



# El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO

Sábado 8 de julio de 2017

## JURISPRUDENCIA

Año XXVI / N° 1047

7791

### TRIBUNAL FISCAL

#### Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017

**Expediente N°** : 15810-2016  
**Interesado** : COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE PISCO S.A.C.  
**Asunto** : Impuesto a la Renta  
**Procedencia** : Lima  
**Fecha** : Lima, 23 de junio de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por **Compañía INDUSTRIAL DE PISCO S.A.C.**, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° 20100140269, contra la Resolución de Intendencia N° 0250140022136/SUNAT, emitida el 16 de setiembre de 2016 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Órdenes de Pago N° 021-001-0377302 y 021-001-0377303, giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2011.

#### CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las deudas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2011 fueron canceladas de manera oportuna, conforme con lo establecido por el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y sin observación de parte de la Administración, por lo que la determinación posterior a la cancelación de los pagos a cuenta no compromete la validez de los pagos efectuados, ya que no puede atribuirse mora al pago de una suma no determinada, más aún si se toma en cuenta que la exigibilidad de las obligaciones requiere que estén determinadas.

Que refiere que de acuerdo con lo establecido en el artículo 33° del Código Tributario, el interés moratorio se genera como indemnización para la Administración por el retraso en el pago de una obligación tributaria efectuada fuera del plazo establecido por el artículo 29° del mencionado código, lo cual no ha sucedido en su caso, por lo que resulta un abuso el cobro de intereses de una obligación que ya fue pagada en su oportunidad. Asimismo, señala que el artículo 34° del Código Tributario sanciona con la aplicación de intereses moratorios a los pagos a cuenta que no se realicen dentro del plazo establecido, esto quiere decir que existe obligación de efectuar tales pagos de acuerdo a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono.

Que indica que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones independientes a la del Impuesto a la Renta anual, por lo que en caso se modifique este último, no existirían motivos para que se afecte los pagos a cuenta previamente realizados. Asimismo, señala que el pago anticipado no puede ni

debe confundirse con la determinación de la obligación tributaria principal, pues este pago es de carácter temporal, mientras que la determinación de la obligación es definitiva; en consecuencia, alega que la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, no puede ser considerada para la determinación de intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de los periodos enero y febrero de 2011, ya que por su naturaleza se tratan de prestaciones mensuales que por mandato de la ley se deben cumplir, sin embargo, su característica de prestación dineraria y el hecho que sea de configuración legal no determina de manera indiscutible que califique como un tributo.

Que sostiene que sus argumentos han sido corroborados por la Corte Suprema en la Casación N° 4392-2013 de carácter vinculante, no obstante, la Administración ha desconocido lo resuelto por el Poder Judicial pese a que se trata del tema materia de controversia, por lo que cita al respecto el artículo VI del Título Preliminar de la Ley N° 27444, el artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario; finalmente, adjunta el Informe N° 73-2014-SUNAT-5D1000 y Memorándum N° 173-2014-SUNAT/5D1000, con los cuales se probaría que la Administración aplicó la doctrina jurisprudencial recaída en la Sentencia de Casación N° 45-2012-CUSCO.

Que la Administración señala que las órdenes de pago fueron emitidas al amparo de lo establecido por el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, producto de la reliquidación efectuada a las declaraciones del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2011, aplicando un coeficiente de 0.0651 que fue calculado en base a la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, presentada mediante PDT 664 N° 750489178 de 17 de enero de 2012; agrega que en aplicación del artículo 34° del Código Tributario procede la cobranza de los intereses devengados por la omisión de los pagos a cuenta señalados.

Que el numeral 3 del artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación, en caso de tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, caso en el cual, para determinar el monto de la orden de pago, la Administración considerará la base imponible del periodo, los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos, así como el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

Que la Cuadragésima Segunda Disposición Final del aludido código, precisa que en virtud del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, se considera error si para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la

Renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por el deudor tributario en periodos anteriores.

Que el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establecía que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podría ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, podría presentarse una declaración rectificatoria, la misma que surtiría efecto con su presentación siempre que determinase igual o mayor obligación. En caso contrario, surtiría efecto si en un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a la presentación de la declaración rectificatoria, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio de su derecho a efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus atribuciones.

