



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

TEMA: INGRESOS NETOS DE LOS TITULARES DE UNA AUTORIZACIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DE MÁQUINAS TRAGAMONEDAS

SUMILLA: Para efecto de determinar los ingresos netos a que se refiere el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, los sujetos que exploten juegos de casinos y máquinas tragamonedas deben considerar dentro de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego en cada mes, y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes. Para la determinación de la renta neta corresponde tener presente lo dispuesto por la Ley N.º 27153, la Ley que regula la explotación de los casinos y máquinas tragamonedas, que, en su artículo 38.1 establece que la base Imponible del Impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas está constituida por la diferencia entre el ingreso neto mensual y los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos, y para efectos de determinar qué se debe de considerar ingreso neto, el artículo 38.2 del mismo cuerpo legal señala que este concepto está constituido por la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes, entre otros.

PALABRAS CLAVE: Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, ingresos netos, explotación de juegos de casino y tragamonedas.

Lima, seis de setiembre 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:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la entidad codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración**



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

Tributaria (SUNAT), ha interpuesto recurso de casación mediante escrito del veintiocho de diciembre de dos mil veintidós (folios 313-325 del Expediente Judicial Electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, del nueve de noviembre de dos mil veintidós, (folios 295-307), que **revocó** la sentencia apelada, del veinticinco de mayo de dos mil veintidós (folios 223-246), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y **reformándola**, declaró fundada la demanda.

Antecedentes

Demanda

Mediante escrito del cinco de marzo de dos mil veinte, la empresa demandante **S.K.H. S.R.L.**, interpuso demanda contencioso administrativa (folios 112-125). Señala las siguientes pretensiones:

Pretensión Principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11324-10-2019 que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N.º 1350140002477/SUNAT.

Pretensión Accesorias: Solicita que se ordene al Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento, revocando la citada Resolución de Intendencia y con ello se deje sin efecto la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación números 132-003-0006108, 132-003-0006110, 132-003-0006113, 132-003-0006114, 132-003-0006127 a 132-003-0006129, 132-003-0006131, 132-003-0006134, 132-003-0006140 y 132-003-0006141 y las Resoluciones de Multa número 132-002-0003873 a 132-002-0003885.

Argumenta lo siguiente:

¹ Expediente Judicial Electrónico N.º 02636-2020-0-1801-JR-CA-19. En adelante, todas las citas de folios hacen referencia a dicho expediente, salvo indicación distinta.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

- a) La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11324-10-2019 ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido y se encuentra viciada de nulidad total, por cuanto en ningún ángulo de la resolución existe algún análisis para llegar a concluir que el “COIN IN” constituye un “Ingreso Neto Devengado” y es base para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a pesar de ser el tema central de la controversia, sin embargo, sólo existe un análisis del porqué determinados conceptos del “Coin out” no deben ser descontados del “Coin in”.
- b) Ha demostrado en su recurso de apelación y reclamación, que el COIN IN no constituye ingreso neto devengado de la tercera categoría y por ello, no forma parte de la base para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta habiendo sustentado dicha posición en la normativa del Impuesto a la Renta y normas de carácter contable, especialmente la NIC 18 y el Marco Conceptual para la elaboración de la Información Financiera.
- c) Una cosa es determinar si ciertos ingresos constituyen renta de tercera categoría y otra determinar si se han devengado en un determinado periodo tributario, son dos cosas totalmente distintas; determinar que un hecho económico constituye o no un ingreso de la tercera categoría, es verificar el elemento objetivo del hecho gravado, en cambio el verificar en qué momento éste se devenga constituye la verificación del elemento temporal del hecho gravado.
- d) La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11324-10-2019 materia de solicitud válida y ratifica las resoluciones de multa sin efectuar un análisis de los hechos acontecidos y contrastarlos con el presupuesto legal de la infracción y su tipificación prevista en el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario.
- e) A pesar de la relación entre la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa por referirse a los mismos reparos, se considera que



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

dichos valores son independientes entre sí; en efecto, cada valor ha sido girado por propósitos y naturaleza distintas pues en el primer caso, la finalidad es lograr una correcta determinación de la obligación tributaria de acuerdo a ley; y en el segundo, castigar una conducta u omisión infractora de dicha ley. Se trata en consecuencia, de actos administrativos de diferente naturaleza que contienen distintas pretensiones, así como distinta base legal y requisitos formales para su constitución.

