

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA**

nueve de marzo de dos mil quince⁴⁰, ante el recurso de reclamación que interpuso la empresa contra dicho valor tributario.

- 2) Mediante la Carta N.º 140011440470-01 SUNAT⁴¹ y el Requerimiento N.º 0121140000573⁴², ambos del dieciséis de julio de dos mil catorce, la Sunat informó a Cerámica San Lorenzo el inicio de un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del período de enero a diciembre del ejercicio 2012.
- 3) Mediante las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0071557 a 012-003-0071566, del 31 de marzo de 2016⁴³, la Sunat efectuó el cobro, a Cerámica San Lorenzo, de los intereses correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre de 2012, considerando que, en mérito a la fiscalización efectuada del ejercicio anterior (2011), el coeficiente aplicable a dicho contribuyente para los pagos a cuenta del periodo siguiente (2012) era de 0.0768 (y no de 0.0761, que fue el que declaró); y a su vez, que para su cálculo no había incluido la ganancia neta obtenida por diferencia de cambio del ejercicio 2011, ascendente a quinientos catorce mil seiscientos ochenta y uno con 00/100 soles (S/ 514,681.00). Asimismo, se emitieron las Resoluciones de Multa N.ºs 012-002-0028250 a 012-002-0028259⁴⁴, del treinta y uno de marzo de dos mil dieciséis, por los períodos tributarios de marzo a diciembre de 2012.
- 4) Por el escrito presentado el seis de mayo de dos mil dieciséis⁴⁵, Cerámica San Lorenzo interpuso recurso de reclamación contra dichos valores tributarios; sin embargo, este fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N.º 0150140012958⁴⁶, del treinta de noviembre de dos mil dieciséis.
- 5) Finalmente, el diecinueve de diciembre del dos mil dieciséis Cerámica San Lorenzo interpuso recurso de apelación⁴⁷ contra la Resolución de Intendencia N.º

⁴⁰. Obrante a fojas 1205 del expediente administrativo.

⁴¹. Obrante a fojas 841 del expediente administrativo.

⁴². Obrante a fojas 838 del expediente administrativo.

⁴³. Obrantes a fojas 998 del expediente administrativo.

⁴⁴. Obrantes a fojas 983, 981, 979, 977, 975, 973, 971, 969, 967 y 965 del expediente administrativo.

⁴⁵. Obrante a fojas 1039 del expediente administrativo.

⁴⁶. Obrante a fojas 1223 del expediente administrativo.

⁴⁷. Obrante a fojas 1277 del expediente administrativo.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

0150140012958, motivo por el cual los actuados fueron elevados ante el Tribunal Fiscal, que a través la Resolución N.º 07037-10-2017⁴⁸, del once de agosto de dos mil diecisiete, revocó la resolución impugnada, con la salvedad de que en el penúltimo considerando (fundamento 27) dispuso que la Casación N.º 4392-2013-Lima devenía en inaplicable al caso de autos.

TERCERO: Cuestión en debate

La cuestión controvertida del presente caso consiste en determinar, de conformidad con las infracciones normativas de carácter material denunciadas, si se aprobó con arreglo a derecho el pronunciamiento de la Sala Superior, que consideró inválido lo decidido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 07037-10-2017 en cuanto a lo expuesto en el fundamento 27 de su parte considerativa, en específico, respecto de la inaplicación de la Casación N.º 4392-2013-Lima.

CUARTO: Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, en agravio del principio de legalidad, denunciadas por los recurrentes

4.1. Las entidades impugnantes alegan, esencialmente, que la modificación que sirvió de base para la determinación de los pagos a cuenta por parte de Cerámica San Lorenzo respecto del ejercicio 2011 generó una modificación de la base de cálculo del coeficiente utilizado por dicha empresa, lo que a su vez originó que, en el momento de cancelar el referido pago a cuenta no se ingresó al fisco el monto debido, sino uno inferior, generándose así intereses moratorios. Además, precisan que no variar el coeficiente, aunque la determinación que sirvió de base para su cálculo no sea correcta, generaría un efecto perverso, puesto que los contribuyentes declararían y pagarían montos irreales, con el cual se vulneraría el sustento constitucional del pago del tributo y sus obligaciones vinculadas, como es el pago a cuenta, trasgrediendo el principio de capacidad contributiva.

