

Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**SUMILLA:** La Casación N.º 4392-2013-Lima no prohíbe otros métodos de interpretación —entre ellos, el método de interpretación sistemático— para establecer el sentido normativo del literal a del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Por tanto, resulta correcto considerar que no solo basta con la aplicación de dichos artículos, sino que, además, corresponde aplicar de modo sistemático el conjunto de normas relacionadas con el cumplimiento de esa obligación, entre ellas, el artículo 88 del Código Tributario, que exige que las declaraciones realizadas por los contribuyentes para la determinación de sus obligaciones contengan los datos solicitados por la administración “en forma correcta y sustentada.

Lima, veintiséis de abril de dos mil veintidós

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL  
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA  
REPÚBLICA**

**VISTA**

La causa número veintisiete mil cuatrocientos cuarenta y cuatro guion dos mil dieciocho, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos González Aguilar (presidente), Rueda Fernández, Bustamante del Castillo, Barra Pineda y Dávila Broncano, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

**I. Materia del recurso**

Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal, del veintiuno de noviembre de dos mil dieciocho (fojas cincuenta a setenta y uno del cuaderno de casación), y por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), del veintidós de noviembre de dos mil dieciocho (fojas ciento veinte a ciento cincuenta y uno del cuaderno de casación), contra la sentencia de vista del quince de octubre de dos mil dieciocho (fojas quinientos a quinientos diecinueve del expediente principal), que confirmó la sentencia apelada, del treinta de abril de dos mil dieciocho (fojas trescientos cincuenta y dos a trescientos setenta y cuatro), que declaró fundada la demanda en todos sus extremos.

**II. Antecedentes**

**2.1.** Mediante escrito del veintiséis de julio de dos mil diecisiete (fojas sesenta y siete a ochenta y ocho), subsanada con escrito del dieciocho de agosto de dos mil diecisiete (fojas ciento cuatro a ciento cinco del expediente principal), la empresa Sistemas de Administración Hospitalaria S.A.C. interpone demanda contencioso administrativa postulando las siguientes pretensiones:

**Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05546-3-2017, de la Resolución de Intendencia N.º 0150140012949 y de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0069431 y N.º 012-003-0069432, relativas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, por su abierta omisión de pronunciamiento y falta de motivación respecto de la aplicación o no del precedente vinculante recaído en la Casación N.º 4392-2013-Lima.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**Segunda pretensión principal:** Se emita un pronunciamiento de plena jurisdicción mediante el cual se declare aplicable al caso el precedente vinculante recaído en la Casación N.º 4392-2013/Lim a.

**Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** Se solicita al Juzgado ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en función de los intereses moratorios generados por supuestas omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce.

**2.2.** Como fundamentos de su demanda, señala que la resolución del Tribunal Fiscal es nula porque inaplicó la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 y no expresó los fundamentos de su inaplicación; por ende, se evidencia falta de motivación respecto del argumento central expuesto por la compañía.

De acuerdo al literal a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar los pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondientes a los meses de marzo a diciembre de cada ejercicio, los contribuyentes que hubiesen obtenido renta imponible en el ejercicio anterior deben aplicar sobre los ingresos netos devengados en cada mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto a la renta calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Igual mecanismo se aplica respecto a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, con la diferencia de que en este caso se considera el impuesto a la renta calculado y los ingresos netos del ejercicio precedente al anterior.

Añade que a efectos de establecer el coeficiente en cada oportunidad en que el contribuyente liquida sus pagos a cuenta, se debe tomar la cifra del impuesto calculado que el contribuyente tiene como cierto en ese

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

momento, cifra que normalmente viene dada por el impuesto a la renta que figura en la autodeterminación del contribuyente reflejada en la declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio gravable anterior y que, por excepción, podría haber sido modificada por una declaración rectificatoria presentada por el propio contribuyente. Si con posterioridad a esa fecha se produce una modificación del impuesto a la renta de referencia, este cambio ya no debería afectar el pago a cuenta debidamente cuantificado a partir de los datos existentes al momento de liquidarse el mismo.

El artículo 34 del Código Tributario establece la aplicación de intereses a los pagos a cuenta no realizados oportunamente, por lo que el concepto de intereses a que se refiere dicha norma es el previsto en el artículo 33 del propio Código Tributario. Sobre el particular, la Corte Suprema en la Casación N.º 4392-2013 estableció que los intereses moratorios solo se generan cuando los pagos a cuenta no son cancelados dentro de los plazos previstos por la legislación que los regula y en modo alguno por las modificaciones realizadas posteriormente, como es el caso de la declaración jurada rectificatoria que modifica la base sobre la cual se tiene que determinar el coeficiente aplicable a dichos pagos.

Teniendo en cuenta ello, sostiene que el Tribunal Fiscal vulneró el principio de legalidad al desconocer que la compañía no debía pagar intereses moratorios derivados de una modificación del coeficiente generado con posterioridad al momento en que la compañía cumplió con la obligación de abonar los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, por lo que era aplicable el precedente vinculante de la Sentencia de Casación N.º 4392-2013.

Asimismo, aduce que se ha vulnerado el principio de legalidad al pretender cobrar intereses moratorios por supuestas omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

doce, al tener como sustento el coeficiente determinado con base en la rectificación de la declaración jurada del ejercicio anterior y no en función del impuesto calculado, como lo indica la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, pues se pretende extender el supuesto del literal a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En atención a lo expuesto, concluye que, al haberse modificado la determinación del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil diez de manera posterior a la fecha de vencimiento para la declaración de los pagos a cuenta y del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, no corresponde la aplicación de intereses moratorios por las supuestas omisiones determinadas por la administración tributaria.

**2.3.** En primera instancia, el Juez del Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Tributario y Aduanero de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número trece, del treinta de abril de dos mil dieciocho (fojas trescientos cincuenta y dos a trescientos setenta y cuatro del expediente principal), declaró fundada la demanda en todos sus extremos y como consecuencia de ello:

- 1. La nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05546-3-2017 y como consecuencia de ello,*
- 2. La nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0 150140012949 y la nulidad de las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0069431 y 012-003-0069432 que establecieron la aplicación de intereses moratorios por omisión referencial por los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero de 2012.*

**2.4.** Conocida la causa en segunda instancia, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución veintitrés, del quince de octubre de dos mil dieciocho, confirmó la sentencia contenida en la resolución número trece, del treinta de abril de dos mil dieciocho

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

(fojas trescientos cincuenta y dos a trescientos setenta y cuatro del expediente principal), que declaró fundada la demanda en todos sus extremos.

**III. Del recurso de casación**

Mediante autos calificatorios del doce de junio de dos mil veinte (fojas ciento ochenta y seis a doscientos del cuaderno de casación), la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria declaró procedentes los recursos de casación interpuestos.

**3.1.** El recurso de la Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal, fue declarado procedente por las siguientes causales:

- a)** Infracción normativa del artículo 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario
- b)** Infracción del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario
- c)** Infracción del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario
- d)** Contravención del numeral 5 artículo 139 de la Constitución Política del Perú

Con relación a la causal contenida en el **literal a)**, el recurrente alega que la Sala Superior no tomó en cuenta lo dispuesto en los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario concernientes al proceso de culminación del proceso de fiscalización realizado por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

Sunat, de cuyo tenor se aprecia que el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión del acto administrativo en el que se establece las observaciones por la autoridad recaudadora la determinación de la obligación tributaria.

Agrega que, el *A quo* no tuvo en cuenta que dentro del procedimiento de fiscalización definitiva del impuesto a la renta de tercera categoría de enero a diciembre del año dos mil doce, la demandante presentó declaraciones rectificatorias por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría de enero y febrero de dos mil doce, consignando impuestos resultantes por ciento ochenta y dos mil seiscientos sesenta y cinco soles (S/ 182 665.00) y doscientos sesenta y ocho mil cuatrocientos sesenta y siete soles (S/ 268 467.00), y que en esa oportunidad se consignaron los pagos correspondientes a dicha autoliquidación. Así al haberse determinado mediante las referidas declaraciones rectificatorias una mayor obligación a la declarada originalmente, estas surtieron efecto con su presentación, de conformidad con el numeral 2 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Indica que, por ello, las resoluciones de determinación fueron emitidas considerando la misma base de cálculo y pago a cuenta consignado por la propia demandante en las declaraciones juradas rectificatorias del impuesto a la renta de enero y febrero del año dos mil doce, consignándose como importe cero soles (S/ 0.00), toda vez que no se detectó omisión alguna, porque la Administración Tributaria no modificó la determinación de la obligación tributaria realizada por la demandante mediante declaraciones rectificatorias.

