



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
DIAZ TENORIO Diego Arturo
FAU 20131370645 soft
Fecha: 16/11/2022 10:16:13
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 08221-9-2022

EXPEDIENTE N° : 9804-2022
INTERESADO : ██████████
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de noviembre de 2022

VISTA la apelación interpuesta por ██████████, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° ██████████, contra la Resolución de Intendencia N° ██████████ de 25 de mayo de 2022, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° ██████████ de 7 de febrero de 2022, declaró rectificar y proseguir con la cobranza de las deudas contenidas en la Resolución de Determinación N° ██████████, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y en la Resolución de Multa N° ██████████, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha cumplido con verificar adecuadamente el acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones, toda vez que no ha considerado que en el presente caso se realizó un acogimiento parcial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13-A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, siendo que, en virtud de este error, el monto reliquidado en la resolución de multa es incorrecto. Explica que la Administración considera que el acogimiento al régimen de gradualidad ocurriría si se produce el pago de la totalidad de la deuda contenida en la resolución de determinación, la cual recoge reparos adicionales a los que fueron aceptados y pagados, siendo que aquella no ha tomado en cuenta la posibilidad de subsanar parcialmente para acogerse al referido régimen de gradualidad; asimismo, según la Administración, el acogimiento a tal régimen, que permite la reducción del 40% del monto la multa, solo resultaría aplicable sobre el importe total de la multa, sin tomar en consideración que el acogimiento a dicho régimen también puede realizarse de manera parcial. Afirma que ha cumplido con pagar el tributo omitido relacionado únicamente con los reparos aceptados y también efectuó el pago del 100% de la sanción de multa vinculada con los reparos aceptados, incluidos intereses, antes del vencimiento del plazo para apelar, por lo que al corresponderle la rebaja del 40% por la sanción vinculada a los reparos aceptados, efectuó un pago en exceso que debe aplicarse al importe de la sanción que no fue acogida a dicho régimen. Sobre el particular, invoca la Casación N° 22780-2019 LIMA.

Que considera que la Administración no ha cumplido con el procedimiento legal establecido para determinar la Tasa de Interés Moratorio - TIM¹ acumulada en la actualización de la deuda del Impuesto a la Renta y su multa asociada, al no haber aplicado el método de redondeo establecido en el artículo 33 del Código Tributario, en concordancia con la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, siendo que, en virtud de ello, la deuda tributaria ha resultado mayor a la que corresponde. Explica que del artículo 3 de la citada resolución de superintendencia, se tiene que la Administración debe aplicar dos procedimientos de redondeo: (i) redondear a cinco (5) decimales para calcular la TIM diaria, y (ii) redondear a tres (3) decimales para calcular la TIM acumulada. Indica que este Tribunal ha respaldado su anterior explicación, y cita las Resoluciones N° 02714-1-2021 y 02226-3-2021. Agrega que los Cuadros N° 9 y 12 contenidos en la resolución apelada, muestran la actualización de la deuda tributaria, y de ellos se aprecia que la Administración ha expresado las tasas de interés moratorio diaria y acumulada, en todos los tramos de actualización, en porcentaje, lo que no corresponde a lo regulado por el procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT y según los pronunciamientos de este Tribunal.

¹ En adelante, TIM.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
QUEUNA DÍAZ Raul Nicolas
FAU 20131370645 soft
Fecha: 16/11/2022 10:40:38
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel
FAU 20131370645 soft
Fecha: 16/11/2022 10:48:14 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
BARRERA VASQUEZ Sarita
Emperatriz FAU
20131370645 soft
Fecha: 16/11/2022 10:49:59
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 08221-9-2022

Que mediante escrito de alegatos, manifiesta que la Administración no determinó la TIM diaria y la TIM acumulada conforme a derecho, en tanto que utilizó mayores decimales a los previstos por la legislación tributaria a efecto de actualizar la deuda, lo que ha ocasionado el incremento del importe de la misma de manera indebida. Agrega que, en reciente jurisprudencia, este Tribunal ha admitido la posibilidad de acogerse parcialmente al régimen de gradualidad, e invoca al respecto las Resoluciones N° 11646-8-2017 y 01728-4-2021.