⁴⁸. Obrante a fojas 1325 del expediente administrativo.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

4.2. En este punto, a efectos de dotar de mayor claridad al presente pronunciamiento, se absolverá de forma conjunta las denuncias de ambas entidades demandadas, sobre la base de una interpretación sistemática y concordada de las normas cuya infracción alegan, por cuanto se dirigen simultáneamente a sostener que los pagos a cuenta incompletos o diminutos realizados por el contribuyente, en aplicación del artículo 85 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, acarrearán intereses moratorios, conforme con el artículo 34 del Código Tributario; labor que se llevará a cabo por la función nomofiláctica de la casación, que busca garantizar la aplicación correcta de las normas al caso en concreto.

4.3. Principio de legalidad en materia tributaria

Entre los principios que rigen la potestad tributaria, el de legalidad se reconoce como el principio de imposición fiscal más importante.⁴⁹ Esto implica que la ley que establece el tributo deba definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objetivo y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no pueden quedar al arbitrio y discreción de la Administración.⁵⁰

Por lo tanto, el principio de legalidad no solo buscaría impedir la regulación de las cuestiones sustantivas tributarias por parte de los órganos de administración y de cobranza de los tributos, sino que trata de evitar también que ello ocurra a través de disposiciones con carácter general, no individual, pero con rango inferior a la ley, como es el caso de los reglamentos, a lo cual la doctrina denomina principio de reserva de ley.⁵¹

En similares términos se ha expresado el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, de manera que en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0029-2004-AI/TC reconoce que la obligación tributaria solo puede resultar

⁴⁹. Araoz Villanueva, Luis Alberto. (1993). "El principio de legalidad en la nueva Constitución Política del Estado". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (25); p. 56.

⁵⁰. De La Garza, Sergio F. (1976). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa; p. 271 [citado por Araoz Villanueva, Luis Alberto; *Op. Cit.*, págs. 58-59]

⁵¹. Araoz Villanueva, Luis Alberto. (1993). "El principio de legalidad en la nueva Constitución Política del Estado". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (25); p. 59.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

constitucionalmente válida cuando sus elementos se configuren en una norma con rango de ley, en los siguientes términos:

“37. El principio de legalidad en materia tributaria alude al aforismo nullum tributum sine lege, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, en tanto su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.

A tal efecto, el artículo 74° de la Norma Fundamental dispone que ‘los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo’, **señalando, como única excepción, el caso de los aranceles y las tasas, los cuales pueden ser regulados por decreto supremo.** Asimismo, establece la posibilidad de que los gobiernos locales, mediante las fuentes normativas que les son propias, creen, modifiquen o supriman contribuciones y tasas, dentro de su jurisdicción y con los límites que indica la ley.

Debe precisarse que para la plena efectividad del principio de legalidad, cuando menos los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), el sujeto obligado, la materia imponible y la alícuota” (resaltado añadido).

Así, el artículo 74 de la norma constitucional⁵² acoge el mencionado principio de legalidad, vinculando la potestad tributaria a la ley y a los principios de reserva de ley, igualdad ante la ley, respeto a los derechos fundamentales y no confiscatoriedad, estableciendo que los tributos se crean, modifican o derogan, o

⁵². **“Principio de Legalidad**

Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

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

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo’.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

se establecen exoneraciones “exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades”, y en el caso de aranceles y tasas se regulan por decreto supremo, sometiendo la potestad tributaria al respeto de estas condiciones; de lo cual se colige que la coactividad del tributo no proviene del Estado, sino de la norma legal expedida conforme al ordenamiento constitucional, estableciendo o regulando la obligación a cargo de un sujeto determinado.⁵³

En esta línea, se evidencia que la Constitución ha configurado una reserva a la Administración desde que solo el Ejecutivo podrá regular los tipos tributarios aranceles y tasas mediante decreto supremo, sin que al Congreso le esté permitido intervenir en la regulación de estos⁵⁴, de forma tal que en materia aduanera esta facultad otorgada al Ejecutivo consiste en una atribución conferida al presidente para regular estrictamente los valores arancelarios, cuyas decisiones sobre esta materia se entenderán como constitucionales en mérito al artículo 74.

