que la Segunda Disposición Complementaria Final entró en vigencia al día siguiente de su publicación.

¹⁸ Día en que entró en vigencia el citado Decreto Legislativo N° 969.

¹⁹ Esta fecha es tomada como referencia pues como se ha indicado, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 señaló que la Segunda Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, que contiene una disposición referida al tema a analizar, entraría en vigencia el día 16 de marzo de 2007.



2317

En esta línea, resulta evidente que si bien el anotado decreto legislativo tuvo por objeto que no se efectúen más capitalizaciones a partir de su vigencia, ello no puede implicar que se niegue los efectos de la última que se llevó a cabo el 31 de diciembre de 2005 ni el hecho de que el monto que incluía los intereses a dicha fecha constituía conforme a ley la base de cálculo que debía ser usada a partir del 1 de enero de 2006, situación que ha sido confirmada mediante el Decreto Legislativo N° 981.

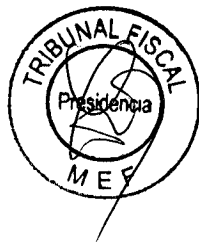
En ese sentido, se tiene que si bien el Decreto Legislativo N° 969 impide futuras capitalizaciones de intereses, ello no puede tener como consecuencia desconocer el efecto de la norma que era aplicable antes de su entrada en vigencia, es decir, aquella que preveía la capitalización efectuada el 31 de diciembre de 2005.

Cabe indicar que lo expuesto es acorde también con la finalidad de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 969 expresada en su exposición de motivos, en la cual se ha indicado que dicha norma tenía por objeto *“flexibilizar el tratamiento otorgado para la actualización de los adeudos tributarios”*, a lo que se añadía que *“Los intereses moratorios tienen como finalidad la indemnización en la mora en el pago, objetivo que podrá ser cumplido sin necesidad de mantener la regla de la capitalización...”*, objetivo que se cumple al eliminar las capitalizaciones a futuro, lo que es acorde con el principio de irretroactividad normativa, sin que ello pueda afectar a la última que se efectuó conforme a ley al amparo de una norma que en el momento aludido se encontraba vigente y que le sirvió de sustento.

Por consiguiente, en el caso de deudas generadas antes del 31 de diciembre de 2005 y que continúan impagas, la última capitalización permitida normativamente es la que se llevó a cabo en la citada fecha. A partir del 1 de enero de 2006, la base de cálculo sobre la que se aplicarán los intereses estaría constituida por dicha deuda capitalizada pues el concepto “tributo impago” a que hace referencia el artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, incluiría los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, lo cual sería aplicable también al periodo comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007.

Ahora bien, debe considerarse que la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 981 ha previsto que a partir del 16 de marzo de 2007, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de corresponder, lo cual ha suscitado distintas interpretaciones sobre los posibles efectos que esta norma puede tener sobre el particular. Una de estas interpretaciones señala que la citada disposición confirma que durante el período analizado la base de cálculo de los intereses moratorios incluye los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005. Asimismo, la otra considera que el Decreto Legislativo N° 981 contiene una norma interpretativa.

De acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, una norma debe cumplir tres requisitos para que sea considerada interpretativa. En primer lugar, debe referirse de manera expresa a una norma legal anterior. En segundo lugar, debe fijar el sentido de dicha norma anterior, estableciendo como interpretación auténtica uno de los múltiples significados plausibles de ésta, excluyéndose a los demás. Por último, la norma interpretativa no debe agregar a la interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material. En ese sentido, la norma interpretativa, para ser tal, debe aclarar un aspecto oscuro o



2316

ambiguo de la norma interpretada, de manera declarativa, excluyendo cualquier tipo de innovación, como ocurriría si se modificara su ámbito de aplicación, limitándola a ciertos supuestos²⁰.

La distinción entre este tipo de normas y las innovativas es determinante, pues de la calificación que se de a la norma dependerá su aplicación en el tiempo. Así, en el caso de que la disposición comentada sea interpretativa, regirá desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969 y si es innovativa, regirá desde el día siguiente a publicación sin que pueda atribuírsele efectos retroactivos²¹.