Acota que, ni el juez de primera instancia ni el Colegiado Superior tomaron en cuenta que las resoluciones de determinación fueron giradas únicamente con el propósito de dar por concluido el procedimiento de

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

fiscalización en virtud de los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 10 del Decreto Supremo N.º 085-2007-EF (que indica que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o de las resoluciones de multa). Por lo tanto, las resoluciones de determinación se ajustan a ley, al haber sido emitido respetando la información presentada por la demandante en sus declaraciones juradas rectificatorias.

Finalmente, la parte recurrente sostiene que la Sala Superior no evaluó que en el presente caso no existió controversia sobre la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de enero y febrero del año dos mil doce que pudiera ser analizada y que suscitara pronunciamiento sobre el asunto de fondo por parte del Tribunal Fiscal, tanto es así, que en atención a ello, el Tribunal Fiscal confirmó al Resolución de Intendencia y precisó que no correspondía emitir pronunciamiento respecto a los argumentos de la demandante relacionados con la forma de cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de dichos meses, dentro de los que se encontraba la aplicación de la Sentencia de Casación N.º 4392-2013.

Con relación a la causal contenida en el **literal b)**, la parte recurrente señala que en este caso corresponde un pronunciamiento sobre el fondo, dado que la sentencia contiene una interpretación errónea del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Indica que el precitado artículo 85 regula el sistema coeficientes. La demandante es un contribuyente que se acogió a dicho sistema, para los pagos a cuenta de enero y febrero del año dos mil doce, por lo tanto, debía regirse por el impuesto e ingresos calculados en el ejercicio dos mil diez, consignados correctamente en la Declaración Jurada Anual del año dos mil diez. Por su parte, el artículo 34 acotado señala que los intereses

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

moratorios correspondientes a anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, se entiende que se aplicarán sobre la base de pagos a cuenta correctamente determinados.

Refiere que, en el presente caso al no haber ingresado la demandante en el plazo de ley el monto correcto por concepto de pago a cuenta, sino un monto menor, el 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 ser utilizada a partir de dicho momento para seguir calculando los intereses moratorios. Por lo tanto, considera que no existe una razón constitucional o legal que sustente una posición interpretativa en contrario, dado que el artículo 34 no se limita a la omisión total de la efectivización de la prestación.

Asimismo, señala que el significado de “oportunamente” implica que algo se realice en circunstancias o un momento bueno para producir el efecto deseado, por lo que resulta evidente que con el pago parcial no se produce el efecto deseado, es decir la extinción de la obligación; por ende la modificación de la información que sirvió de base para la determinación de los pagos a cuenta, genera una modificación de la base del cálculo del coeficiente utilizado, lo que a su vez origina que en el momento de cancelar no se ingrese al fisco el monto debido, sino uno inferior. Por lo que considera que la aplicación de los intereses moratorios se encuentra arreglada al ordenamiento jurídico, y lo resuelto por el *Ad quem*, respecto a la similitud del presente caso con el recogido en la Casación N° 4392-2013 atenta contra el ordenamiento jurídico.

Con relación a la causal contenida en el **literal c)**, la parte recurrente señala que la Sala Superior inaplicó el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario que contiene la definición, forma y

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

condiciones de presentación de la declaración tributaria, ya que no consideró que al modificar la base del cálculo debió hacerlo de forma real, exacta y correctamente, por cuanto termina pagando un impuesto menor al que correspondía al contribuyente.

Con relación a la causal contenida en el **literal d)**, señala que pese a que la Administración se encontraba legalmente facultada a efectuar cobros, el juzgado y la Sala se limitaron a amparar una conducta que convierte una actuación errada en un ejercicio abusivo del derecho, pues en aplicación de criterio de la Casación N.º 4392-2013 no procedería el cobro de dichos intereses, es decir, que bajo el criterio de esta casación están amparando la conducta negligente de un contribuyente pues se debe recordar que está obligado a determinado comportamiento, por ende no puede alegar error, a efecto de beneficiarse económicamente de su propia negligencia, puesto que ello supondría no solo valorar el principio mencionado, sino también incurrir en un supuesto de abuso de derecho y en uno de enriquecimiento sin causa.

Aunado a ello, indica que se afecta el principio de igualdad, ya que por un lado genera un beneficio económico de no pagar intereses devengados a contribuyentes que en ejercicio abusivo del derecho corrigen los montos de determinación y pretenden no pagar los intereses, cuando otros que sí efectuaron la determinación correcta desde la Declaración Jurada Original sí se encuentran obligados a pagar.

Finalmente, indica que resulta razonable concluir que la demandante y no el Tribunal Fiscal es la causante de su propio perjuicio: la aplicación de intereses moratorios por no haber declarado los montos correctos en una primera declaración.

**3.2.** El recurso de la SUNAT fue declarado procedente por las siguientes causales:

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

- a) Infracción normativa de las garantías a la debida motivación y debido proceso
- b) Infracción normativa del artículo 37 de la Ley N.º 27584, en agravio del principio de legalidad
- c) Infracción normativa del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, en agravio de su derecho a la debida motivación y debido proceso

Con relación a la causal contenida en el **literal a)**, la parte recurrente alega que la Sala Superior sustenta la decisión en un criterio errado, al señalar que ni la Sunat, ni el Tribunal Fiscal dieron respuesta a los argumentos expuestos por la parte demandante en la etapa de apelación administrativa sobre la aplicación de intereses moratorios de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de enero y febrero del año dos mil doce, al amparo de la Casación N.º 4392-2013-Lima, lo que implica causal de nulidad por falta de motivación congruente, lo cual considera falso, dado que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal señalaron que no correspondía analizar la controversia respecto al pago de intereses en aplicación de la precitada casación por no existir deuda alguna por concepto de pago a cuenta, atendiendo el pago y rectificación efectuados por el contribuyente como aceptación de lo acotado por la Administración vía fiscalización y antes del cierre de la misma.

Agrega que la falta de motivación en la que incurrió la Sala Superior radica en que consideró que los hechos discutidos en el proceso eran semejantes a los discutidos en la sentencia de casación precitada, lo cual no considera cierto, en mérito a que la controversia parte de una fiscalización iniciada por la administración que conllevó a la inducción del pago por parte del contribuyente, quien corrigió el pago de sus pagos a

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

cuenta, los intereses y la emisión de las Resoluciones de Determinación con deuda cero, al haber pagado la deuda con la rectificación efectuada al cierre de la fiscalización, aceptando con ello que no pagó el monto correcto de los pagos a cuenta. Por otro lado, sostiene que la indicada casación tuvo en controversia los intereses determinados en órdenes de pago que se giraron para la rectificación de oficio y voluntario que efectuó el contribuyente. Con lo que concluye que la sentencia impugnada incurrió en motivación aparente y por ende en arbitrariedad.

Con relación a la causal contenida en el **literal b)**, señala que la Sala Superior sustenta su decisión en el criterio errado que las casaciones se pueden aplicar de manera indiscriminada a casos no similares al caso de autos, ya que aplica la Casación N.º 4293-2013 para resolver la controversia y no aplica lo dispuesto en la Casación N.º 5048-2012 y su aclaratoria, que establecen que el precedente dispuesto en la Casación N.º 4293-2013 solo es aplicable a los supuestos en los que la Administración Tributaria no haya efectuado fiscalización alguna, tanto más que el artículo 37 de la Ley N.º 27584 no señala la aplicación indiscriminada de precedentes, sino para supuestos similares o idénticos. Agrega que en el precedente vinculante hubo un pago oportuno antes que la Administración detecte el error en la declaración; sin embargo, en el presente caso, el contribuyente tenía la obligación de realizar los pagos que por ley le corresponden, cuyo incumplimiento genera intereses moratorios por el no pago oportuno, conforme lo ha establecido el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Con relación a la causal contenida en el **literal c)**, señala que la Sala Superior sustenta su decisión en el errado criterio que no debe aplicar intereses moratorios a los pagos a cuenta que no fueron pagados correctamente en su oportunidad, contraviniendo lo dispuesto en el

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, indica que del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario 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 oportuna y correctamente, generó un perjuicio, por lo que permanece la obligación y se constituye una nueva base de cálculo. De la indicada norma resulta evidente la aplicación de intereses moratorios y sanciones por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en caso de 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 la declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre la base cierta por la Administración.