Contestaciones de la demanda

Mediante escrito del veintisiete de junio de dos mil veinte, **la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (folios 146-152). Señala los siguientes fundamentos:

- a) La resolución del tribunal fiscal impugnada no incurre en vicios de motivación dado que el derecho a la motivación de las resoluciones no exige que el juzgador deba pronunciarse sobre todos los argumentos de las partes, sino que es suficiente que exprese los fundamentos esenciales que justifican razonablemente su decisión.
- b) Asimismo, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento si establecen la definición del Ingreso Neto para efectos de calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta; precisando que es distinto el ingreso neto para efectos de calcular “el pago a cuenta” del ingreso neto para efectos de calcular el “Impuesto a la Renta”; y que para el primero se toma en cuenta el ingreso del periodo (mes) menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos similares; mientras que para el segundo, se toma en cuenta el ingreso del ejercicio (año) menos todos los gastos incurridos en el mismo ejercicio (gastos por pago de



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

personal, costos, depreciaciones, mermas, provisiones de deudas incobrables, etc).

- c) La aplicación del concepto de ingreso neto regulado en la Ley N.º 27153 no resulta aplicable para el presente caso, puesto que la materia en discusión en el presente proceso es sobre pagos a cuenta y no sobre Impuesto a la Renta; de haberse aplicado dicha ley, se habría vulnerado abiertamente el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 54 de su Reglamento, no solo porque el concepto de ingreso neto regulado en dicha ley solamente se refiere a la determinación del Impuesto, sino también porque la Ley N.º 27153 no regula los pagos a cuenta.

Mediante escrito del veintisiete de junio de dos mil veinte, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 154-170) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. Señala los siguientes argumentos:

- a) Ha emitido pronunciamiento respecto al “COIN IN” en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11324-10-2019 materia de impugnación, tal es así que la solicitud de aclaración presentada fue desestimada a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00937-10-2020. En la cual consideran ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b) Asimismo, las normas que regulan respecto al “COIN IN” son las del Impuesto a la Renta que establecen lo que debe entenderse por pagos a



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

cuenta del impuesto y su base de cálculo, no resultando aplicable al caso de autos la Ley N.º 27153.

- c) El otorgamiento de premios por parte de las empresas dedicadas a la explotación de juegos de casino y tragamonedas, no busca rebajar o disminuir las sumas de dinero que entregan sus clientes por las operaciones que efectúan con ellas, sino que constituyen una contraprestación aleatoria a sus apuestas, por lo que no procede considerar los montos de tales premios como devoluciones, pues según se ha indicado precedentemente, éstos tienen como finalidad rebajar el pago que debe efectuarse por transacciones de otra naturaleza, finalidad que no persiguen los aludidos premios, criterio señalado en la Resolución N.º 00908- 2-2016.
- d) Correspondía que la Administración considere en la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, los Ingresos Netos de Máquinas Tragamonedas “COIN IN”, sin descontar los importes de los premios otorgados por la demandante.
- e) La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11324-10-2019 ha sido emitida respetando el principio del debido procedimiento, motivación de resoluciones, al quedar comprobado que la demandante no ha considerado en la determinación de la base imponible a los ingresos en efectivo a caja contabilizados como otros ingresos de gestión y a los ingresos netos de las máquinas tragamonedas de acuerdo al artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, careciendo de sustento lo sostenido por la empresa demandante, pues se han aplicado las normas tributarias pertinentes sobre la materia en discusión, no existiendo vicios de motivación.

Sentencia de primera instancia

Mediante resolución número siete, del veinticinco de mayo de dos mil veintidós (folios 223-246), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Señaló los siguientes argumentos:

[...]

SEPTIMO: Evaluando lo informado por la recurrente en dicho escrito, hizo que la Administración “observó que en los ingresos provenientes de la explotación de máquinas tragamonedas, la recurrente determinó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta considerando el concepto de ingreso neto de la Ley N.º 27153 – Ley que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin observar lo previsto por el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, tal como indicó en el Resultado del Requerimiento N.º 1322130000915, la recurrente consideró como ingresos netos del mes a los importes denominados “Resultado de Contador”; lo que se encontraría conforme a la conclusión arribada por esta judicatura en el Considerando Sétimo, toda vez que no corresponde se considere como ingresos netos a los ingresos de efectivo por las máquinas tragamonedas, esto es, las entradas al contador obtenidos durante el periodo correspondiente (Coin in), sin deducir las salidas de efectivo denominados Coin Out ni los Pagos Manuales.”