En el presente caso, si bien no se ha recurrido a las fórmulas típicas de las normas interpretativas, es decir, no se ha hecho uso de vocablos como “precísese” o “aclárese” o “entiéndase”, y a pesar de la indicación formal que se hace sobre su vigencia, se aprecia que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 hace referencia expresa al artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969 con el fin de aclarar el significado del concepto “monto del tributo impago”, esto es, un aspecto ambiguo de dicha norma y que era susceptible de distintas interpretaciones relacionadas con la inclusión o no de los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005. En tal sentido, la citada norma aclara al artículo 33° estableciendo una interpretación que excluye a las demás, sin agregar contenido alguno que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material con anterioridad, cumpliéndose de este modo los requisitos que según lo señalado por el Tribunal Constitucional caracterizan a una norma interpretativa.

En efecto, como se ha mencionado, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el Código Tributario dispuso que en el futuro no se efectuarían más capitalizaciones para el cálculo de la deuda tributaria sin que ello signifique que se pueda desconocer la que se efectuó el 31 de diciembre de 2005 y que servía como base para calcular los intereses moratorios que se generarían en el 2006, de forma que lo dispuesto por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 tiene por objetivo aclarar, para que no se susciten más dudas al respecto, que el concepto de tributo impago incluye dicho monto capitalizado.

Por consiguiente, al ser la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 una norma interpretativa, la aclaración que ésta contiene surte efectos desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969.

En consecuencia, en el caso de las deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de corresponder²².

²⁰ Al respecto, cabe citar lo señalado por MORÓN URBINA en el sentido que una norma interpretativa, a riesgo que pierda dicho carácter, no puede adicionar materias a la ley preexistente (innovación por adición), ni puede introducir excepciones a las reglas generales ya establecidas (innovación por reducción). Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, “La eficacia en el tiempo de las leyes interpretativas en materia tributaria en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal: un aporte a la teoría general del derecho” en: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Palestra, Lima, 2006, pp. 363 y ss.

²¹ Al respecto véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Op. Cit.*, pp. 373 y ss.; KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo, *La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*, La Ley, Buenos Aires, p. 53.

²² En efecto, en el caso de deudas generadas después del 31 de diciembre de 2005 y antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, no ocurrió capitalización alguna.



2315

PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago original que no incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005.

FUNDAMENTO

El artículo 29° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, regula los plazos para el pago de la deuda tributaria en el caso de tributos que administra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo. Asimismo, prevé la aplicación de intereses moratorios cuando la deuda tributaria no es pagada en el plazo debido.

En ese sentido, el artículo 33° de dicho Código indica que en el caso de tributos administrados o recaudados por la SUNAT será ésta quien fije la tasa de interés moratorio (TIM) y que en el caso de tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM, que será fijada mediante ordenanza municipal, no puede ser mayor a la que establezca la SUNAT²³.

En cuanto a la forma de cálculo de los intereses, el anotado artículo 33°, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 969, indicaba que era aplicable un interés diario desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria hasta la fecha de pago inclusive, para lo cual debía multiplicarse el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, la cual resultaba de dividir la TIM vigente entre treinta. Se señalaba además que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente, es decir, se preveía la capitalización de los intereses moratorios²⁴.

Ahora bien, el Código Tributario fue modificado por el Decreto Legislativo N° 969, el cual fue publicado el 24 de diciembre de 2006 y entró en vigencia a partir del día siguiente. Dicha norma derogó la capitalización de intereses, por lo que la última capitalización se efectuó el 31 de diciembre de 2005²⁵.

Según el artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, "*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*".

Posteriormente, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente desde el día siguiente²⁶, señala que: "*A partir de la entrada*

²³ Este artículo agrega que en el caso de tributos administrados por otros órganos, la TIM será la establecida por SUNAT salvo que se fije una distinta mediante resolución ministerial de Economía y Finanzas.

²⁴ Cabe indicar que en los casos de pagos a cuenta, multas y devoluciones de pagos indebidos o en exceso, la regulación viene dada por los artículos 34°, 181° y 38° del Código Tributario. Dichos artículos hacían referencia a la capitalización de los intereses moratorios y al artículo 33°, con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, siendo que luego de ello, si bien se menciona al interés regulado por el artículo 33°, ya no se hace referencia a la capitalización.

²⁵ En este sentido, véase: ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Javier, "A propósito de la tasa de interés moratorio en el Código Tributario" en: *Actualidad Empresarial*, Instituto Pacífico, N° 205, 2010, Lima, pp. 1-2 y ss.