Agrega que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la obligación legal del contribuyente respecto a los pagos a cuenta es pagar el monto que realmente le corresponde, no el monto que por error haya calculado, pues el pago del monto errado o defectuoso no es lo que realmente le corresponde, interpretar lo contrario conllevaría a la vulneración de la norma.

Finalmente, sostiene que la tesis del demandante generaría un efecto perverso, puesto que los contribuyentes declararían y pagarían montos irreales, con lo cual se vulneraría el sustento constitucional del pago del tributo y sus obligaciones vinculadas, como es el pago a cuenta, vulnerando además el principio de capacidad contributiva y legalidad.

**CONSIDERANDOS**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**Primero:** De manera preliminar, es preciso mencionar que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando cualquier tipo de afectación a las normas jurídicas materiales y procesales, y procurando, conforme menciona el artículo 384 del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

**Segundo:** Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales” para los cuales ha sido previsto, es decir, la adecuada aplicación e interpretación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como se señala en el artículo 384 del Código Procesal Civil; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación.

**Tercero:** Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la misma se generó como consecuencia del conflicto consistente en determinar si la resolución del Tribunal Fiscal incurrió en causales de nulidad al no pronunciarse sobre el argumento de la parte demandante respecto a la aplicación de la Casación N.º 4392-2013, y si correspondía para este caso la aplicación de intereses moratorios por la omisión referencial determinada con base en la declaración jurada rectificatoria que modifica el coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero de

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

dos mil doce, y si resultaba de aplicación en sede administrativa la Casación N.º 4392-2013.

**Cuarto:** Según se ha descrito precedentemente, los recursos de casación han sido declarados procedentes tanto en razón a infracciones normativas de carácter procesal referidas a defectos en la motivación como a infracciones normativas de carácter material. En tal sentido, dada la naturaleza y efectos que el error procesal de motivación generará en la sentencia, se emitirá pronunciamiento, en primer término, sobre las denuncias de carácter procesal, pues resulta evidente que de estimarse la misma carecería de objeto pronunciarse sobre la causal sustantiva, al encontrarse perjudicada la validez del acotado acto procesal.

**Quinto: Pronunciamiento respecto a las causales de contravención del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política e infracción normativa de las garantías a la debida motivación y debido proceso**

**5.1. Alcances sobre el debido proceso**

**5.1.1.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en él las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración.

**5.1.2.** Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado por el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Política, por el

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia.

**5.1.3.** Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 del Código Procesal Civil, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión.

**5.1.4.** Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la Sentencia N.º 3943-2006-PA/TC, del once de diciembre de dos mil seis, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, y que

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación; sino que basta que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento, para considerar que la decisión se encuentra adecuadamente motivada.

**5.2.** Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales resolvió confirmar la sentencia apelada, que declaró fundada la demanda, lo cual implica dar respuesta a los argumentos que exponen las partes recurrentes como omisión por parte de la Sala Superior.

**5.3.** Para tal efecto, tenemos que la Sala Superior, en torno a la legalidad de la resolución impugnada, señaló lo siguiente:

*SÉTIMO.- Bajo este contexto, corresponde analizar si la recurrida contiene una motivación insuficiente que acarree su nulidad, para lo cual se deben realizar las siguientes precisiones teniendo en cuenta los argumentos expuesto en el escrito de demanda, obrante de fojas 67 a 88 EP, y los fundamentos desarrollados en la recurrida. Así tenemos que la demandante señala como principal argumento planteado en su demanda dirigido a cuestionar la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05546-3-2017, así como de la Resolución de Intendencia N° 0150140012949 y de las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0069431 y 012-003-0069432, que en el presente caso no se genera intereses moratorios, ya que cumplió con realizar el abono oportuno de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los periodos de febrero y marzo de 2012, no siéndole aplicable lo dispuesto en el artículo 34 del TUO del Código Tributario, puesto que el mismo hace mención a la aplicación de intereses moratorios correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente criterio contenido en la Casación N° 4392-2013-LIMA, sin embargo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05546-3-2017, cuya nulidad se pretende en el presente proceso, se precisó que al coincidir la determinación efectuada por la Administración con la realizada por la recurrente, no existe controversia con relación a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2012 que pudiera ser analizada, razón por la cual concluyó que no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los argumentos de la recurrente relacionados con la forma del cálculo de dicho pago a cuenta, entre los que se encuentra la aplicación del precedente vinculante antes citado. Sobre el particular, en el fundamento 2.18 del segundo considerando de la recurrida, la A-quo precisó lo siguiente: “[...] tanto*

Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

*la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal no emitieron pronunciamiento respecto a lo planteado por la contribuyente frente a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0069431 y 012-003-0069432, es decir, si correspondía para este caso la aplicación de intereses por omisión referencial en los periodos de enero y febrero de 2012, [...] por ello se evidencia que en este caso incurrieron en una motivación incongruente al no resolver de acuerdo a lo planteado por la administrada y dejando incontestada su pretensión. En consecuencia, corresponde declarar fundada la primera pretensión principal". Asimismo, concluyó en el fundamento 2.30 del mismo considerando que "[...] se encuentra de acuerdo con lo desarrollado en la Casación N° 4392-2013, y en tal sentido, al analizar lo acontecido en el presente caso, coincide en que no corresponde la aplicación de intereses 9 moratorios por la rectificación posterior que se realice y que sirvió de base para establecer el coeficiente de cálculo de las cuotas de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero de 2012, por cuanto al momento de los pagos a cuenta de dichos meses estos se realizaron sobre la base impuesto calculado e ingresos netos existentes del ejercicio precedente anterior cumpliéndose con ello lo establecido en los artículos 85° del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 29° y 34° del T.U.O. del Código Tributario". De lo expuesto se verifica que el A-quo expresa las razones por las que considera que Resolución del Tribunal Fiscal N° 05546-3-2017 incurre en motivación incongruente, al no haberse emitido pronunciamiento respecto a la aplicación de intereses por omisión referencial de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del periodo enero y febrero de 2012, asimismo, justifica por qué no corresponde la aplicación de intereses moratorios por la rectificación posterior que se realice a la declaración jurada original que sirvió de base para establecer el coeficiente del cálculo de las cuotas de los pagos a cuenta de dicho impuesto y periodo en la medida que pagos se realizaron conforme lo dispuesto en el artículo 85 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 29 y 34 del TUO del Código Tributario. En virtud de lo expuesto, resulta claro que la recurrida ha sido emitida cumpliendo los criterios establecidos en los fundamentos 7 de la STC N° 00728-2008-PHC/TC y en el fundamento 4 de la STC N° 00966-2007-AA/TC, ya que contiene el mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho y de derecho indispensables, existe una fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y expresa una suficiente justificación de la decisión adoptada, siendo que no cabe que se emita pronunciamiento de manera pormenorizada, es decir, expreso y detallado, de todas las alegaciones que las partes puedan formular dentro del proceso, en la medida que la A-quo ha emitido pronunciamiento respecto del principal argumento de la demanda, esto es, el dirigido a cuestionar la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05546-3-2017, así como de la Resolución de Intendencia N° 0150140012949 y de las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0069431 y 012-003-0069432. No obstante ello, cabe precisar que si bien es cierto que mediante escrito de contestación de demanda, obrante de fojas 135 a 156 EA, la codemandada SUNAT solicitó la declaración de improcedencia de la demanda por falta de interés para obrar de la demandante alegando que no existe controversia al haber aceptado ésta el reparo, rectificado la declaración jurada en los términos del reparo y pagado el tributo omitido y al tener los valores cuestionados valor 0, también lo es que en la recurrida se señala 10 expresamente que en sede administrativa se interpuso recurso de reclamación y apelación argumentando que "[...] el cálculo para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero de 2012 lo realizó en base a elementos existentes al momento del vencimiento de los mismos [...], señalando que no procede la aplicación de intereses moratorios como consecuencia de la modificación posterior de los coeficientes, solicitando que se aplique los criterios*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

