



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

Tema: INTERESES MORATORIOS POR LOS PAGOS A CUENTA

Sumilla: De acuerdo a la interpretación sistemática de las disposiciones del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, es un deber del contribuyente realizar la declaración tributaria de forma correcta y sustentada; caso contrario, el declarante asume las consecuencias. Asimismo, en el caso, la administración tributaria se encuentra facultada a cobrar intereses moratorios por las omisiones a los pagos a cuenta que se originaron en modificaciones del coeficiente del pago a cuenta del impuesto a la renta del periodo dos mil doce.

Palabras clave: intereses moratorios por pagos a cuenta, interpretación sistemática, declaración jurada

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

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

VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

OBJETO DEL RECURSO

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Statkraft Perú S. A.**, mediante escrito del catorce de octubre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos setenta y seis a tres mil trescientos noventa y cuatro del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

expediente judicial electrónico¹), contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número veintiuno, del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos cincuenta y dos a tres mil trescientos setenta y uno), que revoca en parte la sentencia apelada, del trece de julio de dos mil veintiuno (fojas tres mil ciento noventa y ocho a tres mil doscientos veintitrés), que declaró fundada en parte la demanda en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación N.º 4392-2013-LIMA; y, reformándola, declara infundada la demanda en el extremo mencionado y confirmó la referida sentencia apelada en cuanto declaró infundada la demanda respecto de sus demás extremos.

Antecedentes del recurso

De la demanda

La parte demandante **Statkraft Perú S.A.** interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el dos de julio de dos mil veinte (fojas tres a cuarenta). Postuló las siguientes pretensiones:

- a) Pretensión principal:** Solicita se anule y revoque la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00185-3-2020, en la parte que declaró infundado el recurso de apelación y confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140012449 en el extremo relacionado con las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0063377, 012-003-0063378, 012-003-0063379, 012-003-0063380, 012-003-0063381, 012-003-0063382, 012-003-0063383 y 012-003-0063385, correspondientes a los periodos de enero a julio y septiembre de dos mil doce, respectivamente; y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0026642 y N.º 012-002-0026643, correspondientes a los periodos de enero y febrero de dos mil doce, respectivamente,

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de dichos periodos.

b) Primera pretensión accesoria a la pretensión principal: Solicita que se deje sin efecto la Resolución de Intendencia N.º 0150140012449, las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0063377, 012-003-0063378, 012-003-0063379, 012-003-0063380, 012-003-0063381, 012-003-0063382, 012-003-0063383 y 012-003-0063385, y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0026642 y N.º 012-002-0026643, así como cualquier otra medida adoptada por la administración tributaria que hubiera tenido como objeto el cobro de los importes a que se refieren tales resoluciones.

c) Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal: Solicita que se ordene la devolución de los pagos correspondientes a las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0063377 y N.º 012-003-0063378 de los periodos de enero y febrero, respectivamente; y los pagos realizados el catorce de septiembre de dos mil quince correspondientes a las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0063379, 012-003-0063380, 012-003-0063381, 012-003-0063382, 012-003-0063383 y 012-003-0063385, de los periodos marzo a julio y septiembre de dos mil doce, respectivamente, por devenir en pagos indebidos de conformidad con el artículo 38 del Código Tributario.

Como fundamentos de su demanda, señala que rectificó sus declaraciones de pagos a cuenta correspondientes al ejercicio dos mil doce debido a que, durante el procedimiento de fiscalización, la SUNAT le indicó que no correspondía incorporar las ganancias por diferencia de cambio en la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta. Sin embargo, tales declaraciones juradas rectificatorias estuvieron erradas, debido a que el Tribunal Fiscal, en la Resolución de Observancia



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

Obligatoria N.º 11116-4-2015, confirmó que correspondía incluir a las ganancias por diferencia de cambio en la determinación del coeficiente.

Alega que procedió a rectificar por segunda vez sus declaraciones juradas vinculadas a los pagos a cuenta, a efectos de incorporar la ganancia por diferencia de cambio dentro del cálculo del coeficiente, y corregir el error que la llevó a efectuar pagos por intereses moratorios por omisiones a los pagos a cuenta que, en realidad, eran inexistentes. En dicho contexto, la resolución del Tribunal Fiscal impugnada debe declararse nula en el extremo que confirma la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero dos mil doce, en tanto el cálculo del coeficiente no debe considerar el impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez determinado por la SUNAT, sino el determinado por la demandante, en concordancia con la jurisprudencia judicial de la Corte Suprema de Justicia con carácter vinculante (Casaciones N.º 4392-2013-Lima y N.º 5048-2012-Lima).

Argumenta que los intereses moratorios regulados en el artículo 34 del Código Tributario solo podrán ser exigidos en la medida que se incumpla con abonar el pago a cuenta dentro del plazo señalado por ley, en función de los elementos de cálculo existentes a la fecha de vencimiento del anticipo. En consecuencia, no corresponde exigir intereses moratorios sobre omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta que resulten de modificaciones posteriores a la presentación de la declaración jurada, sea que dichas modificaciones se originen en la presentación de declaraciones juradas rectificatorias o por reparos determinados en una fiscalización, interpretación que se extiende a la imposición de multas.