Que por su parte, la Administración señala que, en cumplimiento de lo dispuesto por este Tribunal a través de la Resolución N° [REDACTED] procedió a efectuar la reliquidación ordenada, y a actualizar las deudas tributarias respectivas considerando los intereses correspondientes de acuerdo a ley. Preciso que la recurrente no cumplió con cancelar la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° [REDACTED] y los pagos efectuados no cancelaron la multa contenida en la Resolución de Multa N° [REDACTED] con la rebaja del 40%, por lo que la recurrente no se acogió al régimen de gradualidad de sanciones con la referida rebaja del 40%. Mediante escrito de alegatos agrega que la actualización de la deuda tributaria se efectuó conforme con lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario y el procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, pues la TIM diaria y acumulada se redondeó a 5 y 3 decimales, respectivamente, expresadas en porcentaje; y reitera que la recurrente no cumplió con cancelar la deuda tributaria, por lo que no le corresponde la rebaja del 40%, e invoca las Resoluciones N° 08627-8-2018, 05323-10-2019 y 00518-1-2020.

Que de conformidad con lo dispuesto por el primer y tercer párrafos del artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, las resoluciones del Tribunal Fiscal son cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, y contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación; y en este caso, la controversia únicamente estará destinada a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, por lo que los alegatos que no estén relacionados con dicho cumplimiento se tienen por no presentados.

Que sobre el particular, debe anotarse que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01115-3-2010 y 13430-5-2010, entre otras, se ha señalado que a través de la apelación de una resolución de cumplimiento sólo se puede cuestionar el proceder de la Administración con relación a lo dispuesto por este Tribunal y no discutir situaciones que ya fueron evaluadas por este, así como tampoco analizar nuevos argumentos e informes alcanzados por la recurrente, por lo que únicamente corresponde en esta instancia verificar si la Administración ha observado lo dispuesto en la resolución que es materia de cumplimiento, sin que proceda la emisión de un nuevo pronunciamiento sobre lo ya decidido.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00887-5-2007 y 07176-3-2008, entre otras, este Tribunal ha señalado que tratándose de la etapa de cumplimiento, la facultad para redeterminar la deuda tributaria está limitada a los parámetros establecidos por este Colegiado y que la Administración debe limitarse a dar cumplimiento a lo resuelto por este.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 04514-1-2006, con carácter de precedente de observancia obligatoria, en los casos en que se haya resuelto un asunto controvertido en forma definitiva, no procede la actuación de pruebas ofrecidas con posterioridad a ello, ni que se emita un nuevo pronunciamiento, salvo que se trate de un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración hubiera dado al fallo emitido.

Que como antecedente se tiene que este Tribunal, mediante la Resolución N° [REDACTED] de 7 de febrero de 2022, revocó la Resolución de Intendencia N° [REDACTED] que se pronunció sobre la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° [REDACTED], girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y la Resolución de Multa N° [REDACTED], emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en los siguientes extremos: reparos por remanente de utilidades sin acreditar, exceso de gastos financieros y deducción de la amortización de costo de intangibles no pagados, los cuales fueron levantados; reparo a cuenta de gastos, el cual fue levantado parcialmente; reparo por REI consignado en exceso, por el que dispuso su reliquidación; y crédito adicional solicitado, a fin de que se considere dicho crédito previa verificación; motivo por el cual este Tribunal dispuso que la Administración reliquide las referidas resoluciones de determinación y de multa. Asimismo, en el caso de



Tribunal Fiscal

N° 08221-9-2022

la resolución de multa, dispuso que la Administración verifique si corresponde el acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones, considerando los pagos efectuados por la recurrente.

Que a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto por este Tribunal en la citada Resolución N° [REDACTED] la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° [REDACTED] materia de la presente apelación, mediante la cual, entre otros: a) reliquidó la deuda correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenida en la Resolución de Determinación N° [REDACTED] y la multa asociada contenida Resolución de Multa N° [REDACTED], tal como se aprecia de los Cuadros N° 8 y 10 insertos en la resolución apelada (folios 67687 y 67688/vuelta); b) verificó el acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones con la rebaja del 40% respecto de la citada multa, conforme al Cuadro N° 11 inserto en la resolución apelada (folio 67686); y, c) actualizó al 25 de mayo de 2022², la deuda por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la multa vinculada, tal como se aprecia de los Cuadros N° 9 y 12 insertos en la resolución apelada (folios 67686 y 67687).