*establecidos en la Casación N° 4392-2013”; asimismo, se señala que “mientras para Administración Tributaria no resultaba aplicable la Casación N° 4392-2013, para el Tribunal Fiscal no corresponde emitir pronunciamiento respecto de lo alegado por la contribuyente”, y siendo que la finalidad del proceso contencioso administrativo es el control de las actuaciones de la Administración pública y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, procede a analizar si lo resuelto por las entidades administrativas se encuentran arreglado a derecho o si incurrieron en vicio de motivación, de lo que se colige que la A-quo considera que el recurrente tiene interés para obrar en el proceso, no incurriendo en causal de improcedencia como erradamente alega la codemandada apelante, asimismo, no se evidencia vulneración al derecho de defensa toda vez que de la revisión del citado escrito de contestación de demanda se verifica que ha ejercido éste derecho contradiciendo cada uno de los alegatos formulados en la demanda y que han sido objeto de pronunciamiento por la A-quo conforme lo desarrollado precedentemente, razón por la que no corresponde anular la sentencia impugnada [...].*

**5.4.** De lo expuesto por la Sala Superior, se advierte que ha referido los argumentos por los cuales consideró que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05546-3-2017 incurre en motivación incongruente, al no haberse emitido pronunciamiento respecto a la aplicación de intereses por omisión referencial de los pagos a cuenta del impuesto a la renta del periodo enero y febrero de dos mil doce. Asimismo, justifica por qué no corresponde la aplicación de intereses moratorios por la rectificación posterior que se realice a la declaración jurada original que sirvió de base para establecer el coeficiente del cálculo de las cuotas de los pagos a cuenta de dicho impuesto y periodo, en la medida que los pagos se realizaron conforme lo dispuesto en el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 29 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Del mismo modo, en la sentencia de vista se ha señalado que la parte demandante tiene interés para obrar en el proceso, por lo que su demanda no incurre en causal de improcedencia; y que no se evidencia vulneración del derecho de defensa, toda vez que de la revisión del citado escrito de contestación de demanda se verifica que ha ejercido su

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

derecho contradiciendo cada uno de los alegatos formulados en la demanda y que han sido objeto de pronunciamiento por el *a quo*, conforme lo desarrollado precedentemente.

En ese sentido, se concluye, en este extremo, que la Sala Superior ha cumplido con pronunciarse lógica, razonada y congruentemente sobre los fundamentos de hecho y derecho por los que no procedería el cobro de los intereses moratorios a la parte demandante, y que los mismos guardan semejanza con los hechos discutidos en la sentencia de Casación N.º 4392-2013. Por ende, corresponde declarar infundados en estos extremos los recursos de casación presentados por el Tribunal Fiscal y la SUNAT.

**Sexto: Pronunciamiento respecto de la causal por infracción normativa de los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario**

**6.1.** Sobre esta causal denunciada, el Tribunal Fiscal sostiene que la Sala Superior no tomó en cuenta lo dispuesto en los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, concernientes a la culminación del proceso de fiscalización realizado por la SUNAT. En ese sentido, corresponde tener en cuenta el texto de las normas señaladas:

*Artículo 75. Resultados de la fiscalización o verificación*

*Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la administración tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, Resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.*

*No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio • la complejidad del caso tratado lo justifique.*

*Artículo 76. Resolución de determinación*

*La resolución de determinación es el acto por el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria[...].*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**6.2.** En función de dichos artículos, queda claro que el procedimiento de fiscalización siempre concluye con la emisión de un acto administrativo, donde se establecen las observaciones efectuadas por la SUNAT a la determinación de la obligación tributaria. También puede ocurrir que, antes de la culminación de la fiscalización, el contribuyente presente una declaración jurada rectificatoria acogiendo las observaciones planteadas por la administración, lo que ocurrió en autos, cuando la propia demandante Sistemas de Administración Hospitalaria S.A.C. presentó sus declaraciones rectificatorias por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría de enero y febrero del dos mil doce, consignando como impuestos resultantes los importes de S/ 182 665.00 (ciento ochenta y dos mil seiscientos sesenta y cinco con 00/100 soles) y S/ 268 467.00 (doscientos sesenta y ocho mil cuatrocientos sesenta y siete con 00/100 soles) respectivamente, y efectuando en dicha oportunidad los pagos correspondientes por dicha autoliquidación. Por tanto, al haberse determinado mediante las mencionadas declaraciones rectificatorias una mayor obligación a la declarada originalmente, surtieron efecto con su presentación, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

**6.3.** Siendo así, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0069431 y N.º 012-003-006 9432 fueron emitidas considerando la misma base de cálculo y pago a cuenta consignado por la propia demandante en las declaraciones juradas rectificatorias del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, consignándose como importe S/ 0.00 (cero soles), toda vez que no se detectó omisión alguna, pues la SUNAT no modificó la determinación de

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

la obligación tributaria realizada por la propia demandante Sistemas de Administración Hospitalaria S.A.C. mediante las declaraciones rectificatorias. En consecuencia, la infracción normativa denunciada en este extremo deviene fundada.

**Séptimo: Pronunciamiento respecto a las causales de infracción del inciso a del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; e infracción normativa del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta**

**7.1.** Atendiendo a que los recursos de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal y la SUNAT contienen argumentos que guardan relación y versan sobre la misma infracción normativa, se analizarán de manera conjunta.

**7.2.** 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, establecía 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. [...]*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**7.3.** De acuerdo con este artículo, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta el 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 corresponde 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.

**7.4.** 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 parcial 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.

**7.5.** El artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF58, 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.*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**7.6.** En esa línea, es preciso indicar que los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que su objeto es resarcir por el retraso en el cumplimiento de una obligación. No obstante, en materia tributaria, su finalidad no solo es indemnizatoria, sino que buscan fortalecer la puntualidad y corrección 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.

**7.7.** En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso a del artículo 85 de esta misma ley, 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, lo que genera 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.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

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 menor, llevaría a un incentivo para que los contribuyentes, en mérito a modificaciones o rectificaciones particulares de la base de cálculo de los pagos a cuenta (a partir de, por ejemplo, los coeficientes), puedan 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. Esto propiciaría que los contribuyentes puedan postergar hasta 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 ello, el escenario defendido por la demandante no es aceptable. .

**7.8.** 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, y 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 denunciadas por el Tribunal Fiscal y la SUNAT devienen fundadas.

**Octavo: Pronunciamiento respecto a la causal por inaplicación del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario**

**8.1.** El Tribunal Fiscal denuncia la inaplicación del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, según el cual se exige que las declaraciones realizadas por los contribuyentes para la determinación de

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

sus obligaciones tributarias contengan los datos solicitados por la administración “en forma correcta y sustentada”.

**8.2.** Es oportuno señalar que siguiendo el método literal que propone esta posición, surge la interrogante respecto a si resulta posible considerar que se ha realizado un “pago oportuno” cuando este ha sido menor al que correctamente correspondía, sobre todo si se tiene en cuenta que una característica elemental del pago como forma de extinguir la obligación es el principio de integridad, según el cual solamente cuando este suponga su realización de manera completa extingue la obligación. Esta conclusión se desprende del artículo 1220 del Código Civil y del primer párrafo del artículo 29 del Código Tributario, que transcribimos a continuación:

**Código Civil**

Artículo 1220.- *Noción de pago*

Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

**Código Tributario**

Artículo 29.- El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de estos, la Resolución de la Administración Tributaria.

**8.3.** Queda claro, por consiguiente, que un pago incompleto, por estar sustentado en una liquidación errónea, nunca puede ser considerado oportuno, justamente porque no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo fijado por la ley. En consecuencia, la infracción normativa denunciada por el Tribunal Fiscal deviene fundada.