OCTAVO: Aunado a ello, si bien en la Pág. 10 de la RTF 11324-10-2019, se señala: “(...) en consecuencia, correspondía que la Administración considerara en la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, los Ingresos Netos de Máquinas Tragamonedas “COIN IN”, sin descontar los importes de los premios otorgados por la recurrente”, sin embargo dicho párrafo debía ser entendido con una lectura completa, sistemática con los párrafos expuestos por la Administración en dicha resolución, de la cual se advierte que se aplica correctamente lo referido a ingresos netos, y se analiza si el otorgamiento de premios en el caso en concreto debían o no ser deducibles, concluyendo que en este caso que constituían una contraprestación aleatoria a sus apuestas, no cumpliendo con la finalidad exigida para ser deducible, y ello conlleva a que afirme que al no existir deducciones, el ingreso neto de las entradas sería el mismo monto que el ingreso neto del resultado de contadores, precisiones que no fueron cuestionadas por la recurrente y resultan relevantes para la presente litis. Con lo expuesto, ha quedado acreditado que el actuar de la Administración y del Tribunal Fiscal no se encuentra incurso en causal de nulidad, por cuanto no ha incurrido en error al considerar como ingreso gravable del Pago a Cuenta al COIN IN proveniente de las entradas, deviniendo el reparo observado en carente de sustento. En ese sentido, se puede afirmar que sí se emitió un pronunciamiento respecto al “COIN IN”, tan es así que el demandante al solicitar la emisión de una resolución aclaratoria con relación a la RTF N.º 11324-10-2019 dicha solicitud fue desestimada a través de la RTF N.º 00937-10-2020.

[...]

9.3 Finalmente, conforme a lo expuesto por la Corte Suprema de la República en la CASACIÓN N.º 04649-2008-LIMA, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha primero de octubre de dos mil nueve, en el extremo de su Considerando Tercero expresa: “(...) se debe señalar que el Tribunal Constitucional Peruano, siguiendo al Tribunal Constitucional Español, ha expresado sobre la debida motivación – en el fundamento jurídico cuarto de la STC 00966-2007-AA/TC que “la Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

que su contenido se respeta siempre que exista una fundamentación jurídica, congruente entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aún si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión. (...)” [...]

9.4 En ese orden de ideas, a nivel jurisprudencial ha quedado acreditado la importancia de la motivación de las resoluciones, y a la vez precisado que motivar una resolución no significa consignar ampliamente todos los argumentos de las partes, sino que basta con los argumentos principales y que ellos sean resueltos de manera clara, aunque sea breve y concisa, lo que importa es que exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada.

9.5 Ahora bien, de la revisión de la RTF N.º 11324- 10-2019, Págs. 3 a 10, se advierte que el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento de los ingresos netos considerados en etapa de fiscalización, haciendo mención a cada uno de los requerimientos y resultado de requerimientos emitidos; concluyendo que revisada las resoluciones de determinación impugnadas y de sus anexos, las adiciones dieron lugar a montos omitidos por los pagos a cuenta del notado tributo y períodos, lo que conllevó a confirmar las Resoluciones de Determinación emitidas en lo referido al reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 por los ingresos netos de las máquinas tragamonedas, actuar que evidencia una debida motivación, al haberse emitido pronunciamiento y valorado los medios probatorios ofrecidos a nivel administrativo, incluyendo los esbozados en su recurso de apelación, argumentando los motivos que conlleva a su decisión final, no habiéndose acreditado vulneración a la motivación, ni haya omitido pronunciarse de alguno de los medios probatorios ofrecidos, los cuales fueron valorados, en ese sentido, el debido procedimiento en lo respecto a la motivación se ha respetado al emitir la RTF materia del proceso.[...]

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número once, del nueve de noviembre de dos mil veintidós (folios 295-307), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revocó** la sentencia apelada, del veinticinco de mayo de dos mil veintidós (folios 223-246), que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos; y reformándola, declaró **fundada la demanda**. Señala los siguientes fundamentos:

[...]

NOVENO: En ese contexto, del contenido del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 54 de su Reglamento se advierte que ambas normas legislan de manera específica sobre el ingreso neto del mes a pagar que será utilizado para determinar el pago a cuenta aplicando un porcentaje o un coeficiente, según sea el caso; asimismo el concepto de ingreso neto establecido en la Ley 27153, es usado para liquidar el impuesto al juego al que el