Por otro lado, en el artículo 109 de la norma constitucional⁵⁵ se establece el carácter obligatorio de las normas legales, cuyos términos vinculan tanto a las autoridades como a los administrados, pues la dimensión subjetiva de la supremacía de la norma constitucional involucra, en un Estado Constitucional de Derecho, que todas las personas (gobernantes y gobernados), en sus actuaciones, se encuentran vinculadas, en primer lugar, a la Constitución y, por esta, a la ley; lo cual nos permite establecer que la coactividad proviene de la norma jurídica que establece el tributo, y que tanto el contribuyente (obligado) como el fisco (ente público regulador) se encuentran en igual forma vinculados a los términos de lo establecido y regulado en la norma jurídica que impone el tributo y las obligaciones.

⁵³. Al respecto, señala José Ferreiro lo siguiente: “[...] la coactividad puede predicarse tanto de la norma que establece el tributo, es decir, la obligación a cargo de una persona de pagar una cantidad al Estado, como de la norma que establece o regula la obligación a cargo de una persona de pagar una cantidad de dinero a cualquier ciudadano particular” [Ferreiro Lapatza (2006). Curso de Derecho Financiero Español. Madrid: Editorial Marcial Pons; p. 324].

⁵⁴. Danos Ordóñez, Jorge. “El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/viewFile/11467/11986>.

⁵⁵. “**Vigencia y obligatoriedad de la Ley**
Artículo 109.- La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA**

4.4. Sobre los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

En torno de los pagos a cuenta, tenemos que en el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (**en adelante, Ley del Impuesto a la Renta**), aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁵⁶, de acuerdo con el texto vigente en el período tributario objeto de debate, se estableció lo siguiente:

“Artículo 85.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente:

a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente” (resaltado añadido).

De acuerdo con esta norma, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, así como según se determine su forma de cálculo. Debe precisarse que estos pagos a cuenta, al abonarse mes a mes, constituyen aproximaciones del Impuesto a la Renta que en definitiva le corresponda pagar al contribuyente al final del ejercicio, por ende, puede generar pagos diminutos o en exceso, lo cual será calculado y devuelto, según sea el caso, conforme lo establezca la propia ley o su reglamento.

⁵⁶. Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 8 de diciembre de 2004.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

Al respecto, el profesor Mario Alva Mateucci⁵⁷ expone que el legislador peruano ha determinado que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría efectuarán pagos mensuales durante los doce (12) meses que corresponden al ejercicio gravable y existirá una regularización de dicho tributo cuando se cumpla con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta que se produce en los últimos días de marzo o los primeros días de abril; este pago a cuenta constituye una exigencia del fisco, teniendo por finalidad contar con la liquidez necesaria para el cumplimiento de los fines que el propio Estado se impone a favor de la colectividad.

Por lo tanto, si bien los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se abonan al fisco como un anticipo del pago total de este tributo, la citada normativa les otorga la condición de obligaciones tributarias, por lo que no pueden ser desconocidas o asumidas parcialmente por el contribuyente; en consecuencia, la falta de pago o el pago incompleto o imparcial de este concepto implicará una vulneración de las obligaciones tributarias que recaen sobre aquel, considerando –como se ha indicado– que tanto su forma de cálculo como las oportunidades para su pago se encuentran expresamente reguladas en la legislación sobre esta materia.

4.5. Sobre los intereses moratorios en los Pagos a Cuenta

En el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (**en adelante, Código Tributario**), aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF⁵⁸, se establece lo siguiente:

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

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

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio” (énfasis agregado).

