



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

Sumilla: Al no existir una definición de “ingresos” en la Ley del Impuesto a la Renta, debemos recurrir a las reglas para la interpretación de normas tributarias, tal como lo señala el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF.

Lima, treinta y uno de marzo 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 veintiséis mil setecientos noventa y nueve, guion dos mil diecisiete, guion 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

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal, del veintidós de noviembre de dos mil diecisiete (fojas trescientos cincuenta y siete a trescientos sesenta y tres), contra la sentencia de vista, del dieciocho de octubre de dos mil diecisiete (fojas trescientos treinta y cinco a trescientos cincuenta y uno), que



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

confirmó la sentencia apelada, del veintiocho de abril de dos mil diecisiete (fojas doscientos veintiocho a doscientos cuarenta y tres), que declaró fundada la demanda.

II. ANTECEDENTES DEL RECURSO

2.1. Mediante escrito del veintitrés de marzo de dos mil dieciséis (fojas diez a veintiocho del expediente principal), la demandante, Sun Nippon Company S.A.C., interpone demanda contencioso administrativa, postulando las siguientes pretensiones:

a) Pretensión principal: Pide se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00908-2-2016, de I veintiocho de enero de dos mil dieciséis, así como de la Resolución N.º 01879-2-2016, del veinticuatro de enero de dos mil dieciséis, que la integra. Ambas confirman la Resolución de Intendencia N.º 1350140001492/SUNAT, del diez de junio de dos mil nueve.

b) Primera pretensión accesoria: Solicita se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 1350140001492/SUNAT, así como de las Resoluciones de Determinación de números 132-003-0001550, 132-003-0001557 a 132-003-0001559, y 132-003-0001590 a 132-003-0001595, y de las Resoluciones de Multa de números 132-002-0002636 y 132-002-0002640 a 132-002-0002650, emitidas con motivo del reparo hecho a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a diciembre de dos mil seis.

c) Segunda pretensión accesoria: Pide se ordene a la SUNAT que cumpla con devolver a la demandante los montos pagados a la Administración Tributaria como consecuencia de la ejecución coactiva de dichas resoluciones, más los intereses legales devengados hasta la fecha de su devolución efectiva.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

2.2. Como fundamento de su demanda, señala que la resolución del Tribunal Fiscal objeto de demanda es nula por vulnerar su derecho a la defensa y a la debida motivación de las resoluciones, debido a que:

- a)** No desarrolla el argumento expuesto mediante escrito del diecisiete de octubre de dos mil catorce, el cual se sustenta en el informe de la firma Price Waterhouse & Cooper y que es distinto al de los expuestos en los escritos de reclamación y apelación.
- b)** El Tribunal Fiscal necesariamente debió interpretar los alcances del concepto “ingreso”, utilizando supletoriamente la normativa contable pertinente, que en el presente caso era la Norma Internacional de Contabilidad 18 (NIC 18).
- c)** A pesar de que se le adjuntó el informe N.º 0188-2015-SUNAT/5D000, en que la SUNAT variaba de criterio y acogía el criterio de la contribuyente, el Tribunal Fiscal no se pronunció al respecto en su resolución ampliatoria.

La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 0098-2-2016, objeto de demanda, sería nula, por vulnerar el principio de legalidad, puesto que tanto el Tribunal Fiscal como la SUNAT han interpretado incorrectamente el numeral 3 del inciso a del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N.º 086-2004-EF. Por esta razón, se le impuso una obligación tributaria mayor a la que legalmente le corresponde por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses marzo a diciembre de dos mil seis, toda vez que dichas entidades consideraron como ingreso neto el denominado “*coin in*” recibido de sus clientes durante dichos períodos.

La contribuyente explica que las empresas que operan máquinas tragamonedas reciben de sus clientes una cantidad de dinero,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

denominada “*coin in*”, que está destinada a las apuestas que aquellos realizan con las fichas que se le entregan a cambio. Asimismo, como premio, les entrega una cantidad de dinero, denominada “*coin out*”, por lo que considera que el ingreso neto de su negocio en realidad es la diferencia resultante de ambos conceptos.

Finalmente, sostiene que la resolución objeto de demanda es nula por vulnerar el principio de no confiscatoriedad, al pretender la Administración incluir el “*coin out*” como parte de los ingresos utilizados como base imponible de los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de dos mil seis, lo que ocasionaría a la empresa demandante una afectación irrazonable y desproporcional en su patrimonio, puesto que se le está obligando a pagar el impuesto a la renta sobre una utilidad inexistente.

2.3. El veintiocho de abril de dos mil diecisiete, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número nueve (fojas doscientos veintiocho a doscientos cuarenta y tres), declaró fundada la demanda.

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 número dieciocho, del dieciocho de octubre de dos mil diecisiete (fojas trescientos treinta y cinco a trescientos cincuenta y uno), resolvió confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró fundada la demanda.