**Noveno: Pronunciamiento respecto a la causal por vulneración del artículo 37 de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Procedo Contencioso Administrativo**

**9.1.** Sobre esta causal, la SUNAT señala que la Sala Superior sustenta su decisión en el criterio errado de que las casaciones se pueden aplicar de

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

manera indiscriminada a casos no similares, pues aplica la Casación N.º 4293-2013 para resolver la controversia pero no aplica lo dispuesto en la Casación N.º 5048-2012 y su aclaratoria, que establecen que el precedente dispuesto en la Casación N.º 4293-2013 solo es aplicable a los supuestos en los que la administración tributaria no haya efectuado fiscalización alguna, tanto más cuanto el artículo 37 de la Ley N.º 27584 no señala la aplicación indiscriminada de precedentes sino para supuestos similares o idénticos.

**9.2.** El criterio vinculante aprobado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente en la Casación N.º 4392-2013-Li ma tiene el tenor siguiente:

*[...] 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. [...]*

**9.3.** De su lectura, se verifica que la mencionada sentencia estableció reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, en atención a lo dispuesto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. En ese sentido, señala en un primer momento que el uso de la analogía como método de interpretación debe ser limitado. Por dicha razón, es vital la labor del Juez a efectos de seleccionar el método más adecuado al tipo de disposición tributaria que se desea interpretar.

**9.4.** De la misma manera, en el referido precedente vinculante se tiene que la mencionada Sala Suprema excluyó expresamente los métodos de

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

interpretación (extensivo y restrictivo), para analizar aquellas normas que restringen derechos y establecen obligaciones. Al respecto y en relación con la resolución del presente caso, se debe señalar que si bien el citado precedente vinculante ha mencionado como ejemplos al inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y al artículo 34 del Código Tributario, no les otorga un sentido o contenido interpretativo vinculante ni señala qué reglas jurídicas deban extraerse de sus enunciados, para resultar aplicables por todos los operadores jurídicos, por lo que se puede concluir que determinó únicamente cómo abordar el análisis de estas disposiciones legales.

**9.5.** En ese sentido, no resulta admisible lo expuesto por Sistemas de Administración Hospitalaria S.A.C. en su escrito de demanda, donde señala sobre la mencionada Casación N.º 4392-2013-L ima:

*[...] estableció que los intereses moratorios sólo se generan cuando los pagos a cuenta no son cancelados dentro de los plazos previstos por la legislación que los regula y en modo alguno por las modificaciones realizadas posteriormente como es el caso de la declaración jurada rectificatoria que modifica la base sobre la cual se tiene que determinar el coeficiente aplicable a dichos pagos.*

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 de normas que restringen derechos y establecen obligaciones.

**9.6.** Por otro lado, debemos referirnos a si la postura de 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 deben pagar intereses moratorios por las omisiones en el caso de que no cumplan con cancelar íntegramente los pagos a cuenta del impuesto a la renta en la oportunidad

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

establecida por ley, supone una contravención del criterio vinculante aprobado en la Casación N.º 4392-2013-Lima.

Al respecto, de conformidad 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.

**9.7.** Sobre el pago, como concepto, uno de los principios que lo inspira 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 cuando este cumplimiento implique la realización completa, del dar, hacer o no hacer prometidos, principio que se recoge en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 1220 del Código Civil. En materia tributaria, esta forma de entender el pago se aprecia en el primer párrafo del artículo 29 del Código Tributario, cuando se establece bajo qué términos legales se debe realizar.

**9.8.** 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

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

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.

**9.9.** 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 recoge al regular los pagos a cuenta del impuesto a la renta, en particular, sobre el pago como categoría jurídica y sobre 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.

**9.10.** Tomando en consideración todo lo expuesto, en cuanto a la invocación que hace la SUNAT sobre el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula del Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 013-2008-JUS, para sostener que la Sala Superior debió apartarse de las reglas vinculantes establecidas en la Casación N.º 4293-2013-Lima, toda vez que surge ron de un caso en que el contribuyente realizó una corrección voluntaria respecto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, escenario 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

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

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, Sistemas de Administración Hospitalaria S.A.C., pagar intereses moratorios por las omisiones relacionadas con los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos tributarios de enero y febrero de dos mil doce, cuyo análisis exigía aplicar la mencionada Casación N.º 4293-2013-Lima, debido a que se discutían los alcances del inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario. Por ello, 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 a lo expuesto precedentemente. Por lo tanto, este extremo del recurso de casación interpuesto por la SUNAT deviene infundado.

**DECISIÓN**

Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal, del veintiuno de noviembre de dos mil dieciocho (fojas cincuenta a setenta y uno del cuaderno de casación); y por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, del veintidós de noviembre de dos mil dieciocho (fojas ciento veinte a ciento cincuenta y uno del cuaderno de casación). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista del quince de octubre de dos mil dieciocho (fojas quinientos a quinientos diecinueve del expediente principal), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la sentencia apelada del treinta de abril de dos mil dieciocho (fojas trescientos cincuenta y dos a trescientos setenta y cuatro), que declaró fundada la demanda en todos sus extremos, y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada del treinta de abril de dos mil dieciocho (fojas trescientos cincuenta y dos a trescientos setenta y cuatro), que declaró fundada la demanda y, **REFORMÁNDOLA**, declararon **INFUNDADA** la demanda. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados.

Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Dávila Broncano.

SS. SS.

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

BARRA PINEDA

**DÁVILA BRONCANO**

MAEC/lc

**EL VOTO SINGULAR DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA RUEDA FERNÁNDEZ, ES COMO SIGUE: -----**

Al amparo del artículo 143 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, estando de acuerdo con el sentido del voto y con parte de los fundamentos de la señora Jueza Ponente, la suscrita realiza voto singular conforme a los fundamentos que se pasan a exponer:

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**I. VISTOS:**

Los recursos de casación formulados por la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas en representación de la demandada Tribunal Fiscal, y por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – Sunat, contra la sentencia de vista de fecha quince de octubre de dos mil dieciocho, que resolvió confirmar la sentencia apelada de primera instancia de fecha treinta de abril de dos mil dieciocho, que declaró fundada la demanda.

**II. CONSIDERANDO:**

**PRIMERO: Delimitación del objeto de pronunciamiento**

**1.1** Es objeto de pronunciamiento los recursos de casación formulados por la defensa de las emplazadas Tribunal Fiscal y Sunat, por las infracciones normativas de los siguientes artículos:

**Tribunal Fiscal:** Artículos 76 y 75 del Código Tributario, inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 88 del Código Tributario, numeral 5 del artículo 139 de la Constitución.

**Sunat:** Garantías de la debida motivación y debido proceso, artículo 37 de la Ley N° 27584, artículo 34 del Código Tributario, artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, en agravio del principio de legalidad.

Corresponde precisar que, las menciones que se realizan de la Ley del Impuesto a la Renta y al Código Tributario, se encuentran referidas a los Textos Únicos ordenados de dichos cuerpos normativos.

**SEGUNDO: Sobre las causales procesales**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**2.1** La motivación de las decisiones judiciales y el debido proceso son garantías de la correcta administración justicia, y a la vez derechos fundamentales recogidos y protegidos en los incisos 5 y 3 del artículo 139 de la Constitución, así como en los artículos 8º de la Convención Americana y artículo 14º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; garantizando que las decisiones judiciales se adopten conforme a las razones que el derecho suministra, y respetando el derecho a ser oído, el derecho a la defensa, entre otros.

**2.2** En el presente caso, no resultan amparables las infracciones procesales denunciadas de motivación y debido proceso, en tanto la sentencia de vista resolución número veintitrés de fecha quince de octubre de dos mil dieciocho, cumple con precisar y absolver los agravios de apelación, asimismo, efectúa la revisión de los actuados administrativos en el considerando cuarto, sobre el procedimiento de fiscalización, incidencias y conclusiones; en los considerandos quinto y sexto, absuelve la causal impugnatoria nulificante y luego del análisis identifica el fundamento medular de la apelada en el sentido que ha justificado por qué no corresponde la aplicación de intereses moratorios por la rectificación posterior en la medida de que los pagos se realizaron conforme a lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y artículos 29 y 34 del Código Tributario, concluyendo que la sentencia apelada se encuentra bien motivada.