Asimismo, con relación a los pagos a cuenta de marzo a julio y septiembre dos mil doce, la resolución del Tribunal Fiscal debe declararse nula, pues se basa en la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07308-2-2019, que vulnera los principios del procedimiento



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

administrativo, al limitar ilegalmente el derecho de defensa, omitiendo considerar que las ganancias por diferencia de cambio deben ser incorporadas al coeficiente.

Precisa que, al impedir que un administrado cuestione los valores emitidos por la administración tributaria por el solo hecho de haber presentado declaraciones rectificatorias adicionando las observaciones planteadas por dicho órgano, se evidencia una vulneración del derecho a la defensa y el principio del debido procedimiento recogido por la Ley del Procedimiento Administrativo General. Además, el artículo 135 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no ha establecido restricción alguna que impida a los contribuyentes cuestionar las resoluciones de determinación por el hecho de haber presentado declaraciones rectificatorias en el marco de la fiscalización. Asimismo, la resolución del Tribunal Fiscal atenta contra el principio de verdad material, debido a que el colegiado administrativo se limitó a señalar que no había cuestión controvertida vinculada a los valores emitidos, sin observar el contenido de las acotaciones formuladas por la SUNAT, que recogían una fórmula de calcular los pagos a cuenta del impuesto a la renta que ya ha sido rechazada por el mismo Tribunal Fiscal.

Señala que la SUNAT influyó, conminó y la indujo a error para acogerse y subsanar su declaración en el extremo referido a la inclusión de las diferencias de cambio en la determinación del coeficiente; y que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada está incurso en vicio de nulidad por haber omitido expresamente un precedente emanado de su propio seno y que lo obligaba forzosamente a aplicar el fallo de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015, sobre pagos a cuenta, en el que se determina que las ganancias por diferencia de cambio sí deben incluirse dentro del cálculo del coeficiente.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

Sentencia de primera instancia

El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número dieciséis, del trece de julio de dos mil veintiuno (fojas tres mil ciento noventa y ocho a tres mil doscientos veintitrés), declaró lo siguiente:

1. Declarando FUNDADA EN PARTE la demanda interpuesta por STATKRAFT PERÚ S.A. contra la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT y el TRIBUNAL FISCAL sobre acción contenciosa administrativa. En consecuencia:

a. Declaro la NULIDAD PARCIAL de la Resolución del Tribunal Fiscal número 00185-3-2020 de fecha siete de enero de dos mil veinte, sólo en lo referido a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación número 4392-2013-LIMA.

b. ORDENO a la Tercera Sala del demandado Tribunal Fiscal, CUMPLA, dentro del plazo de TREINTA DÍAS hábiles con emitir nueva resolución debiendo suprimir únicamente el fundamento referido a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación número 4392- 2013-LIMA; bajo apercibimiento de poner en conocimiento del Ministerio Público para el inicio del proceso penal correspondiente conforme a lo establecido por el inciso cuatro del artículo cuarenta del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 dado por Decreto Supremo 011-2019-JUS.

2. Y declarando INFUNDADA la demanda respecto de sus demás extremos.

3. Sin costas ni costos del proceso. Tómese razón y conforme a lo previsto por la Resolución Administrativa número 137-2020-CE-PJ, notifíquese electrónicamente a las partes.

Sentencia de vista

Conocida la causa en segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos cincuenta y dos a tres mil trescientos setenta y uno), resolvió lo siguiente:

1. REVOCARON EN PARTE la sentencia contenida en la Resolución N.º 16, de fecha 13 de julio del 2021, obrante de folios 3198 a 3223, que declara fundada en parte la demanda, en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación N.º 4392-2013-LIMA y, REFORMÁNDOLA declararon infundada la demanda en el mencionado extremo.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

2. *CONFIRMARON* la sentencia apelada que declara infundada la demanda respecto de sus demás extremos.

Del recurso de casación y el auto calificadorio

Mediante auto calificadorio del siete de abril de dos mil veintidós (fojas doscientos sesenta y ocho a doscientos setenta y cinco del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Statkraft Perú S. A., por las siguientes causales²:

a) Infracción normativa por interpretación indebida de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario. Sostiene que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta tome en cuenta el “impuesto calculado” del ejercicio anterior o el precedente al anterior, debiendo considerarse el impuesto calculado a la fecha en que corresponde pagar los pagos a cuenta. Asimismo, señala que el artículo 34 del Código Tributario sanciona con la aplicación de intereses moratorios el no pago oportuno de los pagos a cuenta determinado conforme al artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

b) Apartamiento inmotivado de la Casación N.º 4392-2013 Lima y otras. Sostiene que la Casación N.º 4392-2013 Lima establece que no cabe la interpretación extensiva de los artículos 85 (inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, pues su interpretación correcta implica que los pagos a cuenta deben ser determinados considerando los elementos existentes en la oportunidad de su determinación y que los intereses moratorios se aplican por el no pago oportuno de los pagos a cuenta. Señala que esta jurisprudencia y la sucesiva jurisprudencia emitida por el Poder Judicial es aplicable al caso de Statkraft Perú S.A., por lo que la Sala no debía apartarse del precedente.

c) Infracción normativa por interpretación indebida del inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario. Sostiene que el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario sanciona la aplicación de un coeficiente distinto al que correspondía aplicar, para lo cual, en relación con los pagos a cuenta, debe considerarse el coeficiente calculado en función del inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este artículo dispone el cálculo del coeficiente en función de los elementos existentes en la oportunidad de la determinación y de los pagos a cuenta.

d) Infracción normativa por vulneración de lo dispuesto por los artículos 139 (inciso 3 y 14) de la Constitución Política del Estado, por afectación del derecho al debido proceso y el deber de motivación. Sostiene que la resolución impugnada ha omitido pronunciarse sobre la vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, y se ha limitado a señalar que, si el contribuyente rectifica su declaración jurada recogiendo las observaciones de la Administración Tributaria realizadas en una fiscalización, no existe controversia, por lo que no es posible impugnar la resolución de determinación emitida. Para ello, se ha sustentado en la Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria N.º 0703-2-2019, lo que vulnera sus derechos, pues así omite pronunciarse sobre el fondo.

² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

CONSIDERANDOS

Primero: Contextualizado el caso, es pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema.

1.1. El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto.

1.2. El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.3. Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,³ debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

1.4. En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la casacionista en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por la casacionista.

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

⁴ *Ibidem*; p. 359.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

Segundo: Análisis de la causal casatoria de naturaleza procesal

2.1. Sobre el derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional

El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional ha sido objeto de interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado):

[...] en su jurisprudencia que es consciente de que las autoridades internas están sujetas al imperio de la ley y, por ello, están obligadas a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, también están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de las normas contrarias a su objeto y fin [...].⁵

2.2. En ese entender, cabe señalar:

[...] que las garantías judiciales protegidas en el artículo 8 de la Convención, también conocidas como garantías procesales, este Tribunal ha establecido que para que en un proceso existan verdaderamente dichas garantías, es preciso que se observen todos los requisitos que sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho [...], es decir, las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo la consideración judicial [...].⁶

Asimismo, cabe precisar que las garantías procesales mínimas deben observarse en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las partes. Resulta necesario manifestar que la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos indica que:

es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas. [...].⁷

⁵ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México”. Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.

⁶ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso J. vs. Perú”. Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.

⁷ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá”. Sentencia del dos de febrero de dos mil uno; párr. 127.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

2.3. El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. Del mismo modo, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los lineamientos del debido proceso legal, que se refiere al “[...] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos [...]”⁸.

2.4. El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. El referido tribunal señala que:

[...] El derecho al debido proceso supone el cumplimiento de las diferentes garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los procesos o procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto estatal o privado que pueda afectarlos. Su contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con formalidades estatuidas, tales como las que establecen el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación, etc. En las de carácter sustantiva o, estas están básicamente relacionadas con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer.

*A través de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.*⁹

⁸ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Casa Nina vs. Perú”. Sentencia del veinticuatro de septiembre de dos mil veinte; párr. 88.

⁹ Resolución recaída en el Expediente N.º 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

2.5. Una de sus manifestaciones, es el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, consagrado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y reconocido a su vez en el artículo I del título preliminar del Código Procesal Civil, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia, con lo que se asegura que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se hace con sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables¹⁰.

2.6. En consecuencia, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular, correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial, directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones por las cuales el juez ha decidido una controversia en un sentido determinado. Implica, por lo tanto, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad.

2.7. Cabe agregar que una de las manifestaciones del debido proceso es el derecho de defensa consagrado en el inciso 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, cuyo texto dice:

Artículo 139.-Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.

¹⁰ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Casa Nina vs. Perú”. Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

2.8. Por su parte, el numeral 1 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece que: “[...] toda persona tiene derecho a ser oída, [...] para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Sobre este derecho, el Tribunal Constitucional, en la resolución del Expediente N.º 0582-2006-PA/TC (fundamento jurídico 3), del trece de marzo del dos mil seis, ha señalado que:

[...] Por tanto, se conculca cuando los titulares de derechos e intereses legítimos se ven impedidos de ejercer los medios legales suficientes para su defensa. Evidentemente no cualquier imposibilidad de ejercer esos medios produce un estado de indefensión reprochada por el contenido constitucionalmente protegido del derecho. Esta es constitucionalmente relevante cuando la indefensión se genera en una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo. Y se produce sólo en aquellos supuestos en que el justiciable se ve impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos¹¹.

2.9. Esto quiere decir que la vulneración de defensa —que se verifica cuando las personas son privadas o impedidas de ejercer los medios legales para su defensa—, es intolerable cuando la indefensión resulta indebida y arbitraria, lo que provoca que el justiciable de manera irracional se vea impedido de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos.

Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valoración esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial, que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado.

¹¹ Publicada en el portal web de la mencionada institución el trece de octubre de dos mil seis.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

2.10. Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al juez que redacta la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹², todo ello dentro de la función endoprosesal de la motivación. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹³. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuentas a la fuente de la que deriva su investidura¹⁴, todo lo cual se presenta dentro de la función extraprosesal de la motivación.

2.11. La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹⁵ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹⁶. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa; y **iii)** que toda

¹² ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). *La motivación de las resoluciones judiciales*. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158.

¹³ GUZMÁN, Leandro (2013). *Derecho a una sentencia motivada*. Buenos Aires, Astrea; pp. 189-190.

¹⁴ IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p 15.