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

contribuyente está obligado. Sin embargo, es menester, como se ha advertido anteriormente, precisar el contenido del concepto ingreso al amparo de la Norma IX del Código Tributario que prevé el uso de normatividad distinta a la tributaria; en tal sentido, encontramos en la NIC 18, norma de carácter técnico contable, el significado de lo que se debe de considerar como ingreso señalando su artículo 7 que: “Ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”. Bajo tal punto de vista, si bien es cierto que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta establece la base del cálculo del pago de dicho impuesto, también es verdad que no contiene un concepto sobre lo que se debe entender por ingreso a efecto de establecer el ingreso neto y poder determinar el pago a cuenta, más aún si el giro de esta clase de negocios está legislado de manera específica por la Ley 27153, que establece que cada máquina tragamoneda debe entregar como premio el 85% de las apuestas recibidas; en tal sentido, permitir que el contribuyente considere como ingreso ese 85% que no da lugar a un aumento en su patrimonio y declararlo en el pago a cuenta, sería considerar renta lo que no lo es. Por lo que, antes de encontrar el ingreso neto a efectos de determinar el pago a cuenta del impuesto a la renta, se debe deducir del total ingresado por apuestas, los premios otorgados por los tragamonedas, resultando recién el ingreso que importa un incremento del patrimonio para la empresa; por tal razón, se deduce lo entregado como premio por las máquinas tragamonedas y después se establece el ingreso neto y se calcula el pago a cuenta. Así las cosas, se concluye que lo previo a establecer al ingreso neto es determinar el concepto de ingreso entendiéndolo como el incremento que la empresa obtenga en su patrimonio, por lo que es menester deducir de los ingresos totales y ordinarios lo entregado en premios para posteriormente estimar el ingreso neto y liquidar el pago a cuenta del impuesto a la renta; lo contrario sería atentar contra la economía del contribuyente a quien se le pretendería establecer un impuesto sobre un monto que no significó ganancia a la empresa. Siendo ello así, se concluye que si bien es cierto el concepto de ingreso neto está claramente establecido en el artículo 85 de la LIR, no lo es el concepto de ingreso, y con el fin de darle contenido se debe recurrir a la NIC 18 y así establecer que los premios deben ser deducidos antes de calcular el ingreso neto, y después determinar el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde estimar los presentes agravios y revocar la recurrida.

DÉCIMO: Finalmente respecto a los agravios consignados en los numerales dos y tres de la Expresión de Agravios, mediante los cuales la empresa recurrente refiere a manera de resumen que la recurrida está referida a aspectos no son parte de la demanda y menos de la RTF demandada, y que no tienen ninguna vinculación ni relación con la materia de controversia en demanda que versa sobre calificación de ingresos devengados de tercera categoría. Asimismo, cuestiona el marco normativo consignado en el considerando quinto de la recurrida, señalando que, sin ningún análisis ni evaluación de sus fundamentos de demanda y complemento, ni de la RTF, la recurrida, señala que el reparo se encuentra acorde a ley, por lo que la recurrida adolece de nulidad absoluta. Al respecto, cabe precisar que de la revisión de la recurrida se advierte que el Aquo en el cuarto considerando ha desarrollado las “Facultades y obligaciones de la contribuyente”, citando para ello los dispositivos legales pertinentes; asimismo, en el quinto considerando cita el “Marco normativo” aplicable al caso de autos, analizando las normas que resultan adecuadas para su pronunciamiento. Por tanto, se desestima



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

que se haya incurrido en nulidad absoluta, como erróneamente sostiene la recurrente, en tanto se aprecia la existencia de un contexto de justificación normativa consistente para justificar la decisión adoptada, debiendo agregarse que el hecho de que la demandante no comparta el criterio adoptado por la A-quo no conlleva a declarar la nulidad de la recurrida. En tal sentido se desestiman los presentes agravios.

[...]

Antecedentes administrativos

- a) Mediante Carta de Presentación N.º 130131155880-01 SUNAT y Requerimiento N.º 1321130000281, la Administración inició un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del Ejercicio 2011.
- b) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Determinación N.º 132-003-0006134 por los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta del citado Ejercicio 2011; las Resoluciones de Determinación números 132-003-0006108, 132-003-0006110, 132-003-0006113, 132-003-0006114, 132-003-0006127, 132-003-0006128, 132-003-0006129, 132-003-0006131, 132-003-0006134, 132-003-0006140 y 132-003-0006141 por los reparos a la base imponible de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 y las Resoluciones de Multa números 132-002-0003873 a 132-002-0003885 emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario en relación a los tributos y periodos mencionados.
- c) La recurrente S.K.H. S.R.L. interpuso recurso de reclamación y fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N.º 135 0140002477/SUNAT emitida por la Intendencia Regional de Junín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT que declaró infundado el recurso de reclamación.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

- d) La recurrente interpuso recurso de apelación, el que fue resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11324-10-2019, e n la cual el Tribunal Fiscal dispuso confirmar la Resolución de Intendencia emitida.

- e) Posterior a ello, la contribuyente interpuso solicitud de ampliación y aclaración ante el Tribunal Fiscal contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11324-10-2019 en un extremo de su fallo. Alegó que no se había emitido pronunciamiento respecto al “COIN IN” y si el mismo forma parte o no de los ingresos netos devengados; sin embargo, el colegiado administrativo emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00937-10-2020, del 23 de enero de 2020, que declaró improcedente la solicitud de aclaración, ampliación y/o corrección presentada.

