



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

Sumilla: En atención a lo cuestionado por los recurrentes, respecto de si la presentación de una declaración jurada rectificatoria por los pagos a cuenta de determinados periodos no implica el incumplimiento de tales obligaciones, en tanto hayan sido declaradas y canceladas oportunamente, para efectos del acogimiento al beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley N.º 27360; debe señalarse que, conforme al numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario, la presentación de una declaración jurada tributaria requiere que su contenido sustancial sea una fiel representación de los hechos gravables, y la rectificación de ello con posterioridad evidencia la imprecisión de la referida consignación y, además, implica que el pago en su momento efectuado no significa la ejecución integral de la prestación, en concordancia con el artículo 1220 del Código Civil, aplicable supletoriamente. Por lo tanto, en el escenario descrito, se configura un incumplimiento que origina la pérdida del beneficio del régimen de promoción agraria, en razón de lo señalado en el artículo 6 de la Ley N.º 27360 y el artículo 4 del Reglamento de la ley en cuestión.

Lima, veintiuno de junio de dos mil veintidós

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

I. VISTA

La causa número catorce mil setecientos veintidós guion dos mil diecinueve en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con la participación de los señores Jueces Supremos González Aguilar (presidente), Rueda Fernández, Bustamante del Castillo, **Barra Pineda** y Dávila Broncano, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia:



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

II. Objeto del recurso de casación

Son de conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del treinta de abril de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos cincuenta y siete del cuaderno principal); y por el Procurador Público de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del nueve de mayo de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos setenta y ocho del cuaderno principal), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera —en adelante, Sala Superior—, del uno de abril de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos treinta y uno del cuaderno principal), que revocó en parte la sentencia emitida mediante resolución número veintiocho, del cuatro de octubre de dos mil dieciocho, que declaró infundada la demanda, y, reformándola, la declaró fundada en parte y en consecuencia nulas la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11617-10-2016, la Resolución de Intendencia N.º 015 0140009671, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0023242 y N.º 012-003-0023250 a N.º 012-003-0023253, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0017517, en el extremo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de productores agrarios de los meses de abril y mayo dos mil cinco.

III. Antecedentes

3.1. La vía administrativa

Mediante Carta N.º 100011328040 y el Requerimiento N.º 0121100000286, notificados el diecisiete de septiembre de dos mil diez en el domicilio fiscal de la contribuyente, la SUNAT comunicó el inicio del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del periodo de enero a diciembre de dos mil cinco.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

Como resultado del procedimiento de fiscalización, el seis de diciembre de dos mil diez, la SUNAT emitió la Resolución Determinación N.º 012-003-0023242, por concepto del pago de la regularización del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio gravable dos mil cinco, y las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0023243 a N.º 012-003-0023253, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a septiembre, así como noviembre y diciembre de dos mil cinco. También fue notificada la Resolución de Multa N.º 012-002-0017517, correspondiente al ejercicio gravable de dos mil cinco, girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

El veintinueve de diciembre de dos mil diez, la empresa demandante interpone recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0023242 a N.º 012-003-002 3253 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0017517.

Posteriormente, el treinta y uno de marzo de dos mil once, la SUNAT emitió la Resolución de Intendencia N.º 01501400096 71, mediante la cual resolvió declarar fundado en parte el recurso de reclamación interpuesto: confirmó la Resolución de Determinación N.º 012-003 -0023242, así como las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-00232 50 a N.º 012-003-0023253 y la Resolución de Multa N.º 012-002-001751 7, y dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-00232 43 a N.º 012-003-0023249.

Finalmente, el seis de mayo de dos mil once, la contribuyente presentó recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 085-014-0001389, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal el catorce de diciembre de dos mil dieciséis, mediante la Resolución N.º 11 617-10-2016, que



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

dispuso revocar la Resolución de Intendencia N.º 01 50140009671 y dispuso que la SUNAT proceda de acuerdo con lo señalado en dicha resolución.

3.2. Demanda

Mediante escrito del veintinueve de marzo de dos mil diecisiete (foja treinta del cuaderno principal), El Pedregal S.A. interpuso demanda contencioso-administrativa contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT.

La demandante solicitó como pretensión principal que se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11617-10-2016, emitida el catorce de diciembre de dos mil dieciséis, que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N.º 0150140009671, del treinta y uno de marzo de dos mil once, y dispuso que la SUNAT proceda de acuerdo con lo señalado en la resolución emitida en última instancia administrativa.

Adicionalmente, la demandante planteó como pretensión accesorias que se declare la nulidad total de la Resolución de Intendencia N.º 0150140009671, así como de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0023242 y N.º 012-003-0023250 a N.º 012-003-0023253, y de la Resolución de Multa N.º 012-002-0017517.

3.3. Fundamentos de la demanda

A fin de sustentar las pretensiones de la demanda interpuesta, la contribuyente señaló que se dedica al cultivo de uvas de mesa para exportación o, en menor medida, para el mercado interno. Debido al giro de su negocio y al cumplimiento de los requisitos, durante el ejercicio dos mil cinco, se acogió a los beneficios tributarios de la Ley N.º 27360, la cual aprueba las normas de promoción del sector agrario, entre otros, el previsto en su artículo 4, según el cual la tasa aplicable por concepto de



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

impuesto a la renta de tercera categoría es de 15% para los sujetos comprendidos dentro de los alcances del referido dispositivo.

De igual manera, la demandante señaló que, durante el ejercicio dos mil cinco, presentó sus declaraciones juradas correspondientes a los pagos a cuenta del impuesto a la renta y las retenciones en forma regular. Sin embargo, en julio de dos mil cinco efectuó la rectificación de las declaraciones juradas presentadas, correspondientes a los pagos a cuenta de los meses de abril y mayo de ese ejercicio, debido a un ajuste posterior efectuado por su cliente del exterior. Así también, en julio de dos mil cinco, efectuó un pago de retenciones del impuesto a la renta de cargo de trabajadores independientes generado en los meses de marzo y abril, y que la rectificación obedeció a que en mayo de dos mil cinco se puso a disposición del locador la contraprestación correspondiente y, por esa razón, el pago efectuado en julio de dos mil cinco se encontraba dentro del plazo.

Sin embargo, pese a que se pagaron los intereses moratorios, la administración tributaria determinó que había incumplido con el pago oportuno de las obligaciones vinculadas a retenciones de marzo de dos mil cinco y pagos a cuenta del impuesto a la renta de abril y mayo de dos mil cinco, lo cual es equivocado, pues no se ajustan a una interpretación estricta y razonable de la Ley N.º 27360, su reglamento y la finalidad promocional del Régimen Agrario, y que en este caso no existió incumplimiento.

Asimismo, afirma que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada vulnera el principio de legalidad al contravenir la Ley N.º 27360 y su reglamento, los cuales contemplan una serie de beneficios tributarios para las personas que desarrollen cultivos o crianzas o que realicen actividad agroindustrial. El goce de tales beneficios está supeditado al cumplimiento



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

de las obligaciones tributarias. En la misma línea, la causal de pérdida del artículo 4 del Reglamento contiene diversos elementos o presupuestos que deben concurrir en el ejercicio materia de acogimiento.