Que ahora bien, conforme se advierte del recurso de apelación presentado por la recurrente, esta cuestiona la resolución apelada en los siguientes extremos: (i) la verificación del acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones con la rebaja del 40%, respecto de la multa antes referida, toda vez que considera que la Administración no ha aplicado el acogimiento parcial, respecto de los reparos aceptados; y, (ii) el procedimiento de redondeo utilizado para la determinación de la TIM diaria y acumulada en la actualización de la deuda del Impuesto a la Renta y su multa asociada, contenida en los Cuadros N° 9 y 12 insertos en la resolución apelada.

Que por consiguiente, considerando que la recurrente no ha cuestionado los demás extremos relacionados a la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y de la multa vinculada, contenida en los Cuadros N° 8 y 10 insertos en la resolución apelada, y al no advertirse respecto de estos incumplimiento al mandato dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° [REDACTED], corresponde confirmar la resolución apelada en dichos extremos. En ese sentido, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre los aspectos cuestionados por la recurrente, señalados en el considerando precedente.

(i) Acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones

Que como se advierte de la Resolución N° [REDACTED] materia de cumplimiento, este Tribunal dispuso que la Administración verifique si corresponde el acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones respecto de la multa contenida en la Resolución de Multa N° [REDACTED], con la rebaja del 40% alegada por la recurrente, considerando los pagos efectuados por esta.

Que al respecto, la Administración, en la resolución apelada, ha efectuado la citada verificación, concluyendo que no se produjo el acogimiento al referido régimen de gradualidad de sanciones con la rebaja del 40%, al considerar que la recurrente no cumplió con cancelar la totalidad la deuda por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 reliquidada, que ascendía a S/ 29 598 380,00³; ni el total de la multa reliquidada con la aludida rebaja del 40%, que ascendía a S/ 5 723 506,00⁴ más intereses.

Que por su parte, la recurrente sostiene que, en la anotada verificación sobre el acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones con la rebaja del 40%, la Administración no ha tenido en cuenta que se realizó un acogimiento parcial a dicho régimen, habiendo cumplido con pagar el tributo omitido relacionado únicamente con los reparos aceptados y no impugnados, y que también efectuó el pago del 100% de la sanción de multa vinculada con dicho tributo omitido, incluidos intereses, antes del vencimiento del plazo para apelar.

² Fecha de emisión de la resolución apelada.

³ Importe actualizado al 25 de mayo de 2022, fecha de emisión de la resolución apelada, como consecuencia de la reliquidación y actualización efectuada por la Administración, conforme se aprecia de los Cuadros N° 8 y 9 insertos en la resolución apelada (folios 67687 y 67688/vuelta).

⁴ Conforme se aprecia del Cuadro N° 10 inserto en la resolución apelada, que contiene la reliquidación de la Resolución de Multa N° [REDACTED], la sanción por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (50% del tributo omitido), ascendió a S/ 9 539 176,00 (50% de S/ 19 078 351,00); y tal como se aprecia del Cuadro N° 11 inserto en la resolución apelada, relacionado a la verificación del acogimiento al régimen de gradualidad, la Administración consideró que la multa rebajada, aplicando una rebaja del 40%, ascendía a S/ 5 723 506,00 (60% de S/ 9 539 176,00).



Tribunal Fiscal

N° 08221-9-2022

Que el artículo 11 del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT⁵, dispone que dicho régimen resulta aplicable, entre otras, a las sanciones correspondientes a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código.

Que de acuerdo con el numeral 13.5 del artículo 13 de la mencionada resolución de superintendencia, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, se entiende por pago la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13-A más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.

Que el inciso d) del numeral 1 del artículo 13-A de la aludida resolución de superintendencia, incorporado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, establece que la sanción de multa aplicable por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa, será rebajada en un cuarenta por ciento (40%) si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146 del citado código para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos.

Que de autos se tiene que la recurrente, por concepto de la sanción bajo análisis, efectuó pagos el 27 de febrero, 17 de mayo, 20 de mayo y 26 de noviembre de 2019, por S/ 782 250,00, S/ 2 664 098,00, S/ 632,00 y S/ 7 009 112,00, respectivamente, los cuales han sido reconocidos por la Administración en la resolución apelada, conforme se aprecia de los folios 67686 y 67687/vuelta. De igual manera, la recurrente refiere que el 26 de noviembre de 2019 efectuó un pago de S/ 14 015 745,00, que corresponde al tributo relacionado a los reparos aceptados más los respectivos intereses (folios 67664 y 67665/vuelta), pago que también es reconocido por la Administración, conforme se aprecia del Cuadro N° 9 inserto en la resolución apelada⁶ (folio 67687).