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto — *Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del artículo VII del título preliminar y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; Inaplicación del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta* —, concierne a esta Sala Suprema determinar si los ingresos netos a que se refiere el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta han sido determinados correctamente, y si la Sala infringió las normas citadas al **revocar** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y **reformándola**, declaró fundada la demanda.

Causales procedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del veintiuno de junio de dos mil veintitrés (folios 60-71 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, por las siguientes causales:

- a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil y del numeral 6 del artículo 50 del mismo, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

- b) Inaplicación del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

CONSIDERANDO:

PRIMERO. El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en 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 respecto a lo decidido.

1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el 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.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente 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 proceso, 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.

Análisis de las causales de naturaleza procesal

² HITTERS, Juan Carlos. (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

SEGUNDO. Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del artículo VII del título preliminar y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

2.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega:

Constitución Política del Perú

Artículo 139. - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales.

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

Código Procesal Civil

Juez y Derecho. -

Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:

[...]

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 12.- Motivación de resoluciones Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

2.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa procesal señala lo siguiente:

- a) La Sala Superior sólo invoca lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N.º 26799-2017 Lima; sin embargo, no



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

hace el más mínimo análisis para verificar si lo resuelto en el caso concreto resulta aplicable a la controversia materia del presente proceso, además resalta el supuesto que la mencionada ejecutoria suprema no constituye precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial; que las partes son distintas y las peculiaridades entre ese caso y la presente controversia son diferentes.

- b)** La Sala Superior erradamente ha concluido que el ingreso neto de la demandante es la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios entregados; precisa que la Sala Superior arriba a esa conclusión en virtud de lo señalado por el Oficio N.º 2447-2010-MINCETUR/VMT/D GJMT del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, que señala que al tomar en cuenta la definición contemplada en la Norma Internacional de Contabilidad 18, se identifica al ingreso de los titulares de una autorización para la explotación de máquinas tragamonedas como el ingreso mensual antes detallado.
- c)** La Sala Superior incurre en motivación aparente, por cuanto omite analizar lo que se entiende por ingresos netos, y a la vez, no explica las razones por las cuales considera que debería aplicarse a la empresa demandante lo opinado por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.
- d)** Adiciona que el derecho a la motivación no se satisface con cualquier tipo de fundamentación, sino con una que sea adecuada, es decir, que no sea aparente, defectuosa ni insuficiente, y reitera que la Sala Superior no brinda una motivación sustentada en las normas jurídicas aplicables al caso.
- e)** La sentencia de vista incurre en una falta de motivación externa y vulnera el principio de prohibición de arbitrariedad, por cuanto, acorde a lo expuesto en la Sentencia N.º 04101-2017-PA/TC, el Tribunal Constitucional en reiteradas oportunidades ha cumplido con establecer la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

relación conceptual necesaria entre el derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones y el principio de interdicción de la arbitrariedad, señala que la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva, como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión; en ese mismo sentido, observa que la Sala Superior ha aplicado la Sentencia de Casación N.º 26799-2017-Lima, pese a que la misma no constituye doctrina jurisprudencial vinculante, dicho en otros términos, basó su decisión en su simple subjetividad, toda vez que, lejos de sujetarse a las normas legislativas y jurisprudenciales aplicables al caso, le otorgó al concepto de ingresos netos una consecuencia que no se desprende de su contenido ni de ninguna norma jurídica con la que guarde relaciones de coordinación y complementariedad en el ordenamiento jurídico, concluyendo así que, la Sala Superior en este extremo de su sentencia actuó de manera arbitraria, incurriendo en una motivación aparente o defectuosa.

2.3. El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y que, entre otros, comprende el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso.

2.4. El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

2.5. Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Apitz Barbera y otros* (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado de la siguiente manera:

77. La Corte ha señalado que la motivación “es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión”. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática.

2.6. En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N.º 1465-2007 Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que:

La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente.

2.7. La motivación de lo que se decide es 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 estricto⁴, con implicancia 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 verdadera⁵. 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, debiendo motivarse todas las opciones; y iii) que toda motivación

⁴ ATIENZA, Manuel (2006). *Las razones del derecho. Derecho y argumentación*. Lima, Palestra Editores; p. 61.

⁵ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁶.

2.8. En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: i) la motivación omitida, ii) la motivación insuficiente, y iii) la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez, y la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino se remite a razones contenidas en otra sentencia; asimismo, la motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas, que por tanto no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria.