Al respecto, la norma es clara al manifestar que no se está al día en dichas obligaciones y se pierden los beneficios por el ejercicio gravable acogido, cuando se incumple el pago de cualquiera de los tributos a los que el beneficio estuviese afecto, y se incluyen los pagos a cuenta por tres periodos consecutivos o alternados durante el ejercicio. Así, la demandante cuestionó si era correcto que la SUNAT o el Tribunal Fiscal asumieran que la compañía se encontraba “afecta” al impuesto a la renta de cuarta categoría, que retiene en su condición de pagador de la renta. Considera que la respuesta es negativa.

Adicionalmente, la empresa demandante destaca que la afectación está relacionada a la inclusión de determinado sujeto o hecho en la hipótesis de incidencia de un tributo. De manera que constituye el estado de sujeción a un determinado tributo, respecto del cual se tiene la condición de contribuyente por realizar el hecho imponible previsto en la ley como generador de la obligación tributaria. Así pues, interpretando literalmente el Reglamento de la Ley N.º 27360, no es posible imputar una causal de pérdida del beneficio cuando se analiza el pago de “retenciones” que determinado contribuyente deba practicar respecto de terceros que califican como contribuyentes. Ello, en la medida que dichas retenciones no constituyen “tributos a los que se esté afecto”.

Por otro lado, la demandante afirma que la posición del Tribunal Fiscal vulnera el principio de legalidad, ya que no se ajusta al texto mismo de la norma que se pretende interpretar. Así pues, la definición que adopta el Tribunal Fiscal del término afectación está relacionada a la inclusión de determinado sujeto o hecho en la hipótesis de incidencia de un tributo, lo



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

que en el aspecto subjetivo de la obligación involucra únicamente al “contribuyente”, que es quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria. De esta forma, no es posible que la SUNAT desconozca al término “afectación” como aquel estado de sujeción a un determinado tributo en calidad de contribuyente, lo cual está establecido también por el Código Tributario.

A su vez, la demandante sostiene que el Tribunal Fiscal no puede interpretar extensivamente el término “afecto”, cuyo sentido es específico en el ámbito del derecho tributario, y conforme a la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, está prohibido extender en vía de interpretación las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Por lo tanto, es errada la posición del Tribunal Fiscal cuando entiende que las retenciones del impuesto a la renta de cuarta categoría constituyen un tributo al cual están afectos, ya que, al pagar rentas de cuarta categoría, quien tiene la condición de contribuyente es el trabajador independiente, mientras que ella actúa como agente de retención para detraer una porción de la renta y abonarla al fisco.

Asimismo, la demandante enfatiza que el Tribunal Fiscal vulneró el principio de legalidad, sobre la base de su interpretación del artículo 4 del Reglamento de la Ley N.º 27360, la cual es contraria a la regla jurídica vinculante dispuesta por la Casación N.º 4392-2013- Lima. Es por ello que solicita al órgano jurisdiccional advertir que en el presente caso la SUNAT ha incurrido en la vulneración del principio de legalidad al concluir que el pago luego del vencimiento del plazo para el pago de las obligaciones del periodo de marzo de dos mil cinco de las retenciones del impuesto a la renta de cuarta categoría, es considerado un incumplimiento de pago de tributos a los que está afecta.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

La demandante agrega que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada vulnera los principios de interdicción de la arbitrariedad y de razonabilidad al imputarle un incumplimiento de sus obligaciones tributarias y, por ende, excluirle del beneficio tributario de la Ley N.º 27 360 y su reglamento, no obstante que sus deudas fueron pagadas luego del vencimiento respectivo, conforme a lo consignado en las declaraciones juradas rectificatorias que presentó con posterioridad al vencimiento de las obligaciones y que incrementaron la deuda inicialmente determinada por ella. Ello es determinante pues, tal como lo reconoce la SUNAT en el expediente administrativo, su empresa sí cumplió con presentar sus declaraciones juradas originales del impuesto a la renta - impuesto general a las ventas mensual (PDT N.º 621) y con pagar las deudas allí determinadas dentro de los plazos de vencimiento señalados en el cronograma aprobado por administración tributaria. Así, cumplió con pagar oportunamente las obligaciones tributarias determinadas en sus declaraciones originales, así como aquellas deudas determinadas en las declaraciones rectificatorias.

La propia demandante resaltó que es incorrecto concluir, como lo hace el Tribunal Fiscal, que dicha causal se configura también en caso de presentación de declaraciones juradas rectificatorias que incrementan la obligación y que originan el pago de la mayor deuda liquidada en dichas declaraciones. Ello, por cuanto dicha conclusión implica una grave vulneración del principio de interdicción a la arbitrariedad (que engloba al principio de razonabilidad), según el cual la administración debe otorgar a las normas una interpretación razonable y consistente con el objetivo que persigue la norma y el Código Tributario.

Afirma también la demandante que el requisito de “estar al día en el pago de obligaciones tributarias” tiene por objeto que los contribuyentes acogidos al régimen agrario demuestren una conducta de pago oportuno de sus obligaciones, y no incurran en mora. Es así que, evidentemente,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

ello se cumple si los deudores tributarios tienen un correcto comportamiento tributario, declarando y pagando sus tributos en los plazos de vencimiento correspondientes (o a más tardar dentro del plazo extendido de treinta días hábiles).

En adición a lo anterior, la demandante asevera que la presentación de declaraciones juradas rectificatorias constituye un derecho que le corresponde como contribuyente, según el literal c del artículo 92 del Código Tributario, por lo que el ejercicio de tal no puede perjudicar al contribuyente con la pérdida del beneficio que goza por imperio de la ley, máxime si el artículo 4 del Reglamento de la Ley N.º 27360 no establece dicho supuesto como causal de pérdida, de modo que la deuda de dichas declaraciones juradas rectificatorias no debe ser considerada para analizar el cumplimiento del artículo 6 de la Ley N.º 27360, en la medida que fluye, emana o sobreviene con posterioridad a la determinación original que debe ser materia de cumplimiento en los plazos del artículo 4 del reglamento. Advierte, a su vez, que hasta la oportunidad en que se presenta la declaración jurada rectificatoria, solo tiene plenos efectos la declaración original, siendo esta la utilizada por los contribuyentes para cumplir oportunamente sus obligaciones tributarias (como, por ejemplo, los pagos a cuenta de periodicidad mensual).

De igual manera, la demandante afirma que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes que obtienen rentas de tercera categoría deben efectuar pagos a cuenta mensuales, cuyo propósito es “anticipar” el pago del impuesto anual. El cálculo del pago a cuenta está sujeto a los ingresos netos obtenidos en el mes, información que solo puede referirse a aquella que el contribuyente posee al momento de determinar el anticipo o pago a cuenta. De esta forma, el sistema de pagos a cuenta del impuesto a la renta tiene como objetivo obtener anticipos del impuesto a la renta que se aproximen al tributo que en



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

definitiva corresponderá pagar y que debe ser elaborado sobre la base de la información disponible al efectuar la determinación y el pago del anticipo del impuesto a la renta.