III. DEL RECURSO DE CASACIÓN Y DEL AUTO DE CALIFICACIÓN



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

Mediante auto calificadorio del veintiséis de marzo de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y cinco a doscientos quince del cuadernillo de casación), la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal, por las siguientes causales:

- a) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del numeral 3 del inciso a del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF.** La parte recurrente alega que la normatividad que regula el impuesto a la renta establece la base de cálculo de los pagos a cuenta por impuesto a la renta de tercera categoría que deben realizar los contribuyentes, base que está constituida por los ingresos netos devengados en cada mes. En tal sentido, el impuesto a la renta tiene su propia hipótesis de incidencia tributaria y, por lo mismo, sus propios elementos. Es más, en dicha ley se prevé expresamente lo que se entiende por pagos a cuenta de dichos tributos y la forma de su determinación, aspecto que no ha tomado en cuenta la Sala Superior al momento de resolver. Agrega el recurrente que tanto la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento sí establecen qué se debe entender por ingreso neto para efectos de calcular la cuota del pago a cuenta del impuesto a la renta. En efecto, alega que dichas normas señalan de forma clara y expresa que se considera ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.° 26799-2017
LIMA

b) Infracción normativa por aplicación indebida de la Ley N.° 27153 y de la Norma Internacional de Contabilidad 18 (NIC 18). El recurrente señala que no corresponde aplicar el concepto de ingreso neto mensual recogido en la Ley N.° 27153 para efectos de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, tanto más cuanto este concepto únicamente ha sido previsto para calcular la base imponible del impuesto a los juegos de casinos y de máquinas tragamonedas, el cual es sustancialmente distinto al impuesto a la renta. Igual situación ocurre con la aplicación de la NIC 18, puesto que, como ya se mencionó, la Ley del Impuesto a la Renta regula lo que se entiende por pagos a cuenta de dicho tributo y la forma de su determinación. Por tanto, no había necesidad de interpretar el concepto de “ingreso” utilizando normas contables. Además, las NIC no constituyen fuente de derecho tributario, de conformidad con lo establecido por la norma III del título preliminar del Código Tributario.

CONSIDERANDOS

Primero: 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: 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, modificado por la Ley N.° 29364. 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. Según se ha descrito precedentemente, el recurso de casación ha sido declarado procedente por infracciones normativas de carácter material.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

Segundo: En esta misma línea, la profesora Marianella Ledesma señala que el recurso de casación es un recurso que vela por la adecuada aplicación del derecho objetivo. No se orienta a enmendar el agravio de la sentencia, sino que busca la seguridad jurídica y la igualdad de los ciudadanos ante la ley. Este recurso nace para el control de las infracciones que las sentencias y autos puedan cometer en la aplicación del derecho objetivo. En ese sentido, la Corte de Casación toma el hecho narrado por el juez o tenido por probado, para reexaminar si la calificación jurídica es apropiada a aquel hecho así descrito. Si bien la casación se orienta a corregir el error de derecho, debemos señalar que dicho error debe ser esencial o decisivo sobre el fallo, es lo que la doctrina ha llamado la “eficacia causal del error”, el que es necesario para ser revisado en casación, que dichos errores hayan influido en la decisión¹.

Tercero: Previo al análisis de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la litis radica en determinar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00908-2-2016, del veintiocho de enero de dos mil dieciséis, y la Resolución N.º 01879-2-2016, del veinticuatro de enero de dos mil dieciséis, que la integra. Ambas resolvieron confirmar la Resolución de Intendencia N.º 1350140001492/SUNAT.

Cuarto: Conforme al inciso a del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, vigente cuando se realizó la declaración jurada del ejercicio dos mil seis, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta que en

¹ Marianella Ledesma Narvaez (2011). *Comentarios al Código Procesal Civil. Análisis artículo por artículo*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica; p. 830.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a determinados sistemas. Entre estos, el del literal a es el pertinente al caso: 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.

El artículo invocado precisa también que para efectos de lo dispuesto en él, se consideran “ingresos netos” al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e “impuesto calculado” al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta ley.

Quinto: Por su parte, el numeral 3 del inciso a del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N.º 086-2004-EF, estableció que se consideran “ingresos netos” al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. Se excluye de dicho concepto al saldo de la cuenta “Resultado por Exposición a la Inflación - REI”.

Así, de la lectura concordada del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que resulta pertinente acudir a normas ajenas a las tributarias a efectos de otorgar contenido al concepto de “ingreso”, en observancia de lo dispuesto por el Norma IX del título



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

preliminar del Código Tributario, que establece: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongán ni las desnaturalicen [...]”. Entre dichas normas se puede ubicar a la NIC18.

Esta señala que el ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Sexto: El colegiado superior —al revisar el contenido de los artículos citados, que aparecen descritos en su sentencia, y tras un análisis jurídico de los hechos resaltantes ocurridos en sede administrativa— concluye válidamente, en el caso concreto, que el concepto de “ingreso neto” está claramente delimitado en la Ley del Impuesto a la Renta y que el concepto de “ingreso neto” establecido en la Ley N.º 27153 es usado para liquidar el impuesto al juego al que la contribuyente está obligada. No obstante, se ha advertido que, antes de establecer el ingreso neto, es necesario determinar el concepto de “ingreso”, entendiéndolo como el incremento que la empresa obtiene en su patrimonio. Por tanto, se ha concluido que es menester deducir de los ingresos totales y ordinarios lo entregado en premios para posteriormente estimar el ingreso neto y liquidar el pago a cuenta del impuesto a la renta. Lo contrario sería atentar contra la economía de la contribuyente, a quien se le pretendería establecer un impuesto sobre un monto que no significó ganancia para su empresa.