Que según el artículo 29° del mencionado código, el pago se efectuará en la forma que señala la ley, o en su defecto, el reglamento, y a falta de éstos, la resolución de la Administración Tributaria.

Que de acuerdo con el artículo 33° del aludido código, modificado por Ley N° 27335 y Decretos Legislativos N° 953 y N° 969, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el referido artículo 29°, devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), que será fijado por la SUNAT, respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo.

Que asimismo, dicho artículo precisa 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 y que la TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre 30.

Que el artículo 34° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 969, indica que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, y que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que por su parte, el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, preveía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondía por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarían con arreglo a alguno de los sistemas que dicho artículo detalla.

Que el inciso a) del citado artículo 85°, fijaba la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, aplicándose para los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero el coeficiente determinado de acuerdo con el impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior y a falta de éste se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo.

Que respecto al sistema de coeficiente, el numeral 1 del inciso b) del artículo 54° del Reglamento de la Ley Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establecía que se encontraban comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85° de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior.

Que se aprecia de autos que las Órdenes de Pago N° 021-001-0377302 y 021-001-0377303 (folios 1 y 2) fueron giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2011, calculados por la aplicación del coeficiente de 0.0651 a los ingresos netos mensuales

consignados por la recurrente en las declaraciones juradas presentadas mediante Formularios PDT 621 N° 310051581 y 310053977 (folios 31 y 32), al amparo del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario.

Que de las anotadas declaraciones juradas se advierte que la recurrente consignó como bases de cálculo los importes de S/. 3 572 314,00 y S/. 285 557,00<sup>1</sup>, y como pagos a cuenta del Impuesto a la Renta los montos de S/. 188 975,00 y S/. 15 106,00, al aplicar el coeficiente de 0.0529, de acuerdo con la información consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, presentada el 25 de marzo de 2010 mediante Formulario PDT 664 N° 0310000131 (folios 46 a 51).

Que no obstante, se aprecia que el 17 de enero de 2012, mediante Formulario PDT 664 N° 0750489178 (folios 52 a 57), la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en la que determinó mayor deuda tributaria, por lo que surtió efectos con su presentación de conformidad con el artículo 88° del Código Tributario.

Que al haberse consignado en la mencionada declaración como ingresos netos el importe de S/. 14 470 101,00 y como impuesto calculado la suma de S/. 942 117,00, la Administración calculó un coeficiente de 0.0651, el cual fue aplicado para establecer el monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2011, luego de deducir los pagos efectuados (folios 63 y 69 reverso), y debido a que había vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, emitió los valores impugnados sólo por los intereses insolutos.

Que al respecto, cabe indicar que con el fin de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la ley prevé que se considere a los ingresos netos obtenidos en el mes e información de ejercicios anteriores referida a los ingresos netos y al impuesto calculado, la que se encuentra contenida en las declaraciones juradas presentadas por el administrado, siendo que dicha determinación puede ser modificada por la Administración luego de una verificación o fiscalización o por el propio administrado mediante una declaración jurada rectificatoria.

Que en este contexto, corresponde determinar si procede la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria<sup>2</sup> o de la determinación efectuada sobre base cierta<sup>3</sup> por la Administración.

Que sobre el particular se ha suscitado tres interpretaciones, la primera, que señala que no corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la

<sup>1</sup> Cabe señalar que por error material en la apelada se consignó como ingresos netos de los períodos de enero y febrero de 2011, los importes de S/. 3 573 314,00 y S/. 285 667,00 (folio 69 reverso), debiendo ser lo correcto los importes de S/. 3 572 314,00 y S/. 285 557,00.

<sup>2</sup> En el caso del coeficiente o sistema a utilizar, se hace referencia a declaraciones juradas rectificatorias que modifican la declaración jurada anual del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda.

<sup>3</sup> El inciso c) del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

Que por otro lado, conforme con la segunda interpretación, no corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiera modificado el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración. Asimismo, en caso de modificarse la base de cálculo de los pagos a cuenta, corresponderá la aplicación de intereses moratorios y sanciones ya sea que dicha modificación se produzca antes o después de la determinación o vencimiento del Impuesto a la Renta anual.