A su vez, la demandante enfatiza que es arbitrario desconocer el beneficio tributario si se advierte que las declaraciones juradas rectificatorias atendieron a hechos sobrevinientes a las determinaciones originales y el pago de las obligaciones tributarias sujetas a estas. Añade que el Juzgado debe tener en cuenta que las declaraciones rectificatorias presentadas respecto de los pagos a cuenta de los meses de abril y mayo de dos mil cinco, no respondieron a error o negligencia alguna de él sino a ajustes de precio sobrevinientes que su cliente Woo Lee Fruit & Vegetable Co. le comunicó recién en julio de dos mil cinco. Por lo tanto, la información respecto del ajuste del precio de los productos vendidos y exportados a este cliente llegó a su conocimiento con posterioridad al vencimiento de la obligación tributaria mensual correspondiente, y es tal hecho el que generó el incremento de los ingresos netos de los periodos abril y mayo de dos mil cinco.

De esta manera, a criterio de la demandante se evidencia la arbitrariedad de la administración tributaria, y no se puede afirmar la existencia de un “incumplimiento”, cuando declaró y pagó oportunamente sus pagos a cuenta sobre la base de la información corriente a la fecha de vencimiento de la obligación mensual y que la rectificación de las declaraciones de abril y mayo de dos mil cinco no revelan un comportamiento negligente ni moroso, ya que el posterior ajuste de los precios finales de venta (conocido en el mes de julio de dos mil cinco), se genera por la fluctuación que sufren los precios de los productos frescos que exporta, entre el momento en que son embarcados y el momento en que se comercializan en el mercado de destino. Por ello es que se emitieron facturas de exportación con un precio estimado susceptible de ajuste posterior,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

conforme a la fluctuación de los precios en el mercado de destino; y, cuando finalmente se conoce el precio definitivo, se emiten notas de crédito o débito, según el caso.

Finalmente, si bien tales ajustes debieron afectar el periodo julio de dos mil cinco, en que conoció del ajuste, se fecharon las notas de débito respectivas con fechas abril y mayo de dos mil cinco, y se generó así la rectificación de las declaraciones juradas de tales periodos. Sin embargo, no tenía obligación de rectificar tales periodos. Ante la evidencia de que el ajuste de precio (que generó un incremento en los ingresos) recién fue conocido en julio de dos mil cinco, ni la SUNAT ni el Tribunal Fiscal pueden atribuirle incumplimientos de pago de los anticipos del impuesto a la renta de abril y mayo de dos mil cinco, toda vez que a la fecha en que vencieron las obligaciones de esos periodos, no se contaba con la información que revelara un mayor ingreso.

3.4. Sentencia apelada

Ante la demanda interpuesta, el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emitió la sentencia contenida en la resolución número veintiocho, emitida el cuatro de octubre de dos mil dieciocho, con la cual declaró improcedente la demanda en cuestión respecto de las retenciones del impuesto a la renta de cuarta categoría correspondiente al mes de marzo de dos mil cinco, y, por otro lado, la declaró infundada respecto de las demás pretensiones planteadas por el demandante.

Las consideraciones por las que el órgano jurisdiccional falló en ese sentido fueron, principalmente, las siguientes:

5.35

[...] se advierte que no se habría cumplido con la exigencia sustancial de la expresión “causar estado” prevista en el artículo 148° de la Carta Magna,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

respecto a las retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría de marzo 2005, dado que la decisión administrativa establece que la Administración Tributaria deberá actuar medios probatorios adicionales que permitan poder determinar si efectivamente el demandante habría incurrido en error al declarar en el mes de marzo 2005, puesto que de ello dependería establecer si se habría configurado el supuesto para la pérdida del beneficio previsto en el Ley 27360.

5.36 Que, se entiende que tras proceder la Administración Tributaria en cumplimiento de lo expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11614-10-2016, se tendrá como resultado la emisión de una nueva Resolución de Intendencia que deberá seguir el procedimiento establecido en la ley a fin a su emisión. Por consiguiente, además de no haber producido un cambio en la esfera jurídica del demandante con carácter definitivo (acepción sustancial) en este extremo, éste último tiene a salvo su derecho de presentar un nuevo recurso de impugnación y defensa que le asiste. Por lo tanto, dentro del marco fáctico y jurídico esbozado, se colige que se carece de la exigencia “sustancial” prevista en el artículo 148° de la Carta Magna a efectos de ser impugnado dentro del proceso contencioso administrativo.

5.37 En consecuencia, de lo esgrimido precedentemente, se arriba a la conclusión que no se ha agotado la vía administrativa de modo regular en relación a las retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría de marzo 2005 y en virtud a ello la demanda se halla incurso en causal de improcedencia en este extremo en mérito a lo previsto por el inciso 3) del artículo 23° del TUO de la Ley 27584 que regula el Proceso Contencioso Administrativo que prescribe lo siguiente: “La demanda será declarada improcedente en los siguientes supuestos: Cuando el administrado no hay cumplido con agotar la vía administrativa, salvo las excepciones contempladas en la presente Ley”.

[...]

6.1 Por todo lo expuesto, y analizados los documentos y los argumentos esgrimidos, no se encuentra acreditada la existencia de causales de Nulidad en las Resoluciones Administrativas materia de cuestionamiento por la demandante, por lo que no se ha incurrido en causal de nulidad prevista en el artículo 10° del TUO de la Ley 27444 – Ley de Procedimiento Administrativo General, por lo que la demanda deviene en infundada, ello en aplicación del artículo 200° del Código Procesal Civil que dispone “Si la parte no acredita con medios probatorios los hechos que ha afirmado en su demanda o reconvención, estos no se tendrán por verdaderos y su demanda será declarada infundada”.

6.2 Por otro lado, esta judicatura se encuentra impedida de emitir pronunciamiento sobre el fondo, es decir, respecto a establecer si el demandante estaría incurso dentro del incumplimiento previsto en el artículo 4° del reglamento de la Ley 27360 aprobado mediante Decreto Supremo 049-2002-AG, debido a que pese a que en la presente resolución se ha establecido que el demandante incumplió el pago de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por tres (2) periodos consecutivos del ejercicio 2005. Resulta necesario que la Administración Tributaria, verifique la situación referida al incumplimiento del período de marzo 2005 sobre retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría, a fin de poder establecer la pérdida del beneficio, puesto que el artículo 4° Eiusdem anuncia que se debe verificar el incumplimiento de (3) periodos consecutivos o alternados, y no de (2). Más aún si respecto de este último hecho no se ha agotado la vía administrativa de modo regular como se ha expuesto precedentemente en los fundamentos 5.33) a 5.37) supra.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

3.5. Sentencia de vista

La Sala Superior, mediante sentencia de vista del uno de abril de dos mil diecinueve, contenida en la resolución número treinta y cinco, confirmó en parte la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró improcedente la demanda respecto a las retenciones del impuesto a la renta de cuarta categoría correspondientes al mes de marzo de dos mil cinco. Por otro lado, revocó en parte la referida sentencia en el extremo que declaró infundada la demanda, respecto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de productores agrarios de los meses de abril y mayo de dos mil cinco, y, reformando la sentencia apelada, declaró fundada en parte la demanda y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11617-10-2016, del catorce de diciembre de dos mil dieciséis, la Resolución de Intendencia N.º 0150140009671, del treinta y uno de marzo de dos mil once, así como las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0023242, N.º 012-003-0023250 a N.º 012-003-0023253 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0017517, en el extremo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de productores agrarios de los meses de abril y mayo de dos mil cinco.