Siendo ello así, se concluye que si bien el concepto de “ingreso neto” está claramente establecido en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, no sucede lo mismo con el concepto de “ingreso”, por lo que a fin



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

de darle contenido, el Juez Superior se remitió a la NIC 18 y así estableció que los premios deben ser deducidos antes de calcular el ingreso neto, y solo después se debe pasar a determinar el pago a cuenta del impuesto a la renta. En ese escenario fáctico y jurídico, se advierte que el Juez ha esgrimido las razones que justifican la aplicación de la Ley N.º 27153 y de la NIC 18. Dicha justificación apunta a establecer que era primordial señalar de manera técnica, lógica y consistente el concepto de “ingreso” que la Ley del Impuesto a la Renta no ha previsto, para lo cual ha establecido una interpretación del concepto que sobre ingreso ordinario se ha establecido en la NIC 18.

Séptimo: En esa perspectiva, es claro que no se ha incurrido en infracción por errónea interpretación del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del numeral 3 del inciso a del artículo 54 de su reglamento, por cuanto ambas normas legislan de manera específica sobre el ingreso neto del mes a pagar, que será utilizado para determinar el pago a cuenta aplicando un porcentaje o un coeficiente, según sea el caso.

Ahora, si bien es cierto el concepto de “ingreso neto” del pago a cuenta está claramente delimitado por la norma acotada, el contenido del concepto “ingreso” debe establecerse al amparo de la norma IX del Código Tributario, que prevé el uso de normatividad distinta a la tributaria. En tal sentido, según la NIC 18 lo que se debe considerar como “ingreso” es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

En ese mismo sentido, no resultaba conforme a ley que la Administración Tributaria considerara en la determinación de los pagos a cuenta objeto



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

de cuestionamiento, los ingresos obtenidos en los meses respectivos, sin descontar los importes de los premios otorgados por la contribuyente a sus clientes, y ha sido correcto el criterio de la Sala Superior de interpretar las disposiciones invocadas en el sentido de que, si bien es cierto el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta establece la base del cálculo del pago de dicho impuesto, también es verdad que no contiene un concepto sobre lo que se debe entender por “ingreso”, a efectos de establecer el ingreso neto y poder determinar el pago a cuenta, más aún si el giro de esta clase de negocios está legislado de manera específica por la Ley N.º 27153, que establece que cada máquina tragamonedas debe entregar como premio el 85% de las apuestas recibidas. En tal sentido, esperar que el contribuyente considere como ingreso ese porcentaje, que no da lugar a un aumento en el patrimonio de la empresa, y lo declare en el pago a cuenta, sería considerar como renta lo que no es tal.

Octavo: En lo concerniente a la infracción por aplicación indebida de la Ley N.º 27153 y de la NIC 18, se constata que la parte recurrente no ha desarrollado el sustento correspondiente de forma clara respecto a cómo la inaplicación de la norma denunciada modificaría el resultado del juzgamiento y se ha circunscrito a afirmar en tal extremo del recurso que no corresponde aplicar el concepto de “ingreso neto mensual” recogido en la Ley N.º 27153 para efectos de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, el cual, además, ha sido previsto para calcular la base imponible del impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, sustancialmente distinto al impuesto a la renta. Sin embargo, este aspecto no ha sido tomado en consideración por el colegiado superior al momento de resolver la presente causa, de modo que la referida exposición no describe en forma clara y precisa de qué manera se inaplicó o se aplicó



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

de forma indebida las normativas invocadas, más aún si tenemos en consideración que la Sala Superior se pronunció sobre la aplicación de normas distintas a las tributarias al señalar que la norma IX del Código Tributario establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse aquellas distintas a estas, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, por lo que consideró que la NIC 18 debía ser utilizada a efectos de darle contenido al término “ingreso”. En efecto, para el colegiado superior la norma tributaria no le había otorgado una definición a “ingreso”, por lo que la aplicación de la NIC 18 se justificaba en tanto existía un vacío legal respecto a ello, y era preciso establecer el concepto de ingreso neto.

Por todo lo expuesto, esta Sala Suprema considera que las causales bajo examen devienen infundadas.

Noveno: De todo lo esgrimido, se concluye que la Sala de Mérito no ha incurrido en infracción de las normas denunciadas y la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde a derecho. En consecuencia, corresponde desestimar el recurso de casación.

DECISIÓN

Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal, el veintidós de noviembre de dos mil diecisiete (fojas trescientos cincuenta y siete a trescientos sesenta y tres). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26799-2017
LIMA

de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha dieciocho de octubre de dos mil diecisiete (fojas trescientos treinta y cinco a trescientos cincuenta y uno) y **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Sun Nippon Company S.A.C. contra el Tribunal Fiscal y otro. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse 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