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

Que la tercera interpretación ha sido aprobada por mayoría de votos, mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, con los fundamentos siguientes:

*“El artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:*

*a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se prevé que se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Asimismo, se dispone que en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto por el inciso b) de este artículo.*

*b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Se prevé además que también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.*

*Asimismo, se prevé, entre otros, que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.*

*En concordancia con ello, los puntos 2.1 y 2.2 del numeral 2 del inciso b) de artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señalan que para efecto de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos*

*netos del citado ejercicio y que para el caso de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos de dicho ejercicio.*

*Asimismo, el numeral 1 del inciso c) del citado artículo prevé que se encuentran comprendidos en el sistema de porcentajes previsto en el inciso b) del artículo 85° de la ley, los contribuyentes que no tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, así como aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio.*

*Por su parte, el artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración, mientras que, si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado, siendo que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.*

*Asimismo, el inciso b) del artículo 88° de la citada ley, prevé que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto, entre otros, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo, siendo que el inciso a) del artículo 52° del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que los conceptos previstos por el artículo 88° de la ley constituyen crédito contra el impuesto y que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá, entre otros créditos, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores y los pagos a cuenta.*

*De otro lado, conforme con el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, 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 y que tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder a un dozavo del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.*

*Por su parte, el artículo 34° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 969, señala que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y que, a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.*

*Al analizar lo intereses, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que los intereses moratorios reparan los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago de deudas pudiese causar, en tal sentido, cumplen la función económica de reparar el retardo en la ejecución de una obligación<sup>4</sup>.*

<sup>4</sup> Al respecto, véase: OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, Tratado de las Obligaciones. Biblioteca Para leer el Código Civil, Tomo V, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, Lima. pp.315 y ss.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que conforme lo explica LÓPEZ MARTÍNEZ, los intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida<sup>5</sup>.

Como se aprecia, con el fin de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la ley prevé que deben considerarse los ingresos netos obtenidos en el mes y la información de ejercicios anteriores referida a los ingresos netos y al impuesto calculado, datos que se encuentran contenidos en las declaraciones juradas presentadas por el administrado, siendo que dicha determinación, ya sea en cuanto a la base de cálculo o al coeficiente o sistema aplicable, puede ser modificada por la Administración luego de una verificación o fiscalización<sup>6</sup> o por el propio administrado mediante una declaración jurada rectificatoria<sup>7</sup>.

Ahora bien, en el presente caso corresponde determinar si procede la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema a ser utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria<sup>8</sup> o por la determinación efectuada sobre base cierta<sup>9</sup> por la Administración, para lo cual es necesario hacer referencia a los deberes de declarar y determinar correctamente la obligación tributaria y al tipo de obligación que constituyen los pagos a cuenta.

En relación con el primer tema, el artículo 59° del Código Tributario prevé que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, el artículo 60° del citado código dispone que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario y 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

A su vez, el artículo 61° del anotado código señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

En cuanto a la declaración tributaria, el artículo 88° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, indica que es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. A ello agrega que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

El citado artículo prevé que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma y que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Se señala además que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Como se aprecia entonces, además de la obligación de declarar, determinar y pagar el Impuesto a la Renta anual, existe la obligación de determinar conforme a ley los pagos a cuenta que corresponda efectuar, los que se calculan según los ingresos netos del mes y la

información consignada en declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores.

Sobre los deberes de declarar y determinar, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009<sup>10</sup> se ha indicado que: "De acuerdo con lo dispuesto por el ordenamiento tributario, además de la obligación tributaria sustancial -que nace como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible previsto por la norma- se han establecido deberes de colaboración que son de cargo de los administrados. Estos deberes forman parte del denominado derecho tributario formal y pretenden facilitar el control por parte del ente fiscal respecto del nacimiento de la obligación tributaria, de una exacta determinación del tributo y de su efectivo cumplimiento. Dos de los deberes formales establecidos por nuestro ordenamiento son los de declarar y determinar la obligación tributaria".

En relación con la declaración efectuada por el deudor tributario, en la citada Resolución del Tribunal Fiscal se señaló que:

"El deber de declarar -en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso- es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho -integrantes del hecho imponible- que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria<sup>11</sup>. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente<sup>12</sup>, esto

<sup>5</sup> Al respecto, véase: LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.