2314

en vigencia del presente Decreto Legislativo²⁷, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso". Asimismo, prevé que: "Lo dispuesto en el párrafo anterior debe ser considerado también para efectos del cálculo de la deuda tributaria por multas, para la devolución de pagos indebidos o en exceso y para la imputación de pagos". Finalmente, dispone que: "Para efectos de lo dispuesto en el artículo 34° del Código Tributario, la base para el cálculo de los intereses, estará constituida por los intereses devengados al vencimiento o determinación de la obligación principal y por los intereses acumulados al 31 de diciembre de 2005".

A partir de lo previsto por estas normas, debe determinarse la base de cálculo de los intereses moratorios en el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2005²⁸ y el 15 de marzo de 2007²⁹ pues al respecto se han planteado distintas interpretaciones sobre la inclusión de los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005 en dicha base de cálculo.

En efecto, según una primera interpretación, en dicho período aquella está constituida por el monto impago original, mientras que conforme con otra interpretación, está constituida por el monto capitalizado al 31 de diciembre de 2005.

Al respecto, el artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, dispuso que la tasa de interés moratorio debía ser multiplicada por el "*monto del tributo impago*", siendo que el primer párrafo del citado artículo prevé 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...*"³⁰. Por consiguiente, de una interpretación literal de este artículo se advierte que se hace mención al monto del tributo no pagado, esto es, a la obligación de naturaleza tributaria³¹ que no fue cancelada dentro del plazo de ley y a su monto original, sobre el que deben aplicarse los intereses.

Esto puede corroborarse haciendo una lectura del texto del artículo 33° antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 969, el cual disponía que el interés diario se aplicaba 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 y que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al "*tributo impago*", constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

Por tanto, se observa que cuando el artículo 33° disponía la acumulación del interés generado y el "*tributo impago*", hacía referencia al monto originalmente debido pues a éste debía acumularse el interés aludido. En igual sentido, cuando el Decreto Legislativo previó que la tasa de interés moratorio debía aplicarse al monto del tributo impago se refiere al mismo concepto, esto es, al tributo adeudado

²⁶ Si bien la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 dispuso que el referido decreto entraba en vigencia el 1 de abril de 2007, también precisó que la Segunda Disposición Complementaria Final entraría en vigencia al día siguiente de su publicación.

²⁷ De acuerdo a la nota anterior, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 precisó que la Segunda Disposición Complementaria Final entró en vigencia al día siguiente de su publicación.

²⁸ Día en que entró en vigencia el citado decreto legislativo.

²⁹ Esta fecha es tomada como referencia pues como se ha indicado, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 señaló que la Segunda Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, que contiene una disposición referida al tema a analizar, entraría en vigencia el día 16 de marzo de 2007.

³⁰ El primer párrafo del artículo 29° indica que si el tributo no es pagado en el plazo de ley, se generan intereses moratorios, por tanto, este concepto por naturaleza hace referencia al monto originalmente debido ya que si la deuda hubiese sido pagada en el plazo correspondiente, no se habría originado interés alguno.

³¹ Generada con el acaecimiento del hecho imponible.



2313

inicialmente³², siendo que dicho decreto legislativo no previó que para tal efecto debía considerarse al monto capitalizado al 31 de diciembre de 2005.

Asimismo, según la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 969, la citada norma tenía por finalidad *“flexibilizar el tratamiento otorgado para la actualización de los adeudos tributarios”* a lo que se añadía que *“Los intereses moratorios tienen como finalidad la indemnización en la mora en el pago, objetivo que podrá ser cumplido sin necesidad de mantener la regla de la capitalización...”*.

En cuanto al supuesto analizado, se considera que si la finalidad de la norma era flexibilizar el tratamiento de la actualización de los adeudos tributarios mediante la eliminación de la capitalización de intereses, ante la duda que su aplicación pueda suscitar, no es acorde con dicha finalidad tomar como base de cálculo de los intereses a la deuda tributaria capitalizada.

Por otro lado, debe considerarse que los intereses moratorios se van generando con el paso del tiempo y que de acuerdo con el artículo 103° de la Constitución *“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”*, principio que también ha sido recogido por la Norma III del Título Preliminar del Código Civil, de forma que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, la tasa de interés moratorio debe ser multiplicada por el monto del tributo impago, esto es, el monto debido originalmente, mientras que el concepto de dicha norma no sea modificado.