Que debe advertirse que, conforme al criterio contenido en las Resoluciones N° 11646-8-2017, 10267-9-2019, 07289-3-2020, 05112-3-2020, 02707-8-2020 y 06008-3-2021, el régimen de gradualidad permite el acogimiento parcial en la rebaja del 40% por la parte de la resolución de multa no reclamada, en la medida que se cumpla con su pago, así como con el pago de la resolución de determinación en la parte no impugnada.

Que la Administración ha concluido de su verificación que la recurrente no logró acogerse al régimen de gradualidad de sanciones con la rebaja del 40%, por no haber cumplido esta con pagar el importe total reliquidado de la deuda por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la totalidad de la multa vinculada reliquidada, sin tener en cuenta ni efectuar la verificación sobre el acogimiento parcial al citado régimen por la parte de la deuda no impugnada⁷, al que alude la recurrente, cuya verificación correspondía realizar a la Administración en atención al mandato dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° [REDACTED] objeto de cumplimiento⁸.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y disponer que la Administración verifique si la recurrente ha cumplido con los supuestos para acogerse a la rebaja del 40% de la sanción impuesta, por la parte de la deuda no impugnada, teniendo en cuenta el criterio antes

⁵ Vigente desde el 6 de agosto de 2012.

⁶ Cabe señalar que, del citado cuadro se aprecia que con anterioridad a dicha fecha, también se efectuaron otros pagos por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

⁷ Conforme se señaló en las Notas a Pie 1, 3, 8, 22, 28 y 33 de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00995-9-2022, materia de cumplimiento, la recurrente aceptó los siguientes reparos: exceso de gasto por diferencia de cambio en préstamos otorgados, ganancia no registrada por diferencia de cambio en préstamo, adición no efectuada por amortización de intangibles deducidos en ejercicios anteriores, amortización de intangible deducido en el ejercicio anterior, y exceso de depreciación registrada – error de cálculo "33800 EQ. De comunicaciones"; y aceptó parcialmente los siguientes reparos: reparo a cuenta de gastos, participación de los trabajadores (remanente de utilidades sin acreditar), REI consignado en exceso, y deducción no aceptada por provisión de cobranza dudosa.

⁸ Teniendo en cuenta que la verificación sobre el acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones, ordenada por este Tribunal, implica que se efectúe una verificación ajustada a ley, a efecto de que se realice una debida reliquidación y actualización de la multa, lo que incluye la verificación sobre el acogimiento parcial al referido beneficio.



Tribunal Fiscal

Nº 08221-9-2022

expuesto en relación al acogimiento parcial al régimen de gradualidad, y en caso corresponda aplicar tal rebaja, que proceda a actualizar la multa, considerando ello.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente en torno a este punto.

Que en cuanto a las Resoluciones N° 08627-8-2018, 05323-10-2019 y 00518-1-2020, invocadas por la Administración, cabe señalar que están referidas a pagos parciales de las multas, mas no a los casos de acogimiento parcial al régimen de gradualidad por la parte de la resolución de multa no reclamada o no impugnada, como ocurre en el presente caso, por lo que no resultan aplicables.

(ii) Procedimiento de redondeo utilizado para la determinación de la TIM diaria y acumulada

Que en el caso de autos, de la revisión de los Cuadros N° 9 y 12 insertos en la resolución apelada (folios 67686 y 67687), que contienen la actualización de las deudas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y su multa asociada, se advierte que a fin de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM, la Administración utilizó la expresión en porcentaje tanto para la TIM diaria como para la TIM acumulada. Así, de los citados cuadros se aprecia que la Administración efectuó dicho cálculo de la actualización de la deuda tal como se muestra, a modo de ejemplo⁹, a continuación:

Conceptos		Redondeo de TIM diaria y TIM acumulada expresadas en porcentaje
TIM		1,2% ¹⁰
Número de días		30
TIM diaria (con redondeo a cinco decimales)		0,04000%
Días Transcurridos		
Desde	Hasta	
05/04/2011	05/10/2011 ¹¹	183
TIM acumulada (sin redondeo)		7,32%
TIM acumulada (con redondeo a 3 decimales)		7,320%
Tributo omitido		22 580 728,00
Interés moratorio		1 652 909,00
Deuda tributaria actualizada por este tramo		24 233 637,00

Que el mismo procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria y TIM acumulada fue llevado a cabo por la Administración respecto de los otros tramos de actualización de la deuda contenida en los precitados Cuadros N° 9 y 12 insertos en la resolución apelada.