<sup>6</sup> Conforme con el artículo 61° del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

<sup>7</sup> En aplicación del artículo 88° del citado código.

<sup>8</sup> En el caso del coeficiente o sistema a utilizar, se hace referencia a declaraciones juradas rectificatorias que modifican la declaración jurada anual del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda.

<sup>9</sup> Cabe señalar que el inciso c) del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, lo que se entiende referido tanto para la base de cálculo como a la determinación del coeficiente o porcentaje.

<sup>10</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953".

<sup>11</sup> Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVES, María, La Autoliquidación Tributaria, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

<sup>12</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión" en: Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Palestra, 2006, Lima, p.467.

es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.

Por su parte, el deber de determinar consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación"<sup>13</sup>. (...)

Ahora bien, teniendo en cuenta que lo que el deudor tributario consigne en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario prevé en su artículo 88° que aquél debe consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, se entiende que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria, no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

En efecto, no basta la sola presentación del documento que contenga la declaración tributaria. Por el contrario, toda vez que la determinación de la obligación tributaria puede iniciarse mediante la declaración del deudor, anunciándose mediante ella el acaecimiento del hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía, es imperativo que ésta deba hacerse en forma correcta y sustentada<sup>14</sup>.

Se aprecia entonces que cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables<sup>15</sup>, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente".

Por consiguiente, el deudor tributario no solo debe presentar sus declaraciones dentro del plazo de ley, sino que tratándose de las declaraciones determinativas, como es la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, deben contener información fiel a la realidad.

Incumplir tales deberes implica consecuencias relacionadas con la generación de intereses moratorios por no haberse ingresado al fisco en el plazo de ley el monto que correspondía y con la imposición de sanciones por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según el cual, constituye infracción "No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria...".

Ahora bien, tratándose de las declaraciones referidas a los pagos a cuenta, corresponde un razonamiento similar, en el sentido que el deudor tributario tiene la obligación de determinarlos y declararlos conforme a ley, en base a información real. Por tanto, de modificarse la base de cálculo (ingresos netos del mes) o los datos que sirvieran para determinar el sistema o coeficiente a aplicar<sup>16</sup>, se evidencia que las declaraciones referidas a los pagos a cuenta se sustentaron en datos que no son conformes con la realidad. En tal sentido, la obligación referida a efectuar pagos a cuenta no se considera cumplida únicamente cuando éstos son declarados y cancelados oportunamente sino cuando las declaraciones presentadas consignan información correcta y conforme a la realidad.

Ahora bien, debe analizarse si dicha conclusión varía por el hecho de haberse vencido o determinado la obligación principal, para lo cual es necesario hacer

referencia a la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Según GARCÍA MULLÍN: "los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final el período) y buscan que, antes de devengarse la obligación, el contribuyente ya vaya ingresando fondos, como típica respuesta del ordenamiento jurídico al problema de la concentración de ingresos en una sola época de vencimiento fiscal<sup>17</sup>, y también, en países con inflación, como forma de precaverse de la pérdida del valor de las obligaciones en moneda expuesta a desvalorización"<sup>18</sup>. A ello agrega que el anticipo o pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva (que consiste en la obligación de pago del tributo).

En efecto, tales pagos a cuenta son obligaciones provisionales dispuestas por ley cuyo objeto es "proporcionar recursos inmediatos al Estado", a medida que se va generando a lo largo del ejercicio el hecho imponible para ser determinado recién al final del mismo, y que "serán empleados como créditos contra el Impuesto a la Renta que se obtenga al final del ejercicio"<sup>19</sup>, criterio que puede apreciarse, entre otras, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003<sup>20</sup>.

Sin embargo, se debe tener presente que no obstante ser anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará

<sup>13</sup> En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: Ferreiro Lapatza, José, Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 150.

<sup>14</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, Op. Cit., pp. 470 y ss.

<sup>15</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, Ibidem. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto "porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación". Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Op. Cit., p. 548.

<sup>16</sup> Contenidos en las declaraciones anuales previas.

<sup>17</sup> En similar sentido, FERREIRO LAPATZA afirma que "El Estado necesita flujos continuos de ingresos y necesita, además, facilitar y asegurar el pago de los impuestos anuales sobre la renta. Y necesita, en consecuencia, que los sujetos pasivos de tales impuestos, fundamentalmente, adelanten el pago anual mediante pagos periódicos -a cuenta- de este pago anual". Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, Curso de Derecho Tributario Español, Marcial Pons, 2006, Madrid, p. 442.