¹⁵ TARUFFO, Michele (2006). *La motivación de la sentencia civil*. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

¹⁶ ATIENZA, Manuel (1991). *Las razones del Derecho*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales; p. 61

¹⁷ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). *Introducción a la Teoría del Derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión.¹⁷

2.12. Bajo este desarrollo legal y jurisprudencial, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales revoca en parte la sentencia apelada —que declaró fundada en parte la demanda en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación N.º 4392-2013-Lima— y, reformándola, declara infundada la demanda en el extremo mencionado, y confirma la referida sentencia apelada respecto de sus demás extremos. Así, daremos respuesta a los argumentos que expone la recurrente.

2.13. Pronunciamiento sobre la infracción normativa por infracción normativa por vulneración de lo dispuesto por los artículos 139 (inciso 3 y 14) de la Constitución Política del Estado, por afectación del derecho al debido proceso y el deber de motivación

De la infracción planteada, se debe precisar que versa sobre el debido proceso, la motivación de las decisiones judiciales y el derecho a la defensa como garantías de la correcta administración justicia; se caracterizan por ser derechos fundamentales recogidos y protegidos en los incisos 3, 5 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.

2.14. Así tenemos que, en el caso concreto, la casacionista cuestiona la vulneración del derecho a la defensa, al debido proceso y motivación de las resoluciones —señala que la Sala Superior se ha limitado a señalar que el contribuyente rectificó su declaración jurada recogiendo las observaciones de la administración tributaria realizadas en el procedimiento de fiscalización—.

¹⁷ IGARTUA SALAVERRÍA, *op. cit.*, p. 26



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

2.15. Asimismo, a lo largo del considerando quinto de la sentencia de vista, el colegiado superior realiza una interpretación literal y sistemática de las siguientes normas, referidas a intereses moratorios: inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004- EF, y artículos 34 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF. En el caso en concreto, la Sala Superior conforme a estas normas verifica que la parte recurrente debió realizar el pago de los intereses moratorios por los pagos a cuenta, pues al momento de la declaración estos pagos no se efectuaron de forma correcta; por ende, declara válida la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00185-3-2020.

2.16. De lo referido, se advierte que la Sala Superior ha señalado los argumentos por los cuales considera que corresponde el pago de los intereses moratorios por los pagos a cuenta por parte de la empresa. Asimismo, justifica por qué corresponde interpretar en el caso concreto de forma sistemática las normas referidas anteriormente. En ese sentido, se concluye que la Sala Superior ha cumplido con pronunciarse lógica, razonada y congruentemente sobre los fundamentos de hecho y de derecho por los cuales revoca en parte la sentencia de primera instancia en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación N.º 4392-2013-LIMA y, reformándola, declara infundada la demanda. Además, se aprecia que la sentencia recurrida cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso, a la motivación de las resoluciones judiciales, y el derecho a la defensa; ello en atención a que la Sala de alzada cumplió con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con una valoración de los medios probatorios actuados. Además, se constata que los fundamentos de hecho y de derecho son



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

coherentes y congruentes, y que la infracción normativa planteada por la casacionista, en rigor, se sustenta en sus discrepancias con los fundamentos de la sentencia impugnada. Por estas razones, esta Sala Suprema considera que la sentencia de vista cumple con los estándares elementales de motivación.

2.17. En consecuencia, al no configurarse la infracción normativa por vulneración de lo dispuesto por los artículos 139 (inciso 3 y 14) de la Constitución Política del Estado, por afectación del derecho al debido proceso y el deber de motivación, la causal procesal bajo examen deviene **infundada**.

Tercero: Pronunciamiento sobre la infracción normativa por interpretación indebida de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario

3.1. Para proceder a la interpretación de la norma material en cuestión, es necesario tener en consideración que, dentro del marco del Estado constitucional de derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual, en el literal b) de su artículo 29, consagra que:

*Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de [...] **limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados.** [Énfasis agregado]*

3.2. Acorde con la precitada norma convencional, es menester poner de relieve que, para la efectivización de la labor interpretativa, esta debe estar armonizada con el principio de legalidad recogido en el artículo 9 de la mencionada convención¹⁸ y en el artículo 74 de la Constitución Política

¹⁸ **Convención Americana de Derechos Humanos**



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

del Perú, modificado por el artículo único de la Ley N.º 28390, por los que se concibe este principio en aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria.

3.3. Asimismo, se debe considerar que, en materia tributaria, prevalece el principio de reserva de ley, que se recoge en la Constitución Política del Estado, cuando establece:

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

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

[...]

3.4. Por su lado, la norma VIII —modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1121— del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF¹⁹, tiene este contenido:

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. [...]

3.5. Es necesario señalar que nos encontramos en un Estado constitucional de derecho²⁰, en el cual las normas supremas constituyen

Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad.

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

¹⁹ Publicado en el diario oficial *El Peruano* el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve.

²⁰ Cuando se hace referencia al respeto del derecho objetivo, no se limita a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado constitucional, más aún al derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vigo:



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

parámetros de validez y corrección de las normas legales y orientan su debida interpretación, guardando compatibilidad y sumisión a la supremacía de las normas del bloque de constitucionalidad²¹.

3.6. Teniendo en cuenta lo señalado, es preciso mencionar que la potestad tributaria y el carácter coactivo de los tributos y obligaciones tributarias se rige, primero, por la Constitución Política del Perú, y luego por las leyes y lo previsto en las normas reglamentarias. Como se puede apreciar en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado no solo se reconoce la potestad tributaria, sino que también establece que esta debe ser ejercida respetando los principios de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad, y los derechos fundamentales y la no confiscatoriedad. En ese orden de ideas, las normas constitucionales y las normas legales —conforme al artículo 109 de la Constitución— obligan tanto a autoridades como a administrados.