Que la recurrente cuestiona el referido procedimiento utilizado por la Administración, toda vez que sostiene que, a efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria y acumulada, no se debe considerar dicha TIM expresada en porcentaje, como lo ha hecho la Administración en la resolución apelada.

Que en atención a lo expuesto, a efectos de verificar si la actualización de la deuda materia de autos se encuentra arreglada a ley, corresponde determinar si el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria y la TIM acumulada, establecidos en los incisos d) y e) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, respectivamente, se aplica o no sobre la tasa de interés expresada en porcentaje.

Que sobre el particular se debe señalar que se han suscitado dos interpretaciones: 1) A efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria, se considerará cinco (5) decimales de

⁹ Se efectúa la ilustración del procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria y TIM acumulada respecto del primer tramo de actualización vinculado a la deuda por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenida en el Cuadro N° 9 inserto en la resolución apelada.

¹⁰ Cabe indicar que mediante la Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT se fijó en 1,2% mensual la TIM aplicable a partir del 1 de marzo de 2010, a las deudas tributarias en moneda nacional, correspondientes a tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, siendo dicha TIM modificada a 1,00% mediante la Resolución de Superintendencia N° 066-2020/SUNAT, vigente desde el 1 de abril de 2020.

¹¹ Fecha en que la recurrente efectuó un primer pago.



Tribunal Fiscal

N° 08221-9-2022

la TIM diaria expresada en porcentaje. De la misma manera, a efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM acumulada, se considerará tres (3) decimales de la TIM acumulada expresada en porcentaje; y, 2) A efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria, se considerará cinco (5) decimales de la TIM diaria expresada en "coeficiente". De la misma manera, a efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM acumulada, se considerará tres (3) decimales de la TIM acumulada expresada en "coeficiente"¹².

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2022-11 de 9 de noviembre de 2022, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, según la cual: *"A efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria, de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, se considerará cinco (5) decimales de la TIM diaria expresada en porcentaje. De la misma manera, a efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM acumulada, conforme con lo previsto en el inciso e) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, se considerará tres (3) decimales de la TIM acumulada expresada en porcentaje"*, de acuerdo con los siguientes fundamentos:

«El artículo 28 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Los intereses comprenden: 1) El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33; 2) El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181; y 3) El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36.

En cuanto a las multas, el numeral 1 del artículo 181 del citado Código Tributario dispone que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33.

El primer párrafo del artículo 33 del referido Código Tributario, señala que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. El segundo párrafo del citado artículo agrega que la SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo.

El tercer párrafo del mencionado artículo 33, señala que los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

De otro lado, la Novena Disposición Final del Código Tributario establece que la deuda tributaria se expresará en números enteros. Asimismo, para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, se podrá utilizar decimales. Mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar se establecerá, para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, así como el procedimiento de redondeo.

Con la finalidad de dictar las medidas adecuadas para la correcta actualización de la deuda tributaria, mediante la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT se estableció el procedimiento de redondeo a ser utilizado en la determinación de obligaciones tributarias. A efectos de aplicar el citado procedimiento en la determinación de la TIM diaria, el inciso d) del artículo 3 de la mencionada resolución, establece que se considerará cinco (5) decimales, agregando que la TIM diaria se obtiene dividiendo la TIM vigente entre treinta (30).

Adicionalmente, en la determinación de la TIM acumulada, el inciso e) del artículo 3 antes citado establece que se considerará tres (3) decimales, indicando que la TIM acumulada se obtiene

¹² Cabe precisar que el término "coeficiente" es utilizado solo para fines de la determinación de la TIM diaria y acumulada, siendo distinto al caso de coeficientes regulado en el inciso c) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT.



Tribunal Fiscal

Nº 08221-9-2022

multiplicando la TIM diaria por el número de días que forman el periodo impago.