2.9. El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada.

2.10. De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

⁶ IGARTUA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima, Palestra-Temis; p. 2



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

Análisis del caso concreto

2.11. En el caso concreto, esta Sala Suprema verifica que la recurrente sustenta la infracción normativa procesal señalando que la Sala Superior sólo invoca lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N.º 26799-2017-Lima y que no hace el más mínimo análisis para verificar si lo resuelto en el caso concreto resulta aplicable a la controversia materia del presente proceso, además resalta el supuesto que la mencionada ejecutoria suprema no constituye precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial; que las partes son distintas y las peculiaridades entre ese caso y la presente controversia son diferentes.

2.12. Al respecto, la sentencia de vista concluyó lo siguiente:

DÉCIMO PRIMERO: *De otro lado, como ha sido precisado por esta Sala en similares controversias, mediante Informe N.º 0188-2015-SUNAT/5D0000, la Administración Tributaria absolviendo una consulta institucional, manifestó su posición respecto a los pagos a cuenta en torno a la materia controvertida en este proceso, expresando que: “para efecto de determinar los ingresos netos a que se refiere el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, los sujetos que exploten juegos de casinos y máquinas tragamonedas deben considerar dentro de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego en cada mes, y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes, teniendo en cuenta que para efectos del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de estas empresas se debe considerar como ingresos lo dispuesto por el párrafo 7 de la NIC 18 menos las obligaciones que constituyen una condición para llevar a cabo la actividad que motiva el ingreso”. Posteriormente, en el Informe 002-2017-SUNAT/5D0000, la Sunat afirma que las sumas de dinero ingresadas como producto de las apuestas que recibe la empresa consultante, pueden calificarse como ingresos una vez que se le descuenta los premios correspondientes, pues de esa manera representa un beneficio económico y conlleva un aumento en su patrimonio. Señala expresamente dicho documento que tal posición es acorde con el Informe N° 0188-2015-SUNAT/5D0000 antes comentado; en consecuencia, existen dos informes de carácter institucional en las que la Administración Tributaria avaló el criterio expuesto en la demanda.*

Por su parte, coincidiendo igualmente con la posición antedicha, mediante el Oficio N.º 2447-2010-MINCETUR/VMT/DGJMT, el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, señala que: “De acuerdo con lo establecido en el (...) debe entenderse por ingreso neto mensual a la diferencia entre el monto total recibido por las



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios entregados el mismo mes (...). Si consideramos la definición en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 18, identificamos al ingreso de los titulares de una autorización para la explotación de máquinas tragamonedas como el ingreso neto mensual antes indicado”; por tanto, la entidad estatal que tiene a su cargo la regulación y control de la actividad realizada por la parte demandante, también considera que es el ingreso neto conforme a lo antes expuesto el que debe ser tomado en cuenta para efectos tributarios.

Finalmente, es pertinente mencionar que mediante Casación N.º 26799-2017 Lima del 31 de marzo de 2022, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, declaró infundada la casación interpuesta contra la sentencia emitida por esta Sala en la que se emitió pronunciamiento en el mismo sentido que el caso de autos.

2.13. De lo antes expuesto se verifica que la sentencia de vista sustentó su fallo en la definición de ingresos netos señalada en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 18, en el análisis realizado por el Informe N.º 0188-2015-SUNAT/5D0000 emitido por la propia Administración Tributaria, en el Oficio N.º 2447-2010-MINCETUR/VMT/DGJMT emitido por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo y en la sentencia de Casación N.º 26799-2017-Lima del 31 de marzo de 2022, emitida por esta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República.

2.14. Así, luego del análisis de los referidos criterios, la sentencia de vista concluyó que era necesario deducir de los ingresos totales y ordinarios lo entregado en premios para posteriormente estimar el ingreso neto y liquidar el pago a cuenta del impuesto a la renta. Precisó que antes de determinar el ingreso neto se debe deducir del total ingresado por apuestas, los premios otorgados por los tragamonedas.

2.15. En este extremo, esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista no solo basó su fallo en lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N.º 26799-2017 – Lima, aunado a que, la sentencia de casación resulta aplicable al presente caso, en tanto la controversia radica en determinar si correspondía incluir el monto de los premios como parte de los ingresos utilizados, como base imponible de los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de dos mil seis.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

2.16. De otro lado, la recurrente señala que la Sala Superior erradamente ha concluido que el ingreso neto de la demandante es la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios entregados; precisa que la Sala Superior arriba a esa conclusión en virtud de lo señalado por el Oficio N.º 2447-2010-MINCETUR/VMT/DGJMT del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, que señala que al tomar en cuenta la definición contemplada en la Norma Internacional de Contabilidad número 18, se identifica al ingreso de los titulares de una autorización para la explotación de máquinas tragamonedas como el ingreso mensual antes detallado.