<sup>18</sup> En este sentido, véase: GARCÍA MULLÍN, Juan Roque, Manual del Impuesto a la Renta, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, Santo Domingo, pp. 141 y 183.

<sup>19</sup> Al respecto, véase: CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, Curso de Derecho Tributario, Tomo II, Marcial Pons, 1997, Madrid, p. 377.

<sup>20</sup> En dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2003, se estableció como precedente de observancia obligatoria que: "No procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual".

al final del ejercicio -obligación principal-, los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias, al tratarse de prestaciones pecuniarias que los deudores tributarios se encuentran obligados a cumplir por mandato de la ley; que el acreedor tributario tiene el derecho de exigirlos coactivamente; que se encuentran relacionadas con un tributo, en este caso, el Impuesto a la Renta, y que cuentan con un hecho generador y una base de cálculo específicos, como es el ingreso neto de tercera categoría del mes.

Sobre el particular, VILLEGAS señala que: "...los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal (...) tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto (...) el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual"<sup>21</sup>. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones tales como las N° 04435-4-2003, 19170-1-2011, 12060-9-2013, 00942-4-2014, 12505-3-2014, entre otras, en las que se ha indicado que el pago a cuenta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período.

Por consiguiente, los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.

Ahora bien, conforme a lo previsto por el inciso a) del artículo 85° de la citada ley, los pagos a cuenta o anticipos se determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado entre el total de los ingresos netos correspondientes al ejercicio anterior, salvo en el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero que se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Por su parte, si corresponde determinar el pago a cuenta según el inciso b), corresponderá aplicar un porcentaje de 2% sobre los ingresos netos del mes, siendo que en ambos casos, como se ha indicado, se toma como base la información consignada en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores.

Teniendo en cuanto lo expuesto, si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación.

En este contexto, cuando el artículo 34° del Código Tributario señala que los intereses moratorios correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta

no pagados oportunamente se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal se entiende que ello implica que se apliquen sobre la base de los pagos a cuenta correctamente determinados, teniendo en cuenta para tal efecto, en el supuesto analizado, la modificación de la información que sirvió de base para su determinación (lo que conlleva a su vez una modificación de la base de cálculo o del sistema o del coeficiente utilizado) que evidencia que al cancelarse, no se ingresó al fisco el monto debido sino uno inferior, generándose así los intereses moratorios correspondientes.

La relevancia de lo señalado se evidencia cuando el citado artículo 34° dispone que los intereses moratorios generados hasta dicho momento constituirán la nueva base para su cálculo. En tal sentido, así no subsista la obligación de ingresar al fisco una cantidad por concepto de "pago a cuenta", el ordenamiento considera que no haberlo pagado oportunamente y entiéndase correctamente, ha generado un perjuicio, razón por lo que permanece la obligación de pagar los intereses moratorios, los que se constituyen como nueva base de cálculo de ahí en adelante.

Ahora bien, en el supuesto planteado, al no haberse ingresado en el plazo de ley el monto correcto por concepto de pago a cuenta, sino uno menor, el monto generado por intereses hasta el vencimiento o determinación del impuesto será también menor que el que correspondería, y por tanto, al hacerse la corrección, también se incrementará la nueva base de cálculo que deberá utilizarse a partir de dicho momento para seguir calculando los intereses moratorios.

Al respecto, es pertinente señalar que si bien a partir del vencimiento o de la determinación del Impuesto a la Renta ya no existe la obligación de efectuar anticipos o pagos a cuenta, los que se convierten en crédito contra dicho impuesto, lo que se está analizando en el presente caso es la procedencia del cobro de intereses moratorios generados por no pagar oportunamente aquéllos hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, lo que incide en la nueva base de cálculo de intereses moratorios.