De lo señalado se aprecia que, considerando lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, la SUNAT se encarga de fijar la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación está a su cargo. A título ilustrativo, cabe indicar que mediante las Resoluciones de Superintendencia N° 144-2000/SUNAT, 126-2001/SUNAT, 032-2003/SUNAT, 053-2010/SUNAT y 066-2020/SUNAT, se aprobaron las TIM de 1,8%, 1,6%, 1,5%, 1,2% y 1% mensual, respectivamente. Actualmente, se encuentra vigente la Resolución de Superintendencia N° 044-2021/SUNAT, mediante la cual se aprobó la TIM de 0,90% mensual, aplicable desde el 1 de abril de 2021.

Por otro lado, es necesario tener en cuenta los siguientes conceptos o términos relevantes para el tema materia de análisis.

Se entiende por interés la retribución de un capital monetario o cantidad que se paga por la tenencia, uso o disposición que se realiza de un capital ajeno¹³. Asimismo, del Glosario del Banco Central de Reserva del Perú se obtienen las siguientes definiciones: i) Tasa: Coeficiente que expresa la relación entre la cantidad y la frecuencia de un fenómeno. Se utiliza para indicar la presencia de una situación que no puede ser medida en forma directa. Esta razón se utiliza en ámbitos variados, como la demografía o la economía; ii) Tasa de interés: Precio que se paga por el uso del dinero. Suele expresarse en términos porcentuales y referirse a un periodo de un año; iii) Tasa de interés activa en moneda nacional (TAMN): Es la tasa de interés promedio de mercado del saldo de créditos vigentes otorgados por las empresas bancarias en moneda nacional. Esta tasa resulta de agregar operaciones pactadas con clientes de distinto riesgo crediticio y que han sido desembolsadas en distintas fechas. La TAMN se calcula diariamente considerando el promedio ponderado geométrico de las tasas promedio sobre los saldos en moneda nacional de sobregiros en cuenta corriente, avances en cuenta corriente, tarjetas de crédito, descuentos y préstamos y préstamos hipotecarios. Se utiliza información de los ocho bancos con mayor saldo de créditos en moneda nacional. Esta tasa es expresada en términos efectivos anuales; y iv) Tasa de interés moratoria: Interés que se cobra a fin de indemnizar la mora en el pago. En el Perú, es determinada por la libre competencia en el mercado financiero y se cobrará sólo cuando se haya pactado y únicamente sobre el monto de la deuda correspondiente al capital no pagado, cuyo plazo esté vencido. En el ámbito tributario, se refiere a la tasa de interés que se aplica a los tributos cuyo pago se realiza fuera del plazo establecido y que el contribuyente está obligado a pagar.

De acuerdo con el primer y segundo párrafos del artículo 33 del Código Tributario, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados, devenga un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la TAMN que publique la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) el último día hábil del mes anterior. Adicionalmente, indica que 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; y 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.

En aplicación de lo dispuesto por el Código Tributario, la SUNAT se encarga de fijar la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación está a su cargo, la cual ha sido establecida de forma mensual y está expresada en porcentaje. Así tenemos que las Resoluciones de Superintendencia N° 144-2000/SUNAT, 126-2001/SUNAT, 032-2003/SUNAT, 053-2010/SUNAT, 066-2020/SUNAT y 044-2021/SUNAT fijaron las TIM en 1,8%, 1,6%, 1,5%, 1,2%, 1% y 0,9% mensual, respectivamente, aplicables a las deudas tributarias en moneda nacional. En el mismo sentido, cabe mencionar que la SBS publica la TAMN también expresada en porcentaje¹⁴.

De otro lado, en el caso de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM es fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no puede ser mayor a la que establece la SUNAT; y tratándose de tributos administrados por otros órganos, la TIM es la que establece la SUNAT, salvo que se fije una

¹³ Diccionario de Contabilidad y Finanzas. Coordinador General: Fernando Martín Amez, Editorial Cultural S.A., Edición 1999, España, página 133.

¹⁴ Disponible en: <https://www.sbs.gob.pe/app/pp/EstadisticasSAEEPPortal/Paginas/TIActivaMercado.aspx?tip=B> (Visto el 24/10/2022)



Tribunal Fiscal

Nº 08221-9-2022

tasa diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas, de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario.