Ahora bien, como se ha mencionado, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 establece que *“a partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo”*, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario, respecto de las deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto *“tributo impago”* incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

Sobre el particular, se advierte que la citada disposición es clara al establecer que lo dispuesto por ella es aplicable *“a partir de la entrada en vigencia del presente decreto legislativo”*, es decir, desde el 16 de marzo de 2007, ya que la referida segunda disposición complementaria final que estableció tal regulación entró en vigencia en dicha fecha, por tanto, el concepto de *“tributo impago”* que ésta define se aplica al cómputo de intereses a partir de su entrada en vigencia, lo contrario afectaría el principio de aplicación inmediata de las normas. En efecto, ello implicaría darle un contenido a la norma que ésta no había definido anteriormente, esto es, aplicar un concepto nuevo a situaciones o hechos ocurridos antes de su entrada en vigencia.

En tal sentido, interpretando literal y teleológicamente al artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, se tiene que en el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del citado decreto legislativo, en el periodo comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses era el tributo insoluto original, lo que fue modificado a partir del 16 de marzo de 2007, incluyéndose en tal base a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, en virtud de lo dispuesto por el anotado Decreto Legislativo N° 981.

Por tanto, para las deudas generadas antes del 31 de diciembre de 2005 y que continúan impagas, la última capitalización permitida normativamente es la que se llevó a cabo en la citada fecha. A partir del 1 de enero de 2006, la base de cálculo sobre la que deben aplicarse los intereses moratorios estaba constituida por la deuda capitalizada. Luego, existe un segundo período comprendido entre el 25 de

³² Cabe indicar que el Código Tributario diferencia al tributo del interés como componentes distintos de la deuda tributaria, lo que refuerza la interpretación indicada.



2312

diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, en el cual debe usarse como base de cálculo el tributo insoluto original. Finalmente, a partir del 16 de marzo de 2007 en adelante, debe usarse nuevamente como base de cálculo la deuda capitalizada al 31 de diciembre de 2005.

Se concluye entonces que en el caso de las deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario está constituida por el monto original del tributo impago, sin incluir la capitalización de intereses efectuada el 31 de diciembre de 2005.

IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

SUB PROPUESTA 1.1

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

SUB PROPUESTA 1.2

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso, lo que ha sido precisado por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, el cual tiene carácter de norma interpretativa.

PROPUESTA 2

En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago original que no incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953.

Artículo 33°.- INTERÉS MORATORIO

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

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- a) Interés diario: se aplicará 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).*
- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente....”.*

Artículo 34°.- CALCULO 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 devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo”.

Artículo 38°.- DEVOLUCION DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO

“Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, el cual no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del año anterior, multiplicado por un factor de 1,20, en el período comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el Artículo 33, el que incluye la capitalización. Cuando por Ley especial se dispongan devoluciones, las mismas se efectuarán en las condiciones que la Ley establezca...”.



Artículo 181°.- ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS

"1. Interés aplicable

Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario y el procedimiento a que se refiere el Artículo 33, el mismo que incluye la capitalización..."

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 969.

Artículo 33°.- INTERES MORATORIO

"...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)".

La nueva base para el cálculo de los intereses tendrá tratamiento de tributo para efectos de la imputación de pagos a que se refiere el Artículo 31..."

Artículo 34°.- CÁLCULO DE INTERESES EN LOS ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA

"El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

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

Artículo 38°.- DEVOLUCIÓN DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO

"...Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el Artículo 33. Cuando por Ley especial se dispongan devoluciones, las mismas se efectuarán en las condiciones que la Ley establezca..."

Artículo 181°.- ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS

"1. Interés aplicable

Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el Artículo 33..."

DECRETO LEGISLATIVO N° 981 – DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS Y FINALES

Primera.- Vigencia

"El presente Decreto Legislativo entrará en vigencia el 1 de abril del 2007, con excepción de la Segunda Disposición Complementaria Final, la cual entrará en vigencia al día siguiente de su publicación".

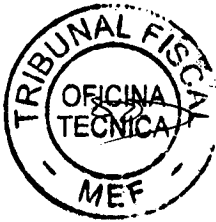


2309

Segunda.- Cálculo de interés moratorio - Decreto Legislativo N° 969

"A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, para efectos de la aplicación del artículo 33 del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

Lo dispuesto en el párrafo anterior debe ser considerado también para efectos del cálculo de la deuda tributaria por multas, para la devolución de pagos indebidos o en exceso y para la imputación de pagos".