De otro lado, es importante destacar las consecuencias que se derivarían de una interpretación conforme con la cual, cualquier modificación en cuanto a la base del pago a cuenta<sup>22</sup> (ingresos netos del mes) o relacionada con el coeficiente o sistema a utilizar, debido a la presentación de una declaración jurada rectificatoria o a la modificación de lo determinado por el deudor tributario por parte de la Administración<sup>23</sup> mediante una verificación o fiscalización, tendría incidencia jurídica únicamente hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

Al respecto, en cuanto a la presentación de declaraciones rectificatorias por parte de los deudores tributarios<sup>24</sup>, éstas solamente traerían consecuencias en cuanto a la generación de intereses moratorios y a la

<sup>21</sup> En este sentido, véase VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Depalma, 1998, Buenos Aires, p. 30.

<sup>22</sup> Por ejemplo, mediante la presentación de una declaración rectificatoria referida a la declaración mensual o por verificación o fiscalización por parte de la Administración.

<sup>23</sup> Sobre base cierta.

<sup>24</sup> Ya sea para modificar la base de cálculo (ingresos netos del mes) o que modifiquen los datos consignados en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios previos, lo que tiene incidencia en el sistema o coeficiente a ser utilizado.

*imposición de sanciones si son presentadas antes del vencimiento o determinación de la obligación principal. Por consiguiente, se evitarían dichas consecuencias si se espera a que dicho plazo venza para hacer cualquier corrección a la información incorrectamente declarada. De otro lado, las labores de verificación o fiscalización de la Administración Tributaria posteriores a dicho momento carecerían de relevancia puesto que no tendrían un efecto real.*

*Al respecto, se considera que ello no es concordante con lo señalado acerca del artículo 34° del Código Tributario<sup>25</sup> y con la interpretación de este Tribunal respecto de los deberes de declarar y determinar conforme a ley, consignándose datos que son fieles a la realidad. Asimismo, ello no sería concordante con lo indicado por el numeral 1) del artículo 178°, que tipifica como infracción, entre otras conductas, aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos, siendo que en el supuesto analizado, se evidencia que al presentar la declaración jurada que luego es rectificadora o modificada por la Administración, no se consignaron datos correctos.*

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

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta 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° 2017-09 de 15 de junio de 2017, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264<sup>26</sup>.

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, correspondía en el presente caso la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2011, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario. Asimismo, de lo actuado se verifica que la reliquidación efectuada por la Administración se encuentra de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, por lo que procede confirmar la resolución apelada.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que los pagos a cuenta no constituyen tributos, y que son prestaciones mensuales que no deberían generar las deudas impugnadas, cabe indicar que los pagos a cuenta son obligaciones distintas e independientes pero vinculadas a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del ejercicio, y en tal sentido, son prestaciones que el deudor se encuentra obligado a cumplir por mandato de la ley, por lo que conforme se ha señalado precedentemente, en el presente caso se han generado intereses moratorios por tales pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría enero y febrero de 2011, careciendo de sustento lo alegado.

Que en atención a lo expuesto no resulta pertinente los argumentos invocados por la recurrente respecto de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 (folios 8 a 20).

Que finalmente los informes emitidos por la Administración, como el Informe N° 73-2014-SUNAT-

5D1000 (folios 75 a 81), no son vinculantes para esta instancia, conforme con el segundo párrafo del artículo 94° del Código Tributario, según el cual el pronunciamiento que se emita sobre las consultas presentadas ante aquélla, será de obligatorio cumplimiento para sus distintos órganos, no para esta instancia.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia de Informe Oral N° 0035-2017-EF/TF (folio 129).

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

#### RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140022136/SUNAT de 16 de setiembre de 2016.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano”, en cuanto establece el siguiente criterio:

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

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

CASALINO MANNARELLI  
Vocal Presidenta

QUEUÑA DÍAZ  
Vocal

SARMIENTO DÍAZ  
Vocal

Barrera Vásquez  
Secretaria Relatora

<sup>25</sup> Del que se aprecia que conforme con el ordenamiento, no ingresar al fisco los montos debidos por concepto de pagos a cuenta ocasiona un perjuicio que es resarcido con el pago de intereses moratorios, los que constituyen una nueva base de cálculo a partir del vencimiento o de la determinación de la obligación principal.

<sup>26</sup> Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores — Secretarías de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

La información más útil la encuentras de lunes a viernes en tu diario El Peruano.



No te pierdas los mejores suplementos especializados.

 **Editora Perú**