En tal sentido, se aprecia que -de la misma forma que la SUNAT- los Gobiernos Locales aprueban una tasa de interés moratorio (TIM) expresada en porcentaje. A modo de ejemplo, podemos citar la Ordenanza N° 007-2021-MDB de la Municipalidad Distrital de Bellavista que fija la TIM en 0,90% mensual, la Ordenanza N° 569/MM de la Municipalidad Distrital de Miraflores fija la TIM en 0,90% mensual, y la Ordenanza N° 22-2021-MPC de la Municipalidad Provincial del Cusco fija la TIM en 0,90% mensual.

Del análisis de las normas citadas, es evidente que en materia tributaria la TIM ha sido establecida de manera mensual y expresada en porcentaje (%).

Ahora bien, estando a que los intereses moratorios se aplican diariamente por el periodo impago, y la TIM ha sido establecida de forma mensual, es necesario convertir la tasa mensual a una tasa diaria, por cuanto los datos del periodo transcurrido (en días) y la tasa de interés deben estar expresados en una misma unidad de tiempo, razón por la cual el tercer párrafo del mencionado artículo 33 del Código Tributario establece que la TIM diaria resulta de dividir la TIM entre treinta.

Respecto al procedimiento del redondeo a ser utilizado en la determinación de obligaciones tributarias, se advierte que si bien la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT señala las reglas de redondeo respecto de ciertos conceptos; sin embargo, no indica claramente cómo deben ser expresadas la TIM diaria y la TIM acumulada, con fines de dicho redondeo.

En vista de ello, de la interpretación de las normas antes citadas se desprende que dado que la TIM se expresa en porcentaje; en este mismo orden de ideas, al ser la TIM diaria y la TIM acumulada, derivaciones de la TIM, comparten la misma naturaleza de tasas de interés, por lo que corresponde que también sean expresadas en porcentaje.

Por lo tanto, considerando lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario y en la resolución de superintendencia que fija la TIM, esto es, que la expresión de la TIM establecida de forma mensual es un porcentaje, debe mantenerse la misma expresión para la TIM diaria y la TIM acumulada; y en consecuencia, corresponde que el procedimiento de redondeo se realice tomando en cuenta la forma porcentual para ambos conceptos^{15,16}.

Cabe precisar que el hecho que para establecer la TIM diaria se tenga que dividir la TIM entre treinta, y para calcular la TIM acumulada se deba multiplicar la TIM diaria por el número de días transcurridos durante el periodo impago, esto es, que se deben llevar a cabo operaciones aritméticas, las cuales siguen sus propias reglas, ello no es impedimento para que en materia de actualización de deuda tributaria se mantenga la expresión generalmente utilizada en la tasa de interés, es decir, el porcentaje, con fines de determinar la TIM diaria y la TIM acumulada.

En atención a lo señalado, con la finalidad de efectuar el redondeo de la TIM diaria y la TIM acumulada, conforme lo disponen los incisos d) y e) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, respectivamente, primero se debe partir de la TIM mensual (expresada en porcentaje) con la finalidad de hallar la TIM diaria, para lo cual es necesario utilizar una ecuación matemática que expresará la TIM mensual en números decimales, la cual se divide entre 30. Una vez obtenida la TIM diaria, debe ser expresada en porcentaje y bajo esta forma se debe aplicar el procedimiento de redondeo a 5 decimales.

¹⁵ Sobre el particular, cabe mencionar que autores nacionales como Francisco Ruiz de Castilla y Rosendo Huamani, al desarrollar casos prácticos de cálculo de intereses moratorios en materia tributaria, consideran la TIM diaria expresada en porcentaje. En: i) RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. Derecho Tributario Peruano. Principios y Fundamentos. Volumen I, Palestra editores, Primera edición, Lima, 2021, página 299; y ii) HUAMANI CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado. Tomo I, Jurista Editores, Lima, 2019, página 896.

¹⁶ En la misma línea de esta propuesta, diversas revistas especializadas sobre la materia que publican indicadores tributarios, muestran la TIM diaria expresada en porcentaje. A título ilustrativo podemos citar las siguientes: i) Revista "Análisis Tributario" editada por AELE, Vol. XXXV N° 410, marzo de 2022, página 52; ii) Revista "Contadores y Empresas" N° 399, Primera quincena junio de 2021, página 70; iii) Revista "Actualidad Empresarial" N° 503, Segunda quincena setiembre de 2022, página 47; y iv) Revista de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM "Quipucamayoc", Vol. 20, N° 37, 2012, página 205.