Las siguientes consideraciones determinaron el sentido del fallo del órgano jurisdiccional de segunda instancia:

SÉTIMO:

[...] el Tribunal Fiscal ha emitido un pronunciamiento definitivo en relación a las declaraciones rectificatorias de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Productores Agrarios de abril y mayo 2005 al determinar la existencia de dos incumplimientos en las obligaciones tributarias mientras que respecto a las retenciones de renta de cuarta categoría de marzo 2005, el Tribunal Fiscal ha remitido a la Administración para que evalúe ciertos documentos y emita un nuevo pronunciamiento ya que de ello depende que se haya configurado el supuesto del artículo 6 de la Ley N° 27360 y el artículo 4 del Reglamento de la citada Ley en cuanto a la pérdida de los beneficios tributarios por el incumplimiento de pago de obligaciones tributarias por 3 periodos mensuales, consecutivos o alternados durante un referido periodo; lo afirmado está acorde a los argumentos esgrimidos en la Resolución número veintidós de fecha 19 de junio de 2018.

[...]



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

NOVENO:

[...]

En ese sentido, el contribuyente al haber emitido y pagado las obligaciones tributarias de las declaraciones juradas de los meses de abril y mayo 2005 dentro del plazo de vencimiento establecido, esto es, 19 de mayo y 22 de junio del 2005, habría cumplido con el pago de su obligación tributaria como lo dispone el artículo 6 citado y como afirma la misma administración en el Informe citado; más aún, si la emisión y pago de dichas declaraciones juradas fueron realizadas dentro del plazo establecido por el Cronograma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias año 2005 (folio 373 del Expediente Administrativo), sin necesidad de hacer uso del plazo de 30 días calendarios siguientes al plazo de vencimiento que otorga el artículo 4 citado, en consecuencia, el contribuyente habría cumplido con estar al día en sus obligaciones tributarias respecto a los meses de abril y mayo 2005.

[...]

DÉCIMO PRIMERO: [...] *teniéndose en cuenta que el artículo 4 del Reglamento de la Ley 27360 no señala cual declaración jurada será tomada en cuenta para determinar el cumplimiento o incumplimiento de la obligación; es pertinente citar el artículo 88 del Código Tributario que establece: "vencido éste (el plazo de presentación de la declaración jurada originaria), la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación". Ahora bien, la contribuyente presentó las declaraciones juradas rectificatorias por un mayor valor al declarado inicialmente; por consiguiente, la sola presentación de dichas declaraciones juradas rectificatorias surtirá los efectos inherentes a ella, lo que no significa que la declaración jurada presentada dentro de los plazos establecidos deje de cumplir sus efectos en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria y tampoco que la declaración rectificatoria demuestre el incumplimiento de las obligaciones tributarias; sino, demuestra que el contribuyente está cumpliendo con su obligación tributaria declarando los tributos que le corresponden y cumpliendo con el principio del deber de contribuir, más aun, que la declaración jurada rectificatoria puede ser presentada dentro del plazo de prescripción conforme al artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que la presentación de las declaraciones rectificatorias no puede considerarse como incumplimiento de las obligaciones tributarias.*

DÉCIMO SEXTO:

[...] *sobre las retenciones de cuarta categoría de marzo 2005, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11617-10- 2016 señaló: "habiendo adjuntado la documentación antes reseñada, corresponde que la Administración verifique tal situación, solicitando la documentación adicional que estime pertinente, a efecto de determinar la fecha en que se efectuó las respectivas retenciones, pues de ello depende que se haya configurado el supuesto previsto en la Ley N° 27360 y su reglamento para la pérdida del beneficio que sustenta la emisión del valor bajo análisis". De ello se aprecia que el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado sobre el incumplimiento de la obligación tributaria de las retenciones de cuarta categoría ni ha dispuesto la pérdida de los beneficios otorgados por la Ley 27360. Únicamente ha remitido a la Administración Tributaria para que verifique los documentos presentados por la contribuyente y para que se pronuncie sobre la existencia o no de un incumplimiento de la obligación tributaria en base al supuesto del artículo 4 del Reglamento de la ley N° 27360; por lo que en el extremo referido a las*



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

retenciones de cuarta categoría de marzo 2005, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal no ha causado estado de conformidad al artículo 148 de la Constitución Política del Perú, toda vez que lo resuelto no es una decisión definitiva sobre las retenciones de cuarta categoría, debiendo desestimarse el agravio alegado y confirmar la sentencia apelada en este extremo.

3.6. Recursos de casación

3.6.1. Mediante autos calificadorios del diecinueve de noviembre de dos mil diecinueve, se declararon procedentes los recursos de casación interpuestos por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y la SUNAT. Las causales invocadas por los recurrentes serán detalladas en los siguientes acápites:

Del Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas:

Infracción normativa del numeral 1 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (declaración jurada de obligaciones tributarias)

La entidad recurrente sostiene que la empresa demandante El Pedregal no presentó declaraciones juradas correctamente conforme lo señala el numeral 1 del artículo 88 del Código Tributario; sin embargo, la Sala Superior omitió aplicar tal dispositivo al no considerar la presentación de declaraciones juradas rectificatorias como incumplimiento de pago de sus obligaciones tributarias, configurando de esa manera lo establecido en el artículo 6 de la Ley N° 27360 y el artículo 4 del Reglamento de la Ley N° 27360 referidos a la pérdida del beneficio tributario de quince por ciento del impuesto a la renta por falta de cumplimiento oportuno de obligaciones tributarias.

De la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

I. Infracción normativa sustantiva del artículo 6 (obligaciones de los beneficiados) de la Ley N° 27360, Ley que aprueba normas de promoción del Sector Agrario y el artículo 4 del Reglamento de la Ley N° 27360 (cumplimiento de obligaciones tributarias), de los artículos 27 (pago como extinción de obligación tributaria) y 29 (formas de pago) del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 1220 del Código Civil (definición de pago)

Refiere que el Colegiado Superior llegó a la errada conclusión que el demandante había cumplido con sus obligaciones tributarias corrientes al presentar sus declaraciones rectificatorias, sin analizar que las declaraciones iniciales presentadas por el demandante son producto de una autoliquidación hecha por este, y fue solo responsabilidad del contribuyente la declaración de un monto menor al que le correspondía.

Agrega que, del artículo 6 de la Ley que aprueba normas de promoción del Sector Agrario y el artículo 4 de su reglamento se aprecia que para mantener el beneficio tributario de aplicación de la tasa del quince por ciento (15%) para el Impuesto a la Renta, el contribuyente debe encontrarse al día en el pago de sus obligaciones tributarias corrientes consecutivas o alternadas durante el año calendario, para lo



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

cual debe acudir a los artículos 27 y 29 del Código Tributario referidos a las formas de pago. Debido a que dicha normativa no regula explícitamente que se entienda por pago, corresponde acudir al artículo 1220 del Código Civil; marco normativo que aplicado al caso revela que el contribuyente al presentar declaraciones juradas rectificatorias de los pagos a cuenta de los meses de abril y mayo de dos mil cinco recién extinguió la obligación tributaria, fuera del plazo establecido por el artículo 29 precitado.

Señala además que un caso similar fue resuelto mediante la Casación N° 1714-2015-LIMA donde se precisó que se entiende por pago cuando el contribuyente se encuentra al día en sus obligaciones tributarias.

II. Infracción normativa procesal del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política

Sostiene que la sentencia de vista incurrió en indebida motivación.