3.7. De lo señalado, cabe precisar que la interpretación de las disposiciones legales de la especialidad tributaria, no están exentas de ser interpretadas conforme a las normas constitucionales, por lo que resulta necesario y exigible orientar el rumbo hacia una interpretación constitucional de las disposiciones tributarias, garantizando así su “legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio”²².

No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica.

VIGO, Rodolfo Luis (2005). *De la ley al derecho*. México D.F., Editorial Porrúa; p. 17

²¹ **Constitución Política del Estado**

Supremacía de la Constitución

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

²² LANDA ARROYO, César (2005). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional*. Lima, Palestra; p. 37.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

3.8. La disposición normativa cuya infracción denuncia establece lo siguiente:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF²³

Artículo 85.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.

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

[...]

3.9. Corresponde realizar el análisis del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho artículo contempla lo siguiente: **i)** una obligación a cargo de los contribuyentes de efectuar un abono anticipado (en cuotas mensuales) con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta, dentro de los plazos previstos en la ley; y **ii)** el método para fijar la cuota mensual, para lo cual se considera la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio anterior o precedente al anterior, ya que en ella se consignan datos a utilizarse para determinar el coeficiente aplicable a los ingresos netos del mes.

²³ Publicado en el diario oficial *El Peruano* el ocho de diciembre de dos mil cuatro.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

3.10. Con relación al cumplimiento de esta obligación, es necesario citar lo regulado en el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario²⁴:

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.

[...]

De lo señalado en el marco normativo, la declaración jurada presentada a la administración tributaria debe ser cierta y legal, y el contribuyente está en la obligación de presentarla con información veraz, porque servirá para determinar el coeficiente aplicable para el pago a cuenta del impuesto a la renta de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.11. En la interpretación del artículo 34 —modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 969— del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, aplicable al caso de autos, se tiene presente, además de lo señalado en los considerandos anteriores, el principio de temporalidad, por lo que se acude al texto legal de la disposición legal vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos, que regulaba la aplicación de intereses a los pagos anticipados y a cuenta:

Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta.

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

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

²⁴ Publicado en el diario oficial *El Peruano* el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

3.12. La norma en cuestión señala de forma expresa que los pagos a cuenta no cancelados dentro de los plazos establecidos devengarán intereses moratorios²⁵.

3.13. Ahora bien, la norma hace referencia a los pagos a cuenta no pagados oportunamente; sin embargo, como se ha indicado, el pago oportuno de los pagos a cuenta establecido en este dispositivo debe ser el efectuado luego de haber sido determinado el coeficiente (al que hace referencia el artículo 85 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta) con la información declarada por el contribuyente, conforme a lo establecido en el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.14. Por tanto, el pago oportuno a que hace referencia este dispositivo está vinculado a la obligación del contribuyente de declarar de manera veraz el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, lo cual es necesario para el cálculo del coeficiente que servirá para determinar el monto de los pagos a cuenta que deben ser pagados oportunamente.

Esta es una obligación formal del contribuyente el declarar con veracidad sus ingresos, que está vinculada con el deber de contribuir, conforme lo señala el Tribunal Constitucional:

*[...] el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago [...]*²⁶

²⁵ El Tribunal Constitucional considera que, con el cobro de intereses moratorios, “no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia” (parte final del fundamento jurídico 28 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 02051-2016 PA/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el ocho de julio de dos mil veintiuno).

²⁶ Sentencia del referido Tribunal recaída en el Expediente N.º 6626-2006-PA/TC, publicada el doce de julio de dos mil siete en el diario oficial *El Peruano*, fundamento 18.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

3.15. Esta omisión formal del contribuyente no puede ser convalidada, en perjuicio de la administración pública, pues la facultad del cobro intereses moratorios por el diferencial de los pagos a cuenta de la administración tributaria debe efectuarse también tutelándose los intereses públicos, para que el contribuyente responda a lo estrictamente necesario.

3.16. Asimismo, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 3184-2012-AA/TC, se señaló que el referido hecho propio del contribuyente trae como consecuencia que este asuma la responsabilidad del pago debido —el diferencial— no realizado oportunamente, de la siguiente manera:

4. La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias, así como la cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de parte de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, ésta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas.

*5. Si el actor declara una deuda menor a la que le corresponde, tiene que necesariamente hacerse responsable de asumir tanto la deuda no cancelada oportunamente como de los intereses y multas que correspondan.*²⁷ [Énfasis agregado]

3.17. Asimismo, cabe precisar que, el no haber efectuado la declaración jurada con ajuste a la verdad y, como consecuencia de ello, haber efectuado un cálculo errado del coeficiente, trae como consecuencia que el monto establecido como pago a cuenta haya sido determinado en un monto inferior; por tanto, su pago no se ajusta a la legalidad y, por ende, no se debería convalidar con el término de “oportuno”, al que se refiere el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.18. Como consecuencia de la declaración no ajustada a la verdad por el contribuyente, el pago es un pago a cuenta (en cuanto al diferencial) no efectuado oportunamente y, por ende, se encuentra en estricto dentro de

²⁷ Sentencia del referido Tribunal recaída en el Expediente N.º 3184-2012-AA/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano*, el tres de julio de dos mil catorce.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

los alcances del pago no oportuno (en cuanto al diferencial), establecido en el citado artículo 34 del mencionado Código Tributario.