⁵⁷. Alva Mateucci, Mario. “¿Conoce usted el Sistema de pagos a cuenta que pueden aplicar las empresas constructoras en el impuesto a la renta?”. *Revista Actualidad Empresarial* (334); p. 1-1.

⁵⁸. Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 19 de agosto de 1999.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

En principio, con relación al interés moratorio, el profesor Rosendo Huamani Cueva manifiesta que “[...] *en nuestra materia el tratamiento que se da al interés moratorio no difiere en esencia del que se da en el Derecho Privado; el Código Civil señala al respecto que el interés es moratorio **cuando tiene por finalidad la de indemnizar la mora en el pago**; así pues, **tiene naturaleza indemnizatoria y no sancionatoria** (hay que reiterarlo, los intereses, y su aplicación no son una sanción), pues es resarcitoria del retraso en el pago [...]* De acuerdo con lo expuesto, habiéndose establecido determinados plazos para el pago de los tributos (cumplimiento de las prestaciones tributarias), **el deudor que no cumpla con el mismo dentro de los plazos dispuestos por las normas pertinentes [...], automáticamente incurrirá en mora, devengándose desde el día siguiente de la fecha de vencimiento de plazo el interés (legal) regulado en el artículo 33. En este sentido, **corresponderá aplicar automáticamente la tasa de interés correspondiente en tanto el deudor ha omitido efectuar el pago oportuno del tributo**, no siendo para tal efecto emitir o notificar algún acto administrativo [...]**⁵⁹ (resaltado añadido).

En esa línea, es preciso indicar que los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que su objeto es resarcir el retraso en el incumplimiento de una obligación. No obstante, en materia tributaria, su finalidad no solo es indemnizatoria, sino el fortalecer la puntualidad en el cumplimiento del pago de los tributos, pues más que suplir la pérdida del poder adquisitivo del dinero dejado de pagar, busca resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad o de falta de pago de los tributos por parte de los contribuyentes, compensando y resarciendo al Estado por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con el pago de los tributos. En buena cuenta, los intereses adquieren una naturaleza resarcitoria del capital que permanece en manos del administrado por un tiempo que excede al permitido.

En cuanto al pago de intereses moratorios respecto de los pagos a cuenta, el referido autor también comenta que “[...] *constituyendo los pagos a cuenta del*

⁵⁹. Huamani Cueva, Rosendo (2015). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores; p.605.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

*Impuesto a la Renta un anticipo de la obligación principal, su no pago en el plazo establecido por la ley generará el cómputo de intereses moratorios [...]. **Lo mismo ocurrirá si se realiza un pago parcial de este anticipo o pago a cuenta;** es decir, si el monto del pago a cuenta determinado por la Administración es mayor al cancelado por el contribuyente, **el pago efectuado constituirá un pago parcial y la omisión pendiente de pago,** es decir el monto del pago a cuenta no pagado oportunamente deberá actualizarse a lo señalado en el artículo 34 del Código. [...] **Esta situación se presente en la medida en que la deuda principal (que se paga en la regularización anual) ya contiene el 'tributo' que correspondía o incluía al pago a cuenta o anticipo,** y por tanto, reiteramos, solo se cobrará en adelante los intereses que pudieran haberse generado entre la fecha de su devengo y la fecha del vencimiento o de la determinación de la obligación principal, si ésta ocurriera antes del vencimiento"⁶⁰ (énfasis agregado).*

En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto de la citada normativa, interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria; ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resultaba exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma integral, generando con ello un retraso de la entrega de ese dinero al Estado hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, por lo que resulta válido establecer un resarcimiento a su favor ante la falta de disposición oportuna de dicho capital a través del pago de intereses moratorios.