IV. Análisis de la Sala Suprema

Primero: Según lo establecido en el artículo 384 del Código Procesal Civil, el recurso de casación tiene por fines esenciales la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia (función nomofiláctica y uniformadora).

De esta manera, corresponderá a esta Sala Suprema analizar cada una de las causales invocadas por los recurrentes, a fin de determinar si corresponde estimar sus pedidos casatorios.

Respecto del recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas

Segundo: Según se advierte en el recurso de casación presentado por dicha recurrente, la única infracción normativa que invoca es la inaplicación del numeral 1 del artículo 88 del Código Tributario. Al respecto, resulta ilustrativo lo señalado por la Corte Suprema, a propósito de la Casación N.º 2229-2009 Lambayeque, en el sentido de que “La inaplicación de una norma de derecho material se presentará cuando el juez, pese a la imperatividad de aplicar una norma, no la invoca o la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

ignora, al no haber subsumido los hechos a los supuestos previstos por la norma jurídica pertinente”.

De esta manera, la determinación de que dicha causal se configuró dependerá de la dilucidación de que en el caso concreto la Sala Superior no observó el contenido del numeral 1 del artículo 88 del Código Tributario, a pesar de su carácter imperativo, y, en tal medida, no se realizó una correcta subsunción de los hechos analizados en lo previsto en el referido dispositivo.

Ahora bien, la norma en cuestión establece expresamente lo siguiente:

Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Como se aprecia en la norma citada, la declaración jurada podría ser la base para la determinación de la obligación tributaria, lo cual se condice con lo señalado en el artículo 59 del Código Tributario, que contempla en su literal a) que “Por el acto de la determinación de la obligación tributaria [...] el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.

Así pues, cuando los deudores tributarios deben realizar el acto de determinación de la obligación tributaria, lo realizan por medio de la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

declaración jurada, y consignan en ella toda la información que permita a la autoridad tributaria advertir los elementos fácticos por los que se aplicó el tributo y los detalles del cálculo efectuado.

A propósito de ello, resulta ilustrativo lo señalado por Sevillano Chávez¹, en cuanto a que:

La determinación que efectúa el deudor tributario se realiza siempre a través de una declaración jurada; la cual deberá ser presentada en la forma, lugar y plazo que establezcan las normas pertinentes y cuyo contenido principal es la identificación de los hechos que originan la obligación tributaria.

Otro aspecto que no se debe soslayar de la norma antes citada es que, evidentemente, la información consignada en la declaración jurada debe ser correcta. Aquello se desprende de la propia naturaleza de una declaración de ese tipo, como bien lo destaca Bravo Cucci², al mencionar que “La expresión “declaración jurada” es una reiteración innecesaria y anacrónica, pues el hecho de declarar implica exteriorizar una situación de hecho que en principio es verdadera, salvo prueba en contrario”.

De esta manera, la información proporcionada por los sujetos obligados a presentar la declaración jurada, respecto de aquellas situaciones fácticas que sean objeto de gravamen tributario, deben no solo cumplir con la transmisión de la información atinente al impuesto aplicado, sino que además lo plasmado en la declaración jurada debe ser una fiel representación de la realidad.

¹ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. *Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p. 223.

² ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco, VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker y BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. *Código Tributario: Doctrina y Comentarios Tomo I*. Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 691.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

Aquello ha sido destacado también por autores como Montero Traibel³, que asevera lo siguiente, con respecto al contenido sustancial de las declaraciones juradas tributarias:

[...] en nuestros derechos positivos, esa declaración tributaria se califica como jurada, por lo que surgen a cargo del sujeto pasivo, responsabilidades por la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas. En efecto, cuando el sujeto pasivo presenta la declaración jurada, surge en su contra una doble responsabilidad. Una será de tipo sustantiva, que se refiere a la responsabilidad de pagar el importe que arroje la declaración, y la otra será de tipo penal ya sea infraccional o delictual, motivada por las omisiones, inexactitudes o fraudes que pudieran contener”.

Atendiendo a lo anterior, el deber de presentar una declaración jurada no implica únicamente una cuestión de carácter formal, consistente en aportar diversos datos relativos a la relación jurídico-tributaria; sino que corresponde que el sujeto brinde información cierta y precisa acerca de los hechos gravables.

Ahora bien, así como la norma establece la referida exigencia, también prevé que los contribuyentes pueden presentar una declaración jurada rectificatoria, como lo establece el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario en el sentido de que:

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Si bien la rectificación es una figura que el legislador ha previsto para que los contribuyentes que autoliquidaron sus impuestos puedan corregir la información consignada en la declaración jurada presentada, y que la nueva determinación surta efectos, ello no deja de ser el reconocimiento voluntario de que la declaración jurada original fue incorrecta y, en tal

³ MONTERO TRAIHEL, José Pedro. “La Declaración Jurada Tributaria: Un aspecto de la tramitación del procedimiento de gestión”. En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 471.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

sentido, implica que el contribuyente no cumplió cabalmente con las obligaciones que sobre él recaen.

Aquello ha sido reconocido anteriormente por la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N.º 1714-2015 Lima, en la cual la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria afirma que:

[...] la presentación de las Declaraciones Juradas Rectificadoras sí importaron un reconocimiento acerca de que el pago de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada y cancelada por la recurrente no constituyó la cancelación de la misma, y que los pagos de los saldos que se verificaron en el año dos mil tres fueron realizados fuera del plazo legal.

En tal sentido, si en el presente caso la contribuyente presentó las declaraciones juradas correspondientes a los pagos a cuenta de abril y mayo de dos mil cinco en la forma y lugar establecidos en la normativa aplicable, pero posteriormente determinó que los montos calculados y consignados en las referidas declaraciones no correspondían con exactitud a los hechos gravables de cada periodo, y presentó declaraciones juradas rectificatorias posteriormente (específicamente, en julio de dos mil cinco); entonces estaría aceptando que lo originalmente declarado no era cierto y, por ende, existió un incumplimiento de las obligaciones antes mencionadas. Aquello es independiente de las circunstancias que hayan llevado a la rectificación de las declaraciones juradas originales.

A la luz de lo anterior, corresponde analizar lo señalado por la Sala Superior en el sentido siguiente:

[...] la contribuyente presentó las declaraciones juradas rectificatorias por un mayor valor al declarado inicialmente; por consiguiente, la sola presentación de dichas declaraciones juradas rectificatorias surtirá los efectos inherentes a ella, lo que no significa que la declaración jurada presentada dentro de los plazos establecidos deje de cumplir sus efectos en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria y tampoco que la declaración rectificatoria demuestre el incumplimiento de las obligaciones tributarias; sino, demuestra que el contribuyente está cumpliendo con su obligación tributaria declarando los tributos que le corresponden y cumpliendo con el principio del deber de contribuir, más aun, que la declaración jurada rectificatoria puede ser presentada dentro del plazo de prescripción conforme al artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

Tributario, por lo que la presentación de las declaraciones rectificatorias no puede considerarse como incumplimiento de las obligaciones tributarias.

[...]