En el octavo considerando de la sentencia de vista, se analiza y absuelve la pretensión impugnatoria revocatoria, desestimando el pedido de improcedencia de la demanda, en tanto determina que en dicho caso existe interés para obrar.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

En los considerandos noveno, décimo, décimo primero, décimo segundo, décimo tercero, décimo cuarto, décimo quinto y décimo sexto desarrolla la información fáctica del caso, la aplicación del precedente de la sentencia 4392-2013-Lima, y se pronuncia sobre las declaraciones juradas rectificatorias de los periodos de enero y febrero de 2012, sobre la modificación del coeficiente para determinar los pagos a cuenta, indicando “lo cual es analizado y reconocido por la Administración Tributaria, razón por la que los referidos valores son emitidos con valor 0 pero con el cobro de intereses moratorios, aspecto que es cuestionado por la ahora demandante”; se sustenta en la interpretación de las normas tributarias artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, y en los datos del caso, arribando que al haberse efectuado el pago oportuno, concluye que no son aplicables al presente caso los intereses moratorios, y resuelve confirmar la sentencia apelada.

**2.3** De lo cual se establece que la sentencia de vista no se encuentra incurso en vicio de motivación ni afectación del debido proceso por el contrario ha sido expedida con arreglo a las normas de motivación y debido proceso prescritas en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución, no resultando estimables las causales procesales, tanto más que las recurrentes sustentan dichas infracciones en sus discrepancias con los fundamentos de la impugnada, en la aplicación del precedente N° 4392-2013-Lima y no en propiedad sobre defectos de motivación, agréguese que en relación al debido proceso no han precisado ni demostrado en qué forma éste se habría vulnerado.

**TERCERO: Sobre las causales de infracción de normas sustantivas**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**3.1** Todas las causales denunciadas de infracción normativa de los artículos 76 y 75 del Código Tributario, inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 88 del Código Tributario, artículo 37 de la Ley N° 27584 en agravio del principio de legalidad, artículo 34 del Código Tributario, se encuentran sustentadas esencialmente en que la demandante estaría obligada a pagar intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero y febrero de 2012, al considerar las recurrentes que con la declaración rectificatoria se modificó el coeficiente de cálculo de los pagos de cuenta generando la obligación de pago de intereses moratorios.

**3.2** Atendiendo a lo identificado precedentemente como sustento medular del recurso de casación, no se infiere vinculación con las normas que regulan las resoluciones de determinación, conclusión del procedimiento de fiscalización contenidas en los artículos 75 y 76 del Código Tributario, ni con las normas sobre la definición, forma y condiciones de presentación de la declaración tributaria contenidas en el artículo 88 del Código Tributario, tampoco con lo establecido sobre principios jurisprudenciales en el artículo 37 de la Ley 27584. No encontrando conexidad con los fundamentos esenciales de los recursos de casación, ni se demuestra incidencia con la decisión judicial -cuyo fundamento medular reside en que no corresponde la aplicación de los intereses moratorios de los pagos a cuenta en el caso de la demandante-; por el contrario las normas anotadas están referidas a aspectos -sobre el procedimiento de fiscalización y su conclusión, formalidades de la declaración jurada y principio de legalidad, principios- que no se encuentran controvertidos; además de ello, las causales indicadas no se encuentran fundamentadas en concreto y en relación a los fundamentos jurídicos de la sentencia de vista, ni sustentan cómo se habría producido tales infracciones

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

denunciadas, advirtiendo que el desarrollo de las causales inciden más en elementos y datos fácticos referidos a como se produjo la fiscalización, y la declaración rectificatoria, sin lograr demostrar la incidencia ni las infracciones.

Es pertinente anotar, que las causales sustantivas antes referidas, no han sido desarrolladas en razón de su infracción, sino para reforzar argumentos respecto a infracción de otras normas -sobre procedimiento de cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta y sobre intereses moratorios de los pagos a cuenta-; en ese orden, se debe diferenciar las normas infraccionadas de aquellas que se utilizan de sustento para pretender acreditar la corrección material en justificación externa de las premisas normativas que se plantean, esto es, como argumentos y no como normas infraccionadas; siendo que en este caso han sido desarrolladas por la recurrente como argumentos y no propiamente como infracciones, por lo que en suma de todo lo señalado, se desestiman las causales de infracción de los artículos 75, 76, 88 del Código Tributario, y del artículo 37 de la Ley 27584.

**3.3** Sobre las causales de infracción normativa del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, el argumento medular reside en que no procedería la aplicación de intereses moratorios cuando se modifica el coeficiente de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en ese sentido se considera adecuado absolver en forma conjunta las dos causales.

Procediendo a la absolución, consideramos necesario atender que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho<sup>1</sup>, en el cual las

---

<sup>1</sup> Cuando nos referimos al respeto del derecho objetivo no nos limitamos a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado Constitucional, mas aún al Derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vigo: *“No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

normas supremas constituyen parámetros de validez y corrección de las normas legales y orientan su debida interpretación, guardando compatibilidad y sumisión a la supremacía de las normas del bloque de constitucionalidad<sup>2</sup>.

Consideraciones que alcanza y comprende la interpretación de las disposiciones legales de la especialidad tributaria, las que no están exentas de ser interpretadas conforme a las normas constitucionales, resultando necesario y exigible, orientar el rumbo hacia una interpretación constitucional de las disposiciones tributarias, garantizando así su *“legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio”*<sup>3</sup>.

En ese orden, afianza la potestad tributaria y el carácter coactivo de los tributos y obligaciones tributarias, primero la Constitución, luego las leyes y lo previsto en las normas reglamentarias, las que tienen por sustento la norma constitucional del artículo 74 que establece parámetros como el *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; que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establecen exoneraciones por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades y por decreto supremo en los casos de tasas y aranceles; en ese orden y en la supremacía de las normas

---

*riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica”*. VIGO, Rodolfo Luis, De la Ley al Derecho, Editorial Porrúa, México, 2005, segunda edición, Pagina 17.

<sup>2</sup> **Supremacía de la Constitución**

**Artículo 51.-** La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

<sup>3</sup> Legitimidad y legalidad en derecho tributario, como señala Landa Arroyo, Cesar, Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993, Una perspectiva Constitucional, pagina 37. Una perspectiva Constitucional, Constitución y Derecho Tributario, En IV Teoría de las Fuentes Constitucionales, paginas 1-6. El subrayado es nuestro.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

constitucionales y en el carácter obligatorio de las normas legales – conforme a la norma constitucional del artículo 109-, éstas obligan tanto a autoridades como a administrados, estando igualmente vinculados a los términos de lo establecido y regulado en las normas jurídicas que imponen el tributo y las obligaciones.

**3.4** Asimismo, la sentencia impugnada de este caso, sustenta su decisión sobre los intereses moratorios de los pagos a cuenta, en la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima que establece precedent e vinculante, por lo cual resulta ineludible realizar algunas precisiones:

- El precedente está constituido por las dos reglas jurídicas establecidas con carácter vinculante en la parte resolutive de la sentencia, referidas a las reglas del considerando 5.2 de la misma.
- Conforme al considerando quinto y a las reglas del precedente del considerando 5.2, éstas se encuentran referidas a la interpretación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sobre reglas de interpretación de las normas tributarias.
- El precedente no ha establecido el sentido interpretativo de las normas del inciso a) artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, ni del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, sino que ha establecido como regla, que para la interpretación de tales disposiciones que imponen obligaciones, no corresponde utilizar la interpretación extensiva ni restrictiva, ni analógica.

En ese orden, es preciso descartar que el precedente hubiere establecido que los pagos a cuenta no generan la aplicación de intereses moratorios, tanto más que la sentencia N° 4392-2013-Lima, al resolver el caso concreto –extremo que no es precedente vinculante-, tiene precisado que los abonos con carácter de pagos a cuenta **generan intereses**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley** (último párrafo del considerando 3.8).