2.17. Al respecto, se verifica que la infracción de carácter procesal invocada —si bien denuncia la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, su fundamentación se sustenta en argumentos de fondo vinculados con los criterios empleados por la Sala Superior para determinar los ingresos netos a que se refiere el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta respecto de los sujetos que explotan juegos de casinos y máquinas tragamonedas; es decir, la recurrente no cuestiona la vulneración del deber de motivación, sino el criterio de valoración de los hechos, realizado por la instancia de mérito. En efecto, no debe confundirse la debida motivación de las resoluciones judiciales con la debida aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

2.18. Por tanto, el hecho que, la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en una indebida motivación. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria suprema.

2.19. Asimismo, la recurrente señala que la Sala Superior incurre en motivación aparente, por cuanto omite analizar lo que se entiende por ingresos netos, y a la vez, no explica las razones por las cuales considera que debería aplicarse a la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

empresa demandante lo opinado por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.

2.20. Al respecto, la sentencia de vista señaló lo siguiente:

[...] Así las cosas, se concluye que lo previo a establecer al ingreso neto es determinar el concepto de ingreso entendiéndolo como el incremento que la empresa obtenga en su patrimonio, por lo que es menester deducir de los ingresos totales y ordinarios lo entregado en premios para posteriormente estimar el ingreso neto y liquidar el pago a cuenta del impuesto a la renta; lo contrario sería atentar contra la economía del contribuyente a quien se le pretendería establecer un impuesto sobre un monto que no significó ganancia a la empresa. Siendo ello así, se concluye que si bien es cierto el concepto de ingreso neto está claramente establecido en el artículo 85 de la LIR, no lo es el concepto de ingreso, y con el fin de darle contenido se debe recurrir a la NIC 18 y así establecer que los premios deben ser deducidos antes de calcular el ingreso neto, y después determinar el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde estimar los presentes agravios y revocar la recurrida.

2.21. Del análisis de lo señalado en la sentencia de vista, se verifica que el colegiado superior motivó las razones por las cuales consideró que los premios de las máquinas tragamonedas no formaban parte de los ingresos netos. Así, se verifica que no existe una falta de motivación o motivación aparente sino una discrepancia entre los criterios de análisis y valoración realizados por la Sala Superior y lo expuesto por la recurrente. Asimismo, es pertinente precisar que el derecho a la motivación de las resoluciones no exige que el juzgador deba pronunciarse sobre todos los argumentos de las partes, sino que es suficiente que exprese los fundamentos esenciales que justifican razonablemente su decisión, lo cual ocurrió en el presente caso.

2.22. De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de revocar la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda. Se cauteló y respetó el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia del colegiado superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

2.23. Por tanto, corresponde declarar **infundada** la causal procesal denunciada.

Análisis de la causal de naturaleza sustantiva

TERCERO. Inaplicación del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

3.1. Para este fin, corresponde citar el dispositivo normativo cuya infracción se alega:

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

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: [...]

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del Artículo 55 de esta Ley.

3.2. Como argumento principal que sustenta la infracción normativa señala lo siguiente: El artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece expresamente el concepto de ingresos netos para efecto de determinar los pagos a cuenta del referido impuesto; sin embargo, la Sala Superior dispuso que los ingresos netos del contribuyente son la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios entregados, basándose en la NIC 18 y en lo dispuesto en la Ley N.º 27153 que regula el impuesto a los casinos y máquinas tragamonedas, que es un impuesto distinto al impuesto a la renta y por ende, a los pagos a cuenta de este último, es decir, la Sala ha extrapolado conceptos, vulnerando lo dispuesto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Sobre el principio de legalidad y reserva de ley

3.3. Sobre el contenido del principio de legalidad en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

Expediente N.º 02835-2010-PA/TC

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

3.4. De otro lado, sobre el contenido del principio de legalidad y reserva de ley, el Tribunal Constitucional afirma lo siguiente:

Expediente N.º 2302-2003-AA/TC

32. [...] En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation” —es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el artículo 74 de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivos solo puede realizarlo mediante decreto legislativo.

35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de legalidad-, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). [...]

3.5. No obstante, el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria no tiene una visión unívoca en la doctrina constitucional. En ese sentido, pueden entenderse como principios con una configuración distinta, como establece el Tribunal Constitucional⁷, o como un solo principio, en el que la reserva de ley puede ser entendida como una concreción del principio de legalidad⁸; o como una técnica de redacción de disposiciones constitucionales en que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley⁹.