Por consiguiente, respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Productores Agrarios de abril y mayo de 2005, el contribuyente estaría al día en el pago de sus obligaciones tributarias al haber cumplido con declarar y pagar dentro de los plazos establecidos y no habría incurrido en dos incumplimientos en el pago de sus obligaciones tributarias, como aduce la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal; siendo que la presentación posterior de declaraciones rectificatorias no implica un incumplimiento de obligaciones tributarias ya cumplidas en un primer momento, pudiendo ser dichas declaraciones rectificatorias presentadas incluso dentro del plazo de prescripción.

Así pues, como se aprecia en el texto citado, la Sala Superior hace alusión al artículo 88 del Código Tributario únicamente para destacar que los contribuyentes pueden presentar una declaración jurada rectificatoria dentro del plazo de prescripción, y que en la medida que en el presente caso El Pedregal S.A. rectificó las declaraciones de los pagos a cuenta de abril y mayo de dos mil cinco dentro de los términos prescriptorios aplicables, y aquello no debe implicar la existencia de un incumplimiento, bajo los términos del artículo 4 del Reglamento de la Ley N.º 27360, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 049-2002-A G.

Sin embargo, esta Sala Suprema advierte que, tal y como lo destaca el recurrente, el órgano jurisdiccional de segundo grado omitió lo previsto en el penúltimo párrafo del numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario, en cuanto a que la presentación de una declaración jurada implica necesariamente que su contenido sea correcto y acorde con la realidad. Es así que, al haber presentado la contribuyente declaraciones juradas rectificatorias, respecto de los pagos a cuenta de abril y mayo de dos mil cinco, evidenció la configuración de un incumplimiento de la obligación antes aludida.

Es por ello que, al haber soslayado la sentencia de vista lo contemplado en el numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario, corresponde



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

estimar la causal invocada por el Tribunal Fiscal y, por ende, declarar fundado el recurso de casación interpuesto por dicho recurrente.

Respecto del recurso de casación interpuesto por la Sunat

Tercero: Como ha sido detallado anteriormente, en la sección de antecedentes de la presente resolución, la SUNAT invocó dos infracciones normativas, respecto de la sentencia de vista. Si bien la primera de tales causales es de carácter material, y está ligada a la contravención del artículo 6 de la Ley N.º 27360, el artículo 4 del reglamento de la referida ley, los artículos 27 y 29 del Código Tributario y la inaplicación del artículo 1220 del Código Civil; esta Sala Suprema considera necesario abordar en primer lugar la segunda causal, que corresponde al numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y está vinculada con el cumplimiento de los parámetros formales de la debida motivación.

Ahora bien, en lo que respecta a la debida motivación de las resoluciones judiciales, corresponde partir de lo establecido por el Tribunal Constitucional con relación a la debida motivación, como aspecto contenido dentro de la figura del debido proceso, conforme lo ha desarrollado en su sentencia del Expediente N.º 012 30-2002-HC/TC:

Uno de los contenidos del derecho al debido proceso es el derecho de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en cualquier clase de procesos. La exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas en proporción a los términos del inciso 5) del artículo 139º de la Norma Fundamental, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso mental que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables.

La Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión.

Tampoco garantiza que, de manera pormenorizada, todas las alegaciones que las partes puedan formular dentro del proceso sean objeto de un pronunciamiento expreso y detallado. En materia penal, el derecho en referencia garantiza que la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

decisión expresada en el fallo sea consecuencia de una deducción razonable de los hechos del caso, las pruebas aportadas y la valoración jurídica de ellas en la resolución de la controversia. En suma, garantiza que el razonamiento empleado guarde relación y sea proporcionado y congruente con el problema que al juez penal corresponde resolver.

De acuerdo con lo señalado por el órgano colegiado constitucional, el cumplimiento del deber de motivación no requiere una determinada extensión del contenido de la resolución jurisdiccional, sino que lo trascendental está en que el órgano resolutor exprese los fundamentos que determinaron su decisión, con coherencia y atendiendo integralmente los argumentos expuestos por las partes, a fin de garantizar el adecuado ejercicio de su derecho de defensa.

En el presente caso, se advierte que El Pedregal S.A. planteó diversos agravios, vinculados no solo con el incumplimiento de las obligaciones correspondientes a los pagos a cuenta de abril y mayo de dos mil cinco, sino también con el periodo de marzo de dos mil cinco, por el concepto de retenciones del impuesto a la renta de cuarta categoría. Así pues, en lo concerniente al primer punto, la sentencia de primera instancia había declarado infundada la demanda, mientras que, respecto del segundo punto, la declaró improcedente.

Es por ello que El Pedregal S.A. interpuso recurso de apelación, el cual fue atendido por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, que dispuso confirmar en parte la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró improcedente la demanda, respecto de las retenciones del impuesto a la renta de cuarta categoría correspondiente al mes de marzo de dos mil cinco, y revocarla en parte en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de productores agrarios de los meses de abril y mayo de dos mil cinco, extremo que, reformando la sentencia apelada, declaró fundando.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

Para tal efecto, el órgano jurisdiccional desarrolló el marco normativo aplicable en materia de promoción del sector agrario, así como otras disposiciones administrativas y tributarias pertinentes, en razón de los agravios invocados. Adicionalmente, la Sala Superior recapituló los antecedentes del caso y posteriormente delineó las premisas que, según su criterio, determinaban el incumplimiento de las obligaciones correspondientes a los periodos de abril y mayo de dos mil cinco, y, por ende, la pérdida del beneficio de la tasa de 15% establecida en el artículo 4 de la Ley N.º 27360, para efectos del impuesto a la renta. Aquello se expresa en los siguientes pasajes de la sentencia de vista:

SÉTIMO:

[...] el Tribunal Fiscal ha emitido un pronunciamiento definitivo en relación a las declaraciones rectificatorias de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Productores Agrarios de abril y mayo 2005 al determinar la existencia de dos incumplimientos en las obligaciones tributarias mientras que respecto a las retenciones de renta de cuarta categoría de marzo 2005, el Tribunal Fiscal ha remitido a la Administración para que evalúe ciertos documentos y emita un nuevo pronunciamiento ya que de ello depende que se haya configurado el supuesto del artículo 6 de la Ley N°27360 y el artículo 4 del Reglamento de la citada Ley en cuanto a la pérdida de los beneficios tributarios por el incumplimiento de pago de obligaciones tributarias por 3 periodos mensuales, consecutivos o alternados durante un referido periodo; lo afirmado está acorde a los argumentos esgrimidos en la Resolución número veintidós de fecha 19 de junio de 2018.

[...]

NOVENO:

[...]
En ese sentido, el contribuyente al haber emitido y pagado las obligaciones tributarias de las declaraciones juradas de los meses de abril y mayo 2005 dentro del plazo de vencimiento establecido, esto es, 19 de mayo y 22 de junio del 2005, habría cumplido con el pago de su obligación tributaria como lo dispone el artículo 6 citado y como afirma la misma administración en el Informe citado; más aún, si la emisión y pago de dichas declaraciones juradas fueron realizadas dentro del plazo establecido por el Cronograma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias año 2005 (folio 373 del Expediente Administrativo), sin necesidad de hacer uso del plazo de 30 días calendarios siguientes al plazo de vencimiento que otorga el artículo 4 citado, en consecuencia, el contribuyente habría cumplido con estar al día en sus obligaciones tributarias respecto a los meses de abril y mayo 2005.

[...]