Asimismo resulta imprescindible deslindar que la Casación N° 5048-2012 y su resolución aclaratoria hubieran establecido que el precedente de la Casación N° 4392-2013 solo es aplicable a los supuestos en que la Administración Tributaria no efectuó fiscalización; la referida sentencia N°5048-2012 no menciona la sentencia del precedente, y en cuanto a su aclaratoria está referida al rechazo del pedido de aclaración de su propia sentencia; sumando que, no constituye sentencia con precedente ni con overruling (cambio de precedente), y no ha ingresado a calificar lo resuelto por el precedente, por lo que, no puede entenderse que modifica el precedente ni establece diferente regla.

**3.5** En lo que respecta a la interpretación de las disposiciones legales materia de casación, es pertinente acudir a lo establecido en la sentencia casatoria N° 4392-2013-Lima -sobre la interpretación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, extremos que constituyen precedente vinculante-, de la cual resulta que:

- No existe proscripción ni restricción en la aplicación de alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias; para su interpretación **se pueden utilizar los diversos métodos admitidos por el Derecho, sin perjuicio de que en la elección del método o de la técnica interpretativa, dependerá del Juez y del tipo de disposición tributaria a interpretar**, atendiendo la proscripción de crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender la disposición tributaria a personas o supuestos distintos a los señalados en el dispositivo legal, prohibición prevista en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

- En compatibilidad con la norma constitucional del segundo párrafo del numeral noveno del artículo 139 la *inaplicabilidad por analogía*, se establece para aquellas normas tributarias que restrinjan derechos.
- De conformidad con el considerando 5.2 de la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima, no son aplicables las interpretaciones extensivas ni restrictivas a disposiciones que restringen derechos o imponen obligaciones, y no corresponde aplicar la interpretación extensiva ni restrictiva a las disposiciones del numeral a) artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre pagos a cuenta del impuesto de la Renta, y del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario sobre intereses moratorios, tratándose de normas que imponen obligaciones; a efectos de evitar que con las interpretaciones extensiva y restrictiva se pueda ampliar o reducir los supuestos de las disposiciones citadas desviándolas de su real sentido, y contravenir la Norma VIII que prohíbe la creación de tributos, establecer sanciones, exoneraciones o extender las disposiciones a supuestos y personas no contemplados en ella, o excluirlas pese a estar comprendidas.

En el orden de lo señalando precedentemente y conforme se tiene explicado en el obiter dicta de la sentencia casatoria 4392-2013-Lima, para realizar la interpretación de las disposiciones legales denunciadas, si bien se acude al método de interpretación literal, igualmente se utiliza el método de interpretación sistemática, al ser disposiciones que forman parte de cuerpos normativos dentro de un sistema jurídico, por lo que, no

---

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

**(5) Norma modificada por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

es posible prescindir de la estrategia argumentativa de interpretación sistemática<sup>5</sup>.

**3.6** Empezando con la interpretación en primer lugar del artículo 85 literal

a) del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, se acude al texto legal que establece:

*“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, 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.*

*Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.*

*En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.*

*En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta (...).”*

**3.6.1** El artículo acotado al igual que las demás disposiciones de la *Ley del impuesto a la Renta*, contienen normas de naturaleza tributaria que se interpretan en concordancia con lo establecido en las normas de los artículos 74 y 109 de la Constitución -que recogen el principio de legalidad, y el carácter obligatorio de las leyes-; e interpreta en forma sistemática con los principios que prevé el Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, como el principio de reserva de la ley previsto en el inciso a) del artículo IV, que establece que sólo por ley o decreto legislativo (cuando hubiere delegación), se crea, modifica y

---

<sup>5</sup> Consideramos que las disposiciones legislativas no son aisladas sino integrantes de un sistema jurídico, y a su vez forman conjuntos y subconjuntos, adquiriendo significancia en razón de los mismos, por lo que la técnica argumentativa de interpretación sistemática siempre debe estar presente, tanto más que nuestro sistema se organiza y estructura en base y respeto de la primacía de las normas constitucionales y derechos fundamentales; por otro aspecto, no es incompatible con la interpretación literal y más bien contribuye a la atribución de significado a los términos legales utilizados en una disposición legal.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

suprime tributos, se señala el hecho generador de la obligación tributaria, la base para el cálculo y la alícuota, el acreedor tributario, el deudor tributario, los agentes de retención y de percepción<sup>6</sup>.

**3.6.2** Las normas del artículo legal establecen y regulan la obligación de los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría *de abonar montos dinerarios con carácter de pagos a cuenta del impuesto a la renta que en definitiva corresponda*; de las cuales se identifican dos normas vinculadas a la infracción denunciada, estas son:

*i) La norma que establece que cuando los contribuyentes obtengan rentas de tercera categoría estarán obligados a abonar cuotas mensuales con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que corresponda en definitiva, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario.*

*ii) La norma que regula que la cuota mensual se fijará 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.*

La primera norma establece la obligación del contribuyente, de realizar abonos a ser considerados con el *“carácter de pagos a cuenta”* de un impuesto aún no determinado y que se establecerá en definitiva en un futuro, los abonos deben ser mensuales y se calculan utilizando el coeficiente y procedimiento previsto en la norma. La segunda norma establece que para fijar la cuota se utiliza como referentes los ingresos netos obtenidos en el mes y un coeficiente de cálculo obtenido de dividir el monto del impuesto calculado del ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

---

<sup>6</sup> **NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY**

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**3.6.3** Identificadas las normas vinculadas al caso, del literal a) del artículo 85 del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, vamos a referir lo desarrollado en la sentencia casatoria 4392-2013 Lima –en la absolución de causales del caso- en el análisis de su fundamento 3.7.2 sobre la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, distinguiendo entre obligación tributaria y tributo y las precisiones que realiza sobre los pagos a cuenta, señalando:

“En lo que atañe, a la **obligación tributaria**, la norma del dispositivo legal contenido en el artículo 1 del Código Tributario<sup>7</sup> prescribe que es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente; asimismo, en la doctrina se señala que la obligación tributaria es *“una relación jurídica obligatoria ex lege que se entabla entre acreedor y deudor tributario y cuyo objeto es la prestación pecuniaria a la que denominamos tributo”*<sup>8</sup>.

En lo que corresponde al *tributo*, (...); a nivel doctrinario se define jurídicamente el tributo *“como una obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, en favor de un ente público para sostener sus gastos”*<sup>9</sup>, se considera que el tributo es una *prestación de dar* de naturaleza pecuniaria cuyo cumplimiento se encuentra dispuesto por la instauración de una relación jurídico obligatoria ex lege *“deber jurídico de prestación tributaria”*, como producto del acaecimiento de una hipótesis de incidencia tributaria, cuyo sujeto activo es un ente de derecho público<sup>10</sup>. Constituyendo los **elementos configuradores del tributo**: 1) Que sea una obligación establecida por ley, de dar (por lo general dinero), derivada de una relación jurídica tributaria entre acreedor (sujeto de derecho público) y deudor (sujeto pasivo señalado por ley), que atiende a la capacidad contributiva del deudor y cuyo cumplimiento sea exigible coactivamente por el acreedor<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> Artículo 1.- *Concepto de la Obligación Tributaria*

*La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.*

<sup>8</sup> Es pertinente señalar que la definición de Bravo Cucci corresponde a la obligación tributaria o sustancial. *Bravo Cucci, Jorge, Derecho Tributario, Reflexiones, Editorial Jurista Editores, Lima-Perú, Julio-2013, pág. 306.*

<sup>9</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, op. Citado, página 323-324.

<sup>10</sup> *“prestación de dar de naturaleza pecuniaria que no constituya una sanción por acto ilícito, cuyo cumplimiento es dispuesto por la instauración de una relación jurídico obligatoria ex lege (deber jurídico de prestación tributaria), como producto del acaecimiento de una hipótesis de incidencia tributaria, y cuyo sujeto activo es en principio, un ente de derecho público”* Bravo Cucci, Jorge, Op. Cit., pág. 311.