3.19. Examinando la sentencia de vista impugnada, se advierte de su considerando 5.2.11 que, en su fundamentación, identifica las premisas normativas a aplicar con base en su labor interpretativa, precisando la aplicación de los métodos de interpretación literal y sistemático, en lo que atañe al inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Conforme a las normas antes precisadas, la Sala Superior señala que corresponde el pago de intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos enero a julio y septiembre del dos mil doce.

3.20. Del razonamiento de la recurrida, se identifica su premisa normativa extraída en interpretación sistemática de las disposiciones del artículo 85 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, en el sentido de que se impone al contribuyente el deber de realizar la declaración tributaria de forma correcta y sustentada —caso contrario, el declarante asume las consecuencias—, y que los pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por ley, cuya finalidad es la recaudación anticipada e inmediata de recursos económicos por parte del Estado, obligación a cargo de contribuyentes en la forma y oportunidad establecidas en las normas legales antes citadas y en el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

3.21. En tal sentido, se aprecia que los fundamentos de la recurrida no guardan concordancia con el precedente vinculante recaído en la Casación N.º 4392-2013 Lima, en tanto no ha restringido la aplicación de los diversos métodos de interpretación, y más bien reafirma que,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

conforme a la citada norma VIII, modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no existe proscripción ni restricción en la aplicación de alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias, que para su interpretación se pueden utilizar los diversos métodos admitidos por el derecho, sin perjuicio de que en la elección del método o de la técnica interpretativa dependerá del juez y del tipo de disposición tributaria a interpretar²⁸.

3.22. Aunado a ello, el precedente vinculante de la Sentencia de Casación N.º 6619-2021 Lima²⁹, emitida por esta Suprema Sala, estableció reglas jurisprudenciales con carácter vinculante respecto a la aplicación de los intereses generados por los pagos a cuenta del impuesto a la renta. Así, en su considerando 5.4.2, leemos: “Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad”. Es decir, la administración tributaria se encuentra facultada a cobrar intereses moratorios por las omisiones a los pagos a cuenta que se originen en modificaciones del coeficiente del pago a cuenta del impuesto a la renta del periodo enero a julio y septiembre de dos mil doce, ello debido a que la parte recurrente presentó las declaraciones rectificatorias de los pagos a cuenta del impuesto a la renta del periodo mencionado dentro del procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria.

²⁸ **Código Tributario**

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

²⁹ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el trece de abril de dos mil veintitrés.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

3.23. Aunado a ello, esta Sala Suprema señala que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria; aquellos cuentan con reglas propias, como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, y, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias.

En este orden de ideas, se observa que la Sala Superior no transgredió la normativa material denunciada por la parte recurrente referida a la infracción normativa por interpretación indebida de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario. Por tanto, estas causales devienen en **infundadas**.

Cuarto: Sobre la causal referida al apartamiento inmotivado del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 Lima y otras.

4.1. Cabe precisar que el precedente vinculante de la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima se encuentra referido a los principios jurisprudenciales fijados y no a la base fáctica del caso concreto de la ejecutoria; ello conforme a las normas del primer párrafo del artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial³⁰ y del artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso

³⁰ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

Artículo 22.- Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.

[...]



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS³¹, que establecen que los principios jurisprudenciales establecidos en las sentencias de las Salas Supremas constituyen precedentes de obligatorio cumplimiento para todas las instancias judiciales.

4.2. En efecto, la Corte Suprema emitió pronunciamiento en la Casación N.º 4392-2013 Lima³² y estableció dos reglas jurídicas de carácter vinculante en la parte resolutive de la sentencia, contenidas en las reglas del considerando 5.2³³ de la misma, que se encuentran referidas a la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sobre reglas de interpretación de las normas tributarias.

4.3. Del precedente vinculante mencionado, se verifica que la sentencia estableció reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, en atención a lo dispuesto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; en ese sentido, señala en un primer momento que el uso de la analogía como método de interpretación debe ser limitado. Por dicha razón, resalta la labor del juez a efectos de seleccionar el método más adecuado al tipo de disposición tributaria que se desea interpretar.

³¹ **Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584**

Artículo 36.- Principios jurisprudenciales.

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

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

[...]

³² Publicada en el diario oficial *El Peruano* el treinta de octubre de dos mil quince.

³³ **QUINTO: Precedente vinculante**

[...]

5.2.2 No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta previstos en el numeral a) del artículo 85 del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario. [Énfasis agregado]



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

4.4. Además, resulta imperativo referirnos al criterio establecido en la Sentencia de Casación N.º 6619-2021, emitida el doce de enero de dos mil veintitrés, como precedente vinculante que establece parámetros respecto a la interpretación que se debe dar a las controversias de los pagos a cuenta, pues su naturaleza jurídica es la de una obligación tributaria; por lo tanto, cuentan con reglas propias respecto a su nacimiento y devengo, y, en consecuencia, corresponde el cobro de intereses moratorios cuando estos no sean efectuados de forma correcta y en su oportunidad. Las reglas aplicables son las siguientes:

QUINTO. – PRECEDENTE VINCULANTE

[...]