DÉCIMO PRIMERO *[...] teniéndose en cuenta que el artículo 4 del Reglamento de la Ley 27360 no señala cual declaración jurada será tomada en cuenta para determinar el cumplimiento o incumplimiento de la obligación; es pertinente citar el artículo 88 del Código Tributario que establece: "vencido éste (el plazo de presentación de la declaración jurada originaria), la declaración podrá ser*



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación". Ahora bien, la contribuyente presentó las declaraciones juradas rectificatorias por un mayor valor al declarado inicialmente; por consiguiente, la sola presentación de dichas declaraciones juradas rectificatorias surtirá los efectos inherentes a ella, lo que no significa que la declaración jurada presentada dentro de los plazos establecidos deje de cumplir sus efectos en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria y tampoco que la declaración rectificatoria demuestre el incumplimiento de las obligaciones tributarias; sino, demuestra que el contribuyente está cumpliendo con su obligación tributaria declarando los tributos que le corresponden y cumpliendo con el principio del deber de contribuir, más aun, que la declaración jurada rectificatoria puede ser presentada dentro del plazo de prescripción conforme al artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que la presentación de las declaraciones rectificatorias no puede considerarse como incumplimiento de las obligaciones tributarias.

DÉCIMO SEXTO:

[...] sobre las retenciones de cuarta categoría de marzo 2005, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11617-10- 2016 señaló: "habiendo adjuntado la documentación antes reseñada, corresponde que la Administración verifique tal situación, solicitando la documentación adicional que estime pertinente, a efecto de determinar la fecha en que se efectuó las respectivas retenciones, pues de ello depende que se haya configurado el supuesto previsto en la Ley N° 27360 y su reglamento para la pérdida del beneficio que sustenta la emisión del valor bajo análisis". De ello se aprecia que el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado sobre el incumplimiento de la obligación tributaria de las retenciones de cuarta categoría ni ha dispuesto la pérdida de los beneficios otorgados por la Ley 27360. Únicamente ha remitido a la Administración Tributaria para que verifique los documentos presentados por la contribuyente y para que se pronuncie sobre la existencia o no de un incumplimiento de la obligación tributaria en base al supuesto del artículo 4 del Reglamento de la ley N° 27360; por lo que en el extremo referido a las retenciones de cuarta categoría de marzo 2005, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal no ha causado estado de conformidad al artículo 148 de la Constitución Política del Perú, toda vez que lo resuelto no es una decisión definitiva sobre las retenciones de cuarta categoría, debiendo desestimarse el agravio alegado y confirmar la sentencia apelada en este extremo.

De la lectura de los acápites citados, se advierte con claridad que la Sala Superior ha partido señalando la relevancia del pronunciamiento definitivo del Tribunal Fiscal respecto de si existió un cumplimiento cabal de las obligaciones correspondientes a los pagos a cuenta de abril y mayo de dos mil cinco, para efectos de que se configure la causal de pérdida del beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley N.º 2 7360. Posteriormente, detalla las razones por las que la presentación de una declaración jurada rectificatoria no configuraría el incumplimiento de las obligaciones, en



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

vista de que estas fueron oportunamente presentadas, y la contribuyente efectuó el pago en virtud del contenido declarado.

Dicha estructura argumentativa comprende de forma integral los planteamientos invocados en el recurso de apelación interpuesto, y constituye una respuesta solvente respecto de las distintas aristas conceptuales que giran en torno a la presentación de una declaración jurada rectificatoria respecto de los pagos a cuenta de abril y mayo de dos mil cinco, y el beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley N.º 27360.

Es por ello que esta Sala Suprema no advierte un pronunciamiento inmotivado y, por ende, la configuración de la infracción normativa del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, teniendo en cuenta, además, los alcances de la debida motivación, conforme a la jurisprudencia constitucional antes expuesta. Corresponde desestimar la referida causal invocada por la SUNAT.

Cuarto: En lo que respecta a la infracción normativa material invocada por la SUNAT, es necesario destacar que los pagos a cuenta constituyen una obligación de carácter pecuniario que los contribuyentes deben abonar periódicamente a favor del Estado, a fin de evitar la concentración de ingresos en un solo momento, y que pueda existir, más bien, un suministro de recursos continuo para la satisfacción de los intereses colectivos. Ese abono deberá reflejar de forma razonable la capacidad de riqueza de los contribuyentes, partiendo para tal efecto de lo declarado en el ejercicio anterior.

Al respecto, García Mullín⁴ ha señalado lo siguiente, desde la teoría y técnica del impuesto:

⁴ GARCÍA MULLIN, Roque. *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria de la Secretaría de Estado de Finanzas de República Dominicana, 1980, p. 183.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

En cuanto a la base de cálculo, la misma [la obligación] puede tener en cuenta, a los resultados del año anterior, o las estimaciones del contribuyente, o la relación entre ingresos brutos e impuestos a la renta en los últimos años, o en fijaciones de autoridad, o en una combinación de uno o más de estos índices.

El primer sistema, supone que los anticipos a lo largo de un año equivaldrán al impuesto generado el año anterior. Como esa cifra se puede obtener en los primeros meses, a lo largo del año puede irse logrando una anticipación razonable, suponiendo –y esa es la principal debilidad del sistema– que la actividad económica generadora de renta del contribuyente es aproximadamente igual en ambos años, que se percibe en épocas coincidentes con las de vencimiento de anticipos y que los niveles de precios se mantienen aproximadamente constantes.

En tal sentido, al tratarse de una obligación que deben realizar los contribuyentes frente al Estado, son aplicables los medios de extinción de obligaciones previstos en el artículo 27 del Código Tributario, entre los cuales figura el “pago”, que no ha sido abordado con suficiente especificidad en la norma tributaria, respecto de cuándo se entiende efectuado. Sin embargo, en aplicación de la Norma IX del título preliminar del Código Tributario⁵, y teniendo en cuenta el carácter supletorio que el Código Civil ostenta⁶, corresponderá que nos remitamos al artículo 1220 de tal cuerpo normativo, el cual señala que “Se entiende efectuado el pago cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación”.

Debe tenerse en cuenta que si bien la norma citada pertenece al ámbito privado, la relación jurídico-tributaria es de naturaleza obligacional⁷; por lo

⁵ *NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO*
En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁶ Con relación al carácter supletorio del Código Civil, en lo que respecta al ámbito de las obligaciones, cabe tener en cuenta que el artículo IX del título preliminar de dicho dispositivo estipula que “Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza”.

⁷ Al respecto, resulta ilustrativo lo indicado por Luchena Mozo, que asevera que “Sólo una nota diferencia a este tipo de obligación de las propias del Derecho Civil, y es el hecho mismo de ser establecida por ley. Ello no obsta para predicar la aplicación de los esquemas característicos del Derecho Privado en el estudio de ésta, pero con la particularidad propia del Derecho Público, pues no debemos olvidar la existencia de unos supraconceptos que conforman la teoría general del Derecho, que dada la antigua



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

tanto, lo señalado en el Código Civil permite determinar que la cancelación de pagos a cuenta del impuesto a la renta, que no partió de una base de cálculo correcta, como lo determinó posteriormente el propio contribuyente, no puede entenderse como un pago en sentido estricto, ya que este supone la ejecución íntegra de la prestación como requisito esencial, lo cual no se cumplió en el caso analizado.