Además, se advierte que una interpretación como la planteada por la demandante, en el sentido de librar del pago de intereses moratorios a quienes meramente efectúen dentro de los plazos algún pago por este concepto, así sea

⁶⁰. Huamaní Cueva; óp. cit.; pp. 613-614.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

menor, conllevaría a que los contribuyentes puedan, en mérito a modificaciones o rectificaciones particulares de la base de cálculo de los pagos a cuenta (a partir de, por ejemplo, los coeficientes), pagar montos menores o diminutos a los establecidos por ley, sustentados únicamente en que realizaron los pagos a cuenta dentro de los periodos mensuales fijados para depositarlos, propiciándose un escenario en que los contribuyentes podrían válidamente postergar a la fecha de vencimiento de la obligación principal del tributo el pago casi integral del mismo, lo que generaría indudablemente un desbalance económico temporal de los recursos financieros del fisco; por lo expuesto, se trata de un criterio que no compartimos.

QUINTO: Respecto de la infracción normativa del artículo 37 de la Ley N.º 27584, planteado por la Sunat

- 5.1.** La Administración Tributaria plantea que la Sala Superior llegó a la errada conclusión de que en este caso resulta aplicable la Casación N.º 4293-2012-Lima, a pesar de que la Casación N.º 5048-2012-Lima y su aclaratoria han establecido que aquella ejecutoria se aplica solo a los supuestos en que la Sunat no haya efectuado fiscalización alguna, y que la fundamentación fáctica que originó la emisión del precedente contenido en ella no es el mismo que el discutido en esta controversia. Así, afirma que la inaplicación de intereses establecida por el Colegiado Supremo solo está referida a la corrección voluntaria que efectuó el contribuyente respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, caso contrario al ocurrido en el caso de autos, por el cual el contribuyente está obligado a efectuar los pagos a cuenta que por ley corresponden, siendo que el no cumplimiento de la obligación tiene como consecuencia que se generen intereses moratorios por el no pago oportuno, tal como se ha establecido el artículo 34 del Código Tributario.
- 5.2.** En este punto, corresponde tener en cuenta el texto del criterio vinculante aprobado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente en la Casación N.º 4392-2013-Lima, cuyo tenor es el siguiente:

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA**

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

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

- 5.3.** De lo expuesto, se tiene que la mencionada sentencia estableció reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, atendiendo a lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; asimismo, dispuso que no resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para analizar disposiciones que restringen derechos o establecen obligaciones, como los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta previstos en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y los intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Código Tributario.

Sobre la segunda regla aprobada como precedente vinculante –que guarda relación con la resolución del presente caso– se tiene que la mencionada Sala Suprema excluyó expresamente dos métodos de interpretación (extensivo y restrictivo) para analizar aquellas normas que restringen derechos y establecen obligaciones, poniendo como ejemplos al inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y al artículo 34 del Código Tributario, pero sin otorgarles un sentido o contenido interpretativo vinculante, o qué reglas jurídicas deben extraerse de sus enunciados que serían aplicables por todos los operadores jurídicos, determinándose únicamente cómo abordar el análisis de estas disposiciones legales.

Por lo tanto, no resulta amparable lo expuesto por Cerámica Lorenzo en su escrito de demanda acerca de que la mencionada Casación N.º 4392-2013-Lima

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

*“[...] ha establecido a través de un precedente vinculante cuál es la interpretación correcta que debe realizarse al contenido del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y al artículo 34° del Código Tributario”*⁶¹, pues en dicha jurisprudencia casatoria no se aprueba algún sentido interpretativo con carácter vinculante u obligatorio que deba necesariamente ser tomado en cuenta al aplicarlas, sino cuáles métodos de interpretación no pueden servir para extraer reglas de sus enunciados considerando su naturaleza como normas que restringen derechos y establecen obligaciones.