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 12611-8-2011 (22-07-2011)

“Que de otro lado, la recurrente alega que no es posible aplicar de manera retroactiva lo dispuesto en la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 981, norma que incluye en el concepto de “tributo impago” a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, y que surte efecto a partir del 16 de marzo de 2007, y que por tanto no es de aplicación por el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007.

Que conforme al artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 969, los intereses moratorios se calcularían de la manera siguiente: a) Interés diario: se aplicaría 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 cual resultaba de dividir la TIM vigente entre 30, y b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

Que con la modificación introducida por el citado Decreto Legislativo, vigente a partir del 25 de diciembre de 2006, los intereses moratorios se aplicarían diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, la que resultaba de dividir la TIM vigente entre 30.

Que la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 981, dispone que a partir del 16 de marzo de 2007, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso, y que ello debe ser considerado también para efectos del cálculo de la deuda tributaria por multas, para la devolución de pagos indebidos o en exceso y para la imputación de pagos.

Que sobre la base de las normas expuestas, y considerando que la deuda materia de cobranza corresponde a los períodos de marzo a diciembre de 2004; la Administración deberá tener en cuenta que la actualización de los intereses moratorios entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, debe practicarse sobre el tributo o multa original, y no tomar en consideración como base de cálculo la deuda capitalizada al 31 de diciembre de 2005; en aplicación de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 969”.

RTF N° 15320-3-2011 (13-09-2011)

“Que en cuanto a la indebida capitalización intereses moratorios al 31 de diciembre de 2005 alegada por la recurrente, debe indicarse que de autos se verifica que los intereses moratorios han sido determinados de acuerdo con lo previsto por el artículo 33° del Código Tributario, en virtud del cual correspondía, hasta antes de la vigencia de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 969 (publicado el 24 de diciembre de 2006), que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregara al tributo impago, constituyéndose así una nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente, siendo que tal capitalización de intereses solo resultaba aplicable



2307

hasta el 31 de diciembre de 2005, ya que a partir de la entrada en vigencia de dicho decreto desapareció la referida capitalización, todo lo cual presupone la aplicación inmediata de la norma, habiéndose aclarado únicamente los efectos de aquella modificación mediante la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto legislativo N° 981, por lo que carece de sustento lo alegado en el sentido de que la aplicación de este último dispositivo legal vulnera el principio de no retroactividad”.

RTF N° 386-5-2010 (13-01-2010)³³

“Que por otro lado, en cuanto a la aplicación de intereses sobre el crédito a favor del recurrente correspondiente a los pagos indebidos por concepto de Arbitrios Municipales de los años 2000 a 2003, la Administración deberá considerar que cuando se efectuaron los pagos indebidos, esto es, a partir de febrero de 2000, se encontraba vigente el artículo 38° del Código Tributario, modificado por Ley N° 27038, vigente desde el 1 de enero de 1999, que dispuso que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso, se efectuarían en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, el cual no podría ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN) que fijase la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior, en el período comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se pusiese a disposición del solicitante la devolución respectiva; siendo que a través del Decreto Legislativo N° 953 se modificó nuevamente la norma y se estableció que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, el cual no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del año anterior, multiplicado por un factor de 1,20, en el período comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, aplicándose el procedimiento establecido en el artículo 33° del Código Tributario.

Que el mencionado artículo 38° del Código Tributario fue modificado por la Ley N° 29191, que estableció que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarían en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se pusiera a disposición del solicitante la devolución respectiva, siendo que para el caso de pagos indebidos o en exceso que resultasen como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicaría la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°, el que establece que para el caso de los gobiernos locales la TIM sería fijada por ordenanza municipal.

Que la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 981, que aclaró el artículo 33° del Decreto Legislativo N° 969, dispuso que para efecto de la aplicación del anotado artículo, entre otros, al supuesto de devolución de pagos indebidos o en exceso, con relación a deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicho Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluía a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

Que la Administración, como se ha expuesto anteriormente debe proceder a devolver los pagos indebidos efectuados por concepto de Arbitrios Municipales de los años 2000 a 2003, previa verificación de los importes pagados indebidamente por el recurrente, y detallar la forma en la cual ha calculado los intereses teniendo en cuenta las normas antes mencionadas”.

³³ Similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11469-1-2009 y N° 9594-4-2010.