Al respecto, resulta ilustrativo lo señalado por Osterling Parodi y Castillo Freyre⁸, en el sentido siguiente:

Se considerará ejecutada una prestación, solamente cuando ésta se cumpla y este cumplimiento implique la realización completa, íntegra, del dar, hacer o no hacer prometidos. Definitivamente un dar, hacer o no hacer cumplidos parcialmente, nos llevará al tema del cumplimiento parcial, puesto que si algo se cumple en parte, ese algo también se incumple en otra parte.

[...]

El principio de integridad se encarga de responder a la pregunta de con cuánto se debe pagar.

Siguiendo este principio, tenemos que cuando se deben 1,000 nuevos soles, son 1,000 nuevos soles los que deben pagarse, pues son esos 1,000 nuevos soles los que se adeudan.

Habiendo delineado determinados aspectos trascendentales en lo que concierne al pago y cuándo se entiende realizado, cabe señalar, además, que el propio numeral 1 del artículo 88 del Código Tributario prevé que “Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria” y que “Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada”. Con lo cual, se entiende que no se trata solo de cumplir con el deber formal de presentar la declaración jurada oportunamente, y que en un caso como el analizado, la contribuyente

raigambre el Derecho Civil tendrá mayor influencia ius privatista, pero que será de aplicación a todas las ramas del Derecho, incluido el Derecho Tributario”.

LUCHENA MOZO, Gracia María. “La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible”. En: LUCHENA MOZO, Gracia María y COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (2006). *Derecho Tributario: Parte General*. Barcelona: Atelier, p. 176.

⁸ OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario (2013). “Principios Generales sobre el Pago”. En *Ius et Ratio*, volumen N.º 1, N.º 1; pp. 67-68.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

haya calculado los pagos a cuenta, conforme a la información que consideraba definitiva respecto de sus operaciones; sino que es necesario que el contenido sustancial de la declaración jurada atienda con exactitud a los hechos que son objeto de gravamen.

Aquello ha sido destacado por la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N.º 1714-2015 Lima, como se cita a continuación:

[...] si bien presentó las Declaraciones Juradas respectivas y canceló los montos declarados por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de diciembre de dos mil a noviembre de dos mil uno y que ello se produjo dentro de los plazos previstos, también es cierto que se presentaron Declaraciones Rectificadoras posteriores, por los mismos periodos pero con mayores tributos, y que su pago se efectuó fuera de los plazos previstos, por lo que corresponde considerar que no se cumplieron los requisitos para gozar de los beneficios tributarios otorgados por la Ley número 27360, desde que se incumplió con el pago de tres obligaciones tributarias corrientes durante el año calendario en la forma descrita en la anterior consideración. Tal circunstancia, objetiva y no cuestionada, trastocó los Principios de Identidad y de Integridad del Pago, toda vez que a mérito de la fiscalización posterior al pago del Impuesto General a las Ventas por el ejercicio gravable dos mil uno (autoliquidado) se estableció que la deuda tributaria por el referido Impuesto era mayor a la calculada por la contribuyente, dando lugar a que ésta se viera obligada a presentar Declaraciones Rectificadoras efectuando el abono del saldo diferencial que se verificaron en junio y agosto de dos mil tres, e incluso otro extremo con aprobación de fraccionamiento tributario, todo lo cual trasluce que el menor monto cancelado en la fecha de vencimiento no puede considerarse como cancelación íntegra de lo debido (satisfacción total del acreedor respecto de la deuda tributaria mantenida), desde que el efecto liberatorio, por cumplimiento de la prestación debida, recién se produjo cuando menos en el año dos mil tres, quedando fuera de tal alcance liberatorio el pago realizado con la primera autoliquidación efectuada por la propia demandante, a lo que se suma la aceptación tácita de que la entrega pecuniaria primigenia no constituía la satisfacción íntegra de la deuda tributaria debida, pues de lo contrario la recurrente hubiera ejercitado los derechos impugnativos que las normas especiales prevén al respecto, lo cual no sucedió.

Es así que, en el presente caso, la contribuyente no habría cumplido con todo lo que involucra la obligación de determinar y efectuar los pagos a cuenta, ya que las declaraciones juradas presentadas inicialmente no representaban de manera fiel aquellos hechos que componían cuantitativamente la base de cálculo, y los pagos realizados no constituían una ejecución integral de la prestación.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

Con lo cual, la interpretación desarrollada por la Sala Superior en la sentencia de vista contraviene los alcances de los artículos que regulan la institución del pago en el ámbito tributario (artículos 27⁹ y 29¹⁰ del Código Tributario), pero además las disposiciones que regulan el acogimiento de los beneficios de promoción del régimen agrario (artículo 6 de la Ley N.º 27360¹¹ y el artículo 4 del reglamento de dicha ley, aprobado por el Decreto Supremo N.º 049-2002-AG ¹²).

Asimismo, el pronunciamiento objeto de recurso de casación inaplica el artículo 1220 del Código Civil, en atención a los fundamentos expuestos en los acápites anteriores, y en virtud de lo que se entiende por inaplicación, conforme a lo señalado por la Corte Suprema en la Casación N.º 2229-2009 Lambayeque, en el sentido de que “La inaplicación de una norma de derecho material se presentará cuando el juez, pese a la imperatividad de aplicar una norma, no la invoca o la ignora, al no haber subsumido los hechos a los supuestos previstos por la norma jurídica pertinente”.

Es por ello que corresponde estimar la infracción normativa invocada por la SUNAT, y, por ende, declarar fundado su recurso de casación.

⁹ El artículo 27 del Código Tributario establece que “La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: [...] 1) Pago.”

¹⁰ El artículo 29 del Código Tributario contempla que “El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria”.

¹¹ *Artículo 6.- Obligaciones de los beneficiarios*

A fin de que las personas naturales o jurídicas gocen de los beneficios tributarios establecidos en el presente dispositivo, deberán estar al día en el pago de sus obligaciones tributarias de acuerdo con las condiciones que establezca el Reglamento.

¹² *Artículo 4.- Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 6 de la Ley, se entiende que el beneficiario no está al día en el pago de sus obligaciones tributarias con la SUNAT, y por lo tanto pierde los beneficios otorgados por la Ley, por el ejercicio gravable que se hubiera acogido, cuando incumple el pago de cualquiera de los tributos a los cuales está afecto, incluyendo los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por tres (3) períodos mensuales, consecutivos o alternados, durante el referido ejercicio.*

No se considerará como incumplimiento cuando el pago de las obligaciones tributarias antes mencionadas se efectúen dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a su vencimiento.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14722-2019
LIMA

V. DECISIÓN

Por estas consideraciones y de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito del treinta de abril de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos cincuenta y siete del cuaderno principal), y por el Procurador Público de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, mediante escrito del nueve de mayo de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos setenta y ocho del cuaderno principal). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, del uno de abril de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos treinta y uno del cuaderno principal), que revocó en parte la sentencia emitida mediante resolución número veintiocho del cuatro de octubre de dos mil dieciocho y, actuando en sede de instancia, **CONFIRMARON** la sentencia apelada, del cuatro de octubre de dos mil dieciocho, en el extremo que declara **infundada** la demanda, en los seguidos por El Pedregal S.A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Barra Pineda.

SS. SS.

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE DEL CASTILLO



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.° 14722-2019
LIMA

BARRA PINEDA

DÁVILA BRONCANO

CVGF/rpg