- 5.4.** Ahora bien, en el caso de autos, la empresa demandante planteó, como pretensión principal, no solo que se declare la nulidad parcial de la Resolución N.º 07037-10-2017 en el extremo que no se aplicaron los alcances de la Casación N.º 4392-2013-Lima, sino, además, que el órgano jurisdiccional reconozca que no se encuentra obligada a pagar intereses moratorios por las presuntas omisiones vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre del ejercicio 2012 por modificación del coeficiente; es decir, ha exigido un pronunciamiento de fondo sobre esta cuestión a nivel jurisdiccional, el que exigía analizar los alcances del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario, asunto sobre el cual debemos remitirnos a lo desarrollado en el apartado precedente, del que se desprende que sí resulta válido que la Administración Tributaria exigiera finalmente a la accionante el cobro de tales conceptos.
- 5.5.** Por otro lado, en este punto debemos referirnos a si la postura adoptada preliminarmente, en cuanto a que el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario determinan que los contribuyentes deban pagar intereses moratorios por las omisiones en el caso que no cumplan con cancelar íntegramente los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en la oportunidad establecida por ley, supone una contravención al criterio vinculante aprobado en la Casación N.º 4392-2013-Lima.

⁶¹. Obrante a fojas 97 del expediente principal.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

Al respecto, conforme con lo desarrollado en el apartado anterior, la postura jurídica acogida en esta instancia descansa en una interpretación sistemática de las mencionadas normas materiales invocadas, dado que el artículo 34 del Código Tributario establece intereses moratorios ante los “[...] pagos a cuenta no pagados oportunamente [...]”; y por su parte, el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes deberán abonar al fisco “[...] con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos en el Código Tributario [...]”; por consiguiente, de un análisis conjunto de estas normas se establece la obligación de efectuar el abono oportuno de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a quienes obtengan rentas de tercera categoría.

Sobre el pago, como concepto, uno de los principios que lo inspiran como forma de extinguir las obligaciones es el principio de integridad, por el cual se entiende efectuado el pago solamente cuando este se cumpla y este cumplimiento implique la realización completa, íntegra, del dar, hacer o no hacer prometidos⁶², principio que se recoge en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 1220 del Código Civil⁶³. En materia tributaria, esta forma de entender el pago se aprecia en el primer párrafo del artículo 29 del Código Tributario⁶⁴, cuando se establece bajo qué términos legales se debe realizar.

En este sentido, el pago parcial o incompleto no podrá ser considerado oportuno desde que no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo establecido legalmente, lo cual implica que el pago que pueda efectuar un contribuyente, cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla, como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerlo, por no tratarse de un pago completo o integral.

⁶². Osterling Parodi, Felipe y Castillo Freyre, Mario. “Principios Generales sobre el Pago”. *Revista Ius Et Ratio*, volumen 1 (1); pp. 67-68.

⁶³. **“Noción de pago**

Artículo 1220.- *Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación”.*

⁶⁴. **“Artículo 29.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO**

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 [...].”

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

- 5.6. A partir de lo expuesto, se aprecia que no se efectuó un análisis del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario bajo los métodos de interpretación extensiva o restrictiva, pues se partió de una interpretación sistemática de los enunciados y expresiones que cada una de estas disposiciones legales recogen al regular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en particular, sobre el pago como categoría jurídica y qué involucra el concepto de pago oportuno, lo que impide sostener que la anotada postura contravenga los criterios vinculantes aprobados en la Casación N.º 4293-2013-Lima, que únicamente exigían no utilizar alguno de dichos métodos interpretativos al estudiarlos.
- 5.7. Tomando en consideración todo lo expuesto, en cuanto a la invocación que hace la Sunat del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula del Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 013-2008-JUS⁶⁵, para sostener que la Sala Superior debió apartarse de las reglas vinculantes establecidas en la Casación N.º 4293-2013-Lima toda vez que surgieron de un caso en que el contribuyente realizó una corrección voluntaria respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, distinto al caso de autos en que ha sido la Administración Tributaria la que identificó los cambios como producto de un procedimiento de fiscalización; debemos precisar que, en función a las pretensiones de la demanda, en sede jurisdiccional se ha emitido pronunciamiento de fondo sobre si correspondía a la demandante, Cerámica San Lorenzo, pagar intereses moratorios por las omisiones relacionadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos tributarios de marzo a diciembre de 2012, cuyo análisis exigía aplicar la mencionada Casación N.º 4293-2013-Lima debido a que se discutían los alcances del inciso a) del artículo

⁶⁵. **“Artículo 37.- Principios jurisprudenciales.**

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

El texto íntegro de todas las sentencias expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República se publicarán en el Diario Oficial El Peruano y en la página web del Poder Judicial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad.