Tribunal Fiscal

N° 08221-9-2022

De la misma manera, a fin de hallar la TIM acumulada se debe considerar la TIM diaria expresada en porcentaje (redondeada a 5 decimales), la cual se multiplica por el número de días transcurridos impagos, y a este resultado expresado en porcentaje se debe aplicar el procedimiento de redondeo a 3 decimales.

En conclusión, con fines de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la Tasa de Interés Moratorio, de acuerdo con lo establecido en los incisos d) y e) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, corresponde utilizar de manera uniforme la expresión en porcentaje tanto para la TIM diaria como para la TIM acumulada, de la misma forma que para la TIM.

De acuerdo a lo formulado por esta propuesta, tenemos dos (2) ejemplos de actualización de deuda tributaria:

Ejemplo N° 1 (con TIM de 0,9%¹⁷):

Conceptos		Fórmula	Redondeo de TIM diaria y TIM acumulada expresadas en porcentaje
TIM		a	0,9%
TIM		$b = a / 100$	0,009
30 días		c	30
TIM diaria (sin redondeo)		$d = b / c * 100$	0,0300000000000000%
TIM diaria (con redondeo)		e = d con 5 decimales	0,03000%
Días Transcurridos			
Desde	Hasta		
21/04/2022	15/09/2022	f	148
TIM acumulada (sin redondeo)		$g = e * f$	4,44000%
TIM acumulada (con redondeo)		h = g con 3 decimales	4,440%
Tributo omitido		i	1 000 000,00
Interés moratorio		$j = h * i$	44 400,00
Deuda tributaria actualizada		k	1 044 400,00

Ejemplo N° 2 (con TIM de 1%¹⁸):

Conceptos		Fórmula	Redondeo de TIM diaria y TIM acumulada expresadas en porcentaje
TIM		a	1%
TIM		$b = a / 100$	0,01
30 días		c	30
TIM diaria (sin redondeo)		$d = b / c * 100$	0,0333333333333333%
TIM diaria (con redondeo)		e = d con 5 decimales	0,03333%
Días Transcurridos			
Desde	Hasta		
21/04/2020	15/09/2020	f	148
TIM acumulada (sin redondeo)		$g = e * f$	4,93284%
TIM acumulada (con redondeo)		h = g con 3 decimales	4,933%
Tributo omitido		l	1 000 000,00
Interés moratorio		$j = h * i$	49 330,00
Deuda tributaria actualizada		k	1 049 330,00

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2022-11, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria,

¹⁷ Vigente desde el 1 de abril de 2021.

¹⁸ Vigente del 1 de abril de 2020 al 31 de marzo de 2021.



Tribunal Fiscal

Nº 08221-9-2022

y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528.

Que estando a lo expuesto precedentemente, en el caso de autos se verifica que a efecto de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM, de acuerdo con lo establecido en los incisos d) y e) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, la Administración, a través de la resolución apelada, utilizó de manera uniforme la expresión en porcentaje tanto para la TIM diaria como para la TIM acumulada, habiendo considerado el redondeo en el primer caso a 5 decimales y en el segundo caso a 3 decimales; y, en ese sentido, no se advierte la vulneración en el procedimiento de redondeo aplicado para la determinación de la TIM diaria y acumulada con fines de la actualización de la deuda tributaria, alegada por la recurrente, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que es del caso anotar que los cálculos de la actualización de la deuda efectuados por la recurrente, a través de los cuales esta sostiene que la Administración determinó la TIM diaria y la TIM acumulada indebidamente en tanto que utilizó mayores decimales a los previstos por la legislación tributaria, no han sido formulados considerando que el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria y la TIM acumulada, establecidos en los incisos d) y e) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, respectivamente, se aplica sobre la tasa de interés expresada en porcentaje, conforme al criterio adoptado por este Tribunal.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1639-2022-EF/TF que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° [REDACTED] de 25 de mayo de 2022, en el extremo referido a la verificación del acogimiento al régimen de gradualidad de sanciones, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"A efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM diaria, de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, se considerará cinco (5) decimales de la TIM diaria expresada en porcentaje. De la misma manera, a efectos de aplicar el procedimiento de redondeo en la determinación de la TIM acumulada, conforme con lo previsto en el inciso e) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, se considerará tres (3) decimales de la TIM acumulada expresada en porcentaje".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
VA/DT/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.