<sup>11</sup> *(i) Que se trate de una obligación de dar, generalmente dinero, derivada de una relación jurídico tributaria entre un acreedor sujeto de derecho público y un deudor sujeto pasivo señalado por ley; (ii) Que sea una obligación ex lege; (iii) Que la establezca el Estado (...) y que su cumplimiento pueda exigirse coactivamente;*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

Sobre la naturaleza de los referidos abonos con carácter de pagos a cuenta: “Sin embargo los abonos con carácter de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta establecidos en el artículo 85 cuentan con una propia hipótesis de incidencia, la cual está constituida por la realización de actividad generadora de ingresos netos (sujetos al impuesto a la renta de tercera categoría) producidas en un mes y que se abonan “con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta”; de ello se extrae de manera incuestionable que los pagos a cuenta son prestaciones mensuales que por mandato de la ley se deben cumplir; sin embargo, la característica de prestación dineraria y el hecho que sea de configuración legal, **no determina de manera indiscutible que se refiera a un tributo.**”

Determinando sobre la naturaleza de los pagos a cuenta, que **tienen el carácter de obligación prevista por ley**, y que ciertamente no constituyen tributos, sino abonos mensuales establecidos por mandato legal, que se realizan en forma anticipada al hecho generador y con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta.

**3.6.4** En la interpretación de las normas del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario vinculadas al presente caso, se tiene presente además de lo señalado en los considerandos anteriores, el principio de temporalidad acudiendo al texto legal de la disposición legal vigente a la fecha que ocurrieron los hechos, que regulaba la aplicación de intereses a los pagos anticipados y a cuenta:

*“artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta*

*El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior.*

*A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo”.*

Se identifican las normas vinculadas al caso que establecen la obligación de pago de los intereses a los pagos a cuenta no realizados

---

*(iv) Que la obligación no surja de la comisión de una infracción o de un acto ilícito, y;(v) Que se atienda a la capacidad contributiva”. Zuzunaga del Pino, Fernando, Vega León Cabrera, Sergio, “No tiene color y tampoco es rojo”: aciertos y desaciertos del tribunal constitucional entorno al concepto de tributo, Themis 55,pag. 229*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

oportunamente. La norma sanciona la conducta de no pagar oportunamente, en ese sentido, el concepto de intereses a que se refiere es el previsto en el artículo 33 del mismo código, esto es, intereses moratorios<sup>12</sup>.

Conforme a la norma identificada y a lo señalado el segundo párrafo del considerando 3.8 de la casación 4392-2013-Lima, **los pagos a cuenta sí están afectos a la aplicación de intereses moratorios**: “pues si bien no tienen naturaleza de tributo, si son obligaciones de abono al que la ley le ha atribuido el carácter *de pago a cuenta del impuesto a la renta* (conforme al inciso a) del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta). Identificando la norma del artículo 34 del Código Tributario vinculado al caso, la que establece que **los abonos con carácter de pagos a cuenta, a cargo de los contribuyentes que perciben rentas de tercera categoría, generan intereses moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley**”.

Cabe precisar en relación al supuesto de hecho para la aplicación de los referidos intereses moratorios, viene a constituir el pago no oportuno, resultando no solo necesario cumplir con el momento u oportunidad que se deben efectuar los pagos, sino además con efectuar el pago, que en interpretación sistemática con la norma del numeral 1) del artículo 27 del Código Tributario, **la obligación tributaria se extingue con el pago, y este se produce cuando se ha efectuado íntegramente la prestación**, conforme lo prevé la norma del artículo 1220 del Código Civil de aplicación supletoria al amparo de la Norma III del Código Tributario -que permite la aplicación de normas distintas a las tributarias, que no se les opongan ni desnaturalicen, como sucede con la norma civil citada-;

---

<sup>12</sup> “**artículo 33.- Interés moratorio**

*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 veinte por ciento (20%) 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. (...).*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

debiendo enfatizar que en el caso de los pagos a cuenta, **corresponde al contribuyente acreditar haberlo realizado en el momento oportuno previsto legalmente, y en forma íntegra, con efecto cancelatorio.**

**3.7** Procediendo al examen de la sentencia de vista, se advierte que tiene precisado en el segundo considerando, que las pretensiones de la demanda residen en la nulidad de la Resolución del Tribunal fiscal N° 05546-3-2017, de la Resolución de Intendencia N° 01 50140012949 y de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-006943 1 y 012-003-0069432 relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de dos mil doce, por su abierta omisión de pronunciamiento y falta de motivación respecto de la no aplicación del precedente vinculante recaído en la Casación N° 4392-2013-Lima, y segunda pretensión principal, se emita pronunciamiento de plena jurisdicción declarando aplicable al caso el precedente vinculante antes señalado, y en forma accesoria se ordene la devolución de los montos pagados en función de los intereses moratorios generados por supuestas omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de dos mil doce.

**3.7.1** De lo anotado en la recurrida, resulta que el objeto de pronunciamiento en segunda instancia estaba referido a la nulidad de las resoluciones administrativas por no haberse pronunciado sobre el precedente judicial vinculante de la sentencia N° 4 392-2013-Lima, y pronunciamiento en plena jurisdicción declarando aplicable el referido precedente judicial en relación a la inaplicación de intereses moratorios de los pagos a cuenta, y la devolución de los montos pagados por dicho concepto.

Al respecto y conforme a lo desarrollado en este considerando tercero sobre la interpretación de las normas y del sentido de las reglas del precedente vinculante de la casación N° 4392-2013-Lima, **éste no ha establecido como regla el no pago de intereses moratorios en el**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

**caso que no se abone en forma completa y oportuna los pagos a cuenta**, siendo las reglas del precedente los métodos y criterios que se pueden utilizar para la interpretación de las normas tributarias, y aquellos que no están permitidos respecto de normas que restringen derechos y establecen obligaciones; asimismo de las normas identificadas y desarrolladas en los considerandos 3.5, 3.6 de este voto, del inciso a) del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, establecen la obligación de pago oportuno de los pagos a cuenta, esto es el pago íntegro de los abonos y en los plazos previstos legalmente; no habiendo previsto que el pago no oportuno no genera intereses moratorios.

**3.7.2** Al respecto, llama la atención que en el considerando cuarto 4.2 de la sentencia impugnada **como resultado de su análisis y valoración de los actuados administrativos, señala que:** la contribuyente “efectuó el pago correspondiente por dicha autoliquidación”, ello antes de la emisión de las resoluciones de determinación, las cuales salieron con valor cero, agregando **“al haber determinado omisión parcial en la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de 2012”**.

Es relevante e ineludible destacar que en el silogismo jurídico utilizado en la argumentación de las resoluciones judiciales, cobra importancia la determinación de la premisa normativa y de la premisa fáctica a la cual se aplica la solución jurídica; por lo que siendo supuesto de la norma identificada **la determinación de la cancelación íntegra y oportuna del pago a cuenta del impuesto a la renta, ello corresponde establecer según las particularidades de cada caso y en sede de instancia judicial previo agotamiento de la instancia administrativa, conforme a los datos fácticos comprobados**. De tal forma, que si se determina en tales instancias el no adeudo, no corresponde la aplicación de intereses

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 27444-2018**  
**LIMA**

moratorios; sin embargo en este caso la sentencia impugnada tiene establecido como dato la omisión parcial en la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero y febrero de dos mil doce, en tal caso, la consecuencia jurídica conforme a las normas interpretadas de las disposiciones legales es la aplicación de intereses moratorios, lo cual no fue observado por la sentencia de vista, quedando establecido que ha infraccionado las normas denunciadas, correspondiendo estimar las infracciones denunciadas referidas a las normas del inciso a) del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario.

**III. MI VOTO ES:**

Por estas consideraciones y en aplicación de lo establecido en el artículo 396 del Código Procesal Civil, Declarar: **FUNDADO** los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación de la demandada Tribunal Fiscal, y por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, contra la sentencia de vista de fecha quince de octubre de dos mil dieciocho, que resolvió confirmar la sentencia apelada de primera instancia de fecha treinta de abril de dos mil dieciocho, que declaró fundada la demanda. En consecuencia, actuando en sede de instancia **REVOCAR** la sentencia apelada y **REFORMÁNDOLA** declarar **INFUNDADA** la demanda formulada por la empresa Sistemas de Administración Hospitalaria S.A.C.  
.- Jueza Suprema Rueda Fernández.

**RUEDA FERNÁNDEZ**

KAAA