De otro lado, se incorpora la exigencia que el Juez debe ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar y el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada.”

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA**

85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, por lo que resulta incorrecto sostener que la Sala Superior no debió tomar en consideración dicha jurisprudencia casatoria para resolver la presente controversia, aunque lo haya hecho aplicando indebidamente las reglas vinculantes que aprobaba conforme con lo expuesto precedentemente; por lo tanto, este extremo del recurso de casación debe desestimarse.

SEXTO: En este orden de ideas, se observa que la instancia de mérito trasgredió la normativa material denunciada por las entidades recurrentes en sus respectivos recursos de casación, referidos al artículo 34 del Código Tributario, el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el principio de legalidad; por lo que las referidas infracciones normativas expuestas por el Tribunal Fiscal y la Sunat en sus recursos de casación deben ampararse.

SÉTIMO: Ahora bien, habiéndose desestimado los alegatos de la demandante en cuanto a su pretensión principal, cabe emitir pronunciamiento respecto de la pretensión subordinada a aquella, por la cual Cerámica San Lorenzo postuló que se declare la nulidad de la Resolución N.º 07037-10-2017 toda vez que no resultaría posible sancionarla con la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente, dado que no estaría prevista normativamente una forma para calcular la sanción que correspondería a tal supuesto.

OCTAVO: Sobre este particular, el texto del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario establece lo siguiente:

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

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o **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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA

las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares” (resaltado añadido).

Del mencionado dispositivo legal, se aprecia que el legislador tributario ha establecido con meridiana claridad que constituye infracción aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que corresponde para la determinación de los pagos a cuenta de tributos, como sería el exigido legalmente respecto del Impuesto a la Renta, cuyo sustento legal se encuentra contemplado en el citado artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta; por ende, no se evidencia que la mencionada normativa no haya establecido como conducta sancionable calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sin aplicar los conceptos que las mismas disposiciones tributarias han previsto para ello.

NOVENO: En cuanto a la sanción que debe imponerse al contribuyente ante la comprobación de la mencionada infracción, en la Tabla II sobre “Infracciones y Sanciones” del Código Tributario se prevé que la multa que corresponde imponer al infractor es el valor del cincuenta por ciento (50%) del saldo, crédito “[...] u otro concepto similar determinado indebidamente [...]” por este; por consiguiente, se colige que ante el incorrecto cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, conducta calificada como infracción según la tipificación aprobada en el glosado numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la sanción resultará de aplicar el anotado porcentaje a la omisión incurrida por el pago parcial de dicho concepto al fisco, por lo que tampoco se evidencia que la normativa tributaria no haya determinado legalmente una sanción para estos casos; en este sentido, corresponde desestimar estos argumentos del demandante.

DECISIÓN:

Por los fundamentos expresados, con lo expuesto en el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo y en aplicación del artículo 396 del Código Procesal Civil: **MI VOTO** es porque se declaren **FUNDADOS** los recursos de casación

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 21033 - 2019
LIMA**

interpuestos por el **Tribunal Fiscal** y la **Sunat**; en consecuencia, **SE CASE** la sentencia de vista contenido en la resolución número veintiocho, de fecha trece de junio de dos mil diecinueve; y actuando en sede de instancia, **SE REVOQUE** la sentencia apelada comprendida en la resolución número veintitrés, de fecha veintidós de marzo de dos mil diecinueve, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda; **REFORMÁNDOLA**, se declare **INFUNDADA** la demanda también en este extremo; **SE DISPONGA** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano” y se devuelvan los autos; en el proceso seguido por Cerámica San Lorenzo Sociedad Anónima Cerrada contra las entidades recurrentes, sobre nulidad de resolución administrativa.

S.

CARTOLIN PASTOR

Gtg/Atgm