5.4.1 Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que los informan.

5.4.2 Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad.

[...]

4.5. En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto de la citada normativa —artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario— interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria; ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resultaba exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma integral, con lo que genera un retraso de la entrega de ese monto económico (dinero) a las entidades del Estado hasta el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

vencimiento o determinación de la obligación principal; por ende, resulta válido establecer, a través del pago de intereses moratorios, un resarcimiento a su favor por no haber dispuesto oportunamente de dicho capital.

4.6. En ese sentido, no resulta admisible lo expuesto por la parte recurrente, cuando señala que la Sala Superior se aparta del considerando 5.1. del precedente vinculante de la Casación N.º 4392-2013-Lima, que establece lo siguiente “[...] En la presente, sentencia casatoria para resolver el caso de autos, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como reglas generales sirviendo de parámetro normativo para casos similares futuros, en tanto contribuirá a la seguridad jurídica, a ordenar y uniformizar la jurisprudencia en temas de derecho tributario [...]”.

De lo señalado por la casacionista, cabe precisar que el pago parcial o incompleto no podrá ser considerado oportuno desde que no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo establecido legalmente, ello debido a que la parte recurrente ha redeterminado los pagos a cuenta del impuesto a la renta a razón de modificaciones del coeficiente como consecuencia de una fiscalización por la autoridad tributaria; lo cual implica que el pago que pueda efectuar un contribuyente, cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla —como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del impuesto a la renta— no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerse, por no tratarse de un pago completo o integral.

4.7. Además, la parte recurrente señala que, invocó la Casación N.º 5048-2012 LIMA, el cual declaró nula la resolución del Tribunal Fiscal recaída en la casación en mención, ello de conformidad con el artículo 34 del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

Código Tributario, las modificaciones del impuesto a la renta con posterioridad a la declaración y pago de los pagos a cuenta sobre los que incide, no pueden originar omisiones de pagos a cuenta que deriven intereses moratorios, ello debido principalmente a que la obligación del pago a cuenta es excepcional; asimismo, invoca el auto calificadorio del recurso de Casación N.º 4928-2019 LIMA; y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 00305-2017-PA/TC. Al respecto cabe señalar que dichas sentencias y el auto calificadorio no constituyen precedentes vinculantes que establezcan obligatoriedad al momento de resolver respecto a la no aplicación de intereses moratorios de pagos a cuenta de impuesto a la renta.

4.8. Con relación al precedente vinculante recaído en la Casación N.º 4392-2013 Lima, se debe señalar que, si bien ha mencionado como ejemplos al inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario, no les otorga un sentido o contenido interpretativo vinculante ni señala qué reglas jurídicas deban extraerse de sus enunciados para resultar aplicables por todos los operadores jurídicos, por lo que no se puede concluir que determinase cómo abordar el análisis de estas disposiciones legales; sino que estableció como regla que, para la interpretación de las disposiciones que imponen obligaciones (como las referidas), no corresponde utilizar la interpretación extensiva ni restrictiva, ni la interpretación analógica.

4.9. Asimismo, cabe descartar que el precedente recaído en la Casación N.º 4392-2013 Lima hubiere establecido que los pagos a cuenta no generan la aplicación de intereses moratorios; pues —reiteramos— está referido a la forma de interpretación de las normas tributarias en determinados casos. Esto significa que, para establecer si algunos casos se encuadran dentro de lo señalado en el precedente vinculante, deben



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

ser adecuadamente analizados comparando lo que se resolvió en el caso materia del precedente y el caso que es materia de litis.

4.10. Por los argumentos expuestos, esta Sala Suprema estima que en la sentencia de vista no existe apartamiento inmotivado del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 Lima y otras. En consecuencia, esta causal deviene en **infundada**.

Quinto: Infracción normativa por interpretación indebida del inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario

5.1 La casacionista recurrente sostiene que, bajo el criterio de la Casación N.º 4392-2013 establecido como precedente vinculante, se ha determinado que si un contribuyente realiza sus pagos a cuenta en su debida oportunidad, dividiendo el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio de acuerdo con su declaración jurada original, no corresponde al pago de los intereses moratorios si con posterioridad se corrige y/o rectifica dicha declaración original; y en ese sentido es evidente que no podría imputarse la infracción denunciada.

5.2. Respecto a la infracción tributaria, estas incluyen las acciones u omisiones dolosas o culposas en cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley, siendo “inconstitucionales aquellas sanciones impuestas como reacción ante conductas que no están claramente tipificadas como infracciones”³⁴. Además, la infracción tributaria consiste en hacer lo prohibido por ley o dejar de hacer lo que dispone la ley:

Tal infracción consistirá en hacer lo prohibido, quebrantando una norma tributaria prohibida o en dejar de hacer lo que la ley obliga, es decir, no ejecutando un acto positivo que se tiene el deber jurídico de efectuar. Todo lo anterior supone la

³⁴ QUERALT, Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, y POVEDA BLANCO, Francisco. (2007). *Derecho tributario*. Navarra, Editorial Thomson Aranzadi; p. 220.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

*existencia previa de una norma de conducta descrita por la ley, sea en el sentido de exigir una conducta o de prohibirla.*³⁵

5.3. En ese orden de ideas, nos encontraremos ante una tipificación válida solo si se subsume la conducta en los elementos objetivos y subjetivos del tipo definidos y descritos en la norma legal³⁶, habiendo supuestos infractores que tienen como eje central de las infracciones que causan perjuicio económico, el elemento subjetivo concurrente según cada caso³⁷, así como habrá otros que solo atienden a la responsabilidad objetiva, dependiendo de los elementos fijados en la norma legal. Así, el inciso d) de la norma IV del título preliminar del Código Tributario tiene reafirmado sobre el principio de reserva de ley y legalidad, la atribución exclusiva de la ley para establecer sanciones, y que la ley debe tipificar con precisión las infracciones y establecer sanciones.

5.4. Asimismo, es pertinente señalar que los pagos a cuenta vienen a ser obligaciones impuestas por el ordenamiento tributario de realizar los pagos según la forma de cálculo, los modos y los plazos legales, y su incumplimiento genera infracciones, tipificadas en el artículo 178 del Código Tributario; por lo que se desestima el argumento de la recurrente al respecto.

5.5. Ahora bien, con relación a la comisión de la infracción, ello ha sido determinado por la sentencia de vista en su considerando 5.8. con base en las particularidades, datos fácticos y premisas normativas. Dicho acápite señala lo siguiente:

³⁵ RADOVI SCHOEPEN, Angela. *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*. Editorial Jurídica de Chile; p. 53.

³⁶ Como señala la doctrina: “para ser válida una tipificación de infracción, la autoridad instructora debe subsumir la conducta en aquella falta que contenga claramente descritos los elementos objetivos y subjetivos de la conducta”. MORÓN URBINA, Juan Carlos (2014). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Editorial Gaceta Jurídica; p. 767.

³⁷ CIVITAS, Biblioteca de Legislación, *Leyes Generales del Derecho Financiero y Tributario*, Tomo II, Editorial Thomson, Civitas, España, 2008, página 24.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

[...] de autos se observa que el 14 de setiembre de 2015, la demandante presentó las declaraciones rectificatorias de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a julio y setiembre de 2012 y efectuó los pagos por los intereses generados por dichos pagos a cuenta no pagados oportunamente, esto es, dentro del procedimiento de fiscalización realizado respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, las cuales han surtido efecto conforme con el citado artículo 88 del Código Tributario, al haber determinado mayor obligación en cada caso.

Al respecto, la demandante presentó las declaraciones rectificatorias por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a julio y setiembre del dos mil doce, y determinó una mayor obligación a la declarada originalmente, con lo cual se configuró la infracción descrita en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, esto es, se declaró cifras y datos incorrectos con relación a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre del ejercicio dos mil doce, lo que generó que efectuara un pago a cuenta inferior al que correspondía. Por lo tanto, se aprecia la configuración de la conducta infractora y además que al fisco no ingresaron oportunamente los pagos anticipados que debía realizar. En tal sentido los argumentos esbozados por la demandante carecen de asidero, al configurarse la conducta infractora, que fue determinada conforme a lo tipificado en la norma tributaria, es decir, sin vulnerar el principio de tipicidad y teniendo en cuenta que el fisco fue afectado.

5.6. La parte recurrente invoca la Casación N.º 4392-2013-Lima. Al respecto, esta Sala Suprema reitera que la referida casación no contiene un *mandamus* de carácter general o precedente vinculante — contrariamente a lo que argumenta la recurrente— que establezca obligatoriedad al momento de resolver respecto a la no aplicación de multas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y es importante remarcar que al declarar originalmente datos erróneos y resultar, tras la rectificación, una mayor obligación, entonces correspondía el pago de los intereses moratorios por los pagos a cuenta, además de configurarse la infracción tipificada en el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Por lo tanto, el pago de las multas citadas en el listado de recaudación no tiene el carácter de pago indebido.

5.7. De lo señalado, la sentencia de vista, en cumplimiento de su función de instancia de mérito y con base en su valoración probatoria, la determinación de hechos y los supuestos normativos, ha establecido motivadamente que la empresa recurrente incurrió en la infracción tributaria del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al rectificar las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del impuesto la renta del periodo enero a julio y setiembre del ejercicio dos mil doce. Por ende, no se advierte infracción normativa por interpretación indebida del inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario.

5.8. Adicionalmente, no se establece infracción normativa del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al corresponder este tipo a los supuestos fácticos del caso concreto. Si bien la recurrente denuncia la infracción normativa de la citada disposición legal, empero sus argumentos no se orientan a la infracción de la norma, sino al contenido o sentido normativo, bajo alegaciones de que no se daría el tipo infractor; de que la infracción alude a la no inclusión de cierta información en la declaración determinativa o el declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y de que no comprende a los pagos a cuenta sino únicamente al tributo. Así se evidencia que sus argumentos carecen de coherencia y de sustento jurídico, por lo que la causal planteada deviene en **infundada**.

En consecuencia, se concluye que la sentencia objeto de casación no incurre en las causales denunciadas por la parte recurrente, por lo cual la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde a derecho y a la justicia. Por consiguiente, corresponde declarar infundado el recurso de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28122-2021
LIMA

DECISIÓN

Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Statkraft Perú S. A.**, mediante escrito del catorce de octubre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos setenta y seis a tres mil trescientos noventa y cuatro). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos cincuenta y dos a tres mil trescientos setenta y uno), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; en los seguidos por Statkraft Perú S. A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativo. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

MMC/ccm