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2302-2003-AA/TC, del trece de abril de dos mil cinco.

⁸ Así, refiere Romero-Flor:

En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley.

ROMERO-FLORES, Luis María (2013). "La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario". En *Dixi*, Vol. 15, N.º 18; p. 52.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5572669>

⁹ Sobre los significados del principio de reserva de la ley, la Corte Constitucional colombiana ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-507/14:

La expresión reserva de ley tiene varios significados o acepciones, en primer lugar se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Sólo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales. En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo). Y en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

3.6. Sobre el principio de legalidad - reserva de ley, esta Sala Suprema considera las siguientes reglas¹⁰:

- a) Son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias.
- b) La norma que establece los elementos del tributo debe determinar con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo.
- c) Solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria.
- d) El requisito de precisión y claridad en las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas.
- e) No se vulneran los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

3.7. Asimismo, debemos señalar que el principio de legalidad - reserva de la ley en materia tributaria tiene asignado el cumplimiento de cuatro funciones¹¹:

los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos. Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser “delegadas” mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser “deslegalizadas”, esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.

¹⁰ Se resume lo expuesto por la Corte Constitucional colombiana en la Sentencia C-891/12.

¹¹ ROMERO-FLOR, *op. cit.*, p. 53



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

- a) Desde una perspectiva democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*nullum tributum sine lege* o *no taxation without representation*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos.
- b) Cumple una función de carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes.
- c) Preserva la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o el tratamiento uniforme para los contribuyentes.
- d) Preserva el principio de seguridad jurídica. La certeza del derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

Interpretación de las normas tributarias (normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario)

3.8. Con relación a la interpretación de las disposiciones tributarias, la norma VIII del título preliminar del Código Tributario ya citada refiere lo siguiente: **i)** para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; **ii)** mediante interpretación, no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

3.9. Entre las variadas concepciones sobre la interpretación, Guastini¹² refiere que, con la palabra “interpretación”, nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto (calificación que luego da fundamento a la solución o a la propuesta de solución de una controversia específica). En este mismo sentido, debemos señalar también —de acuerdo con Tarello— que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso) y otras al resultado o producto de tal actividad¹³.

3.10. En el ámbito tributario, existen diversos métodos de interpretación de las normas; no obstante, en un Estado constitucional de derecho, estos métodos, técnicas o criterios de interpretación de las disposiciones normativas o leyes no pueden contravenir la Constitución Política del Estado, los principios y los derechos fundamentales.

3.11. En este escenario, la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación, supone observar los siguientes requisitos:

- a) La interpretación de esta disposición normativa debe efectuarse en concordancia con el principio de reserva de la ley previsto por la norma IV del título preliminar del Código Tributario y por el propio Tribunal

¹² GUASTINI, Ricardo (2015). “Interpretación y construcción jurídica”. En *Isonomía*, N.º 43, p.12.

¹³ *Por ejemplo, en enunciados del tipo “Tal disposición es ambigua de modo que requiere interpretación”, la palabra “interpretación” denota evidentemente una actividad (podría ser sustituida por el sintagma “actividad interpretativa”). Por el contrario, en enunciados del tipo “De tal disposición el Tribunal de Casación hace una interpretación restrictiva”, la misma palabra claramente denota no una actividad, sino más bien su resultado, es decir, un significado. La “interpretación” en cuanto actividad es un proceso mental. La “interpretación” en cuanto producto de tal proceso es más bien un discurso. Las distinciones que siguen se refieren a la interpretación en cuanto actividad o proceso.*

Tarello Citado por GUASTINI, *Ibidem*, p. 13.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

Constitucional¹⁴, en cuanto la potestad de crear tributos, establecer sanciones o la extensión de disposiciones tributarias es una atribución que la debe ejercer el Poder Legislativo (directamente o mediante delegación al Poder Ejecutivo) y no el Poder Judicial mediante una actividad interpretativa.

- b) Esta disposición normativa prohibitiva reduce la actividad interpretativa del órgano jurisdiccional a efectos de proscribir aquellas técnicas que permitan la creación de tributos en vía de interpretación. En esta medida, se proscriben algunas técnicas para construir normas implícitas, como el argumento a contrario, la analogía o el argumento *a fortiori*¹⁵.
- c) Asimismo, con la creación judicial del derecho, en los casos de conflictos normativos y/o de lagunas normativas, no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley.

Análisis del caso concreto

3.12. Antes de ingresar en el análisis de la indebida aplicación de las disposiciones normativas en cuestión, esta Sala Suprema debe establecer que la

¹⁴ Sentencia recaída en el Expediente N.º 02835-2010-PA/TC:

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

Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

¹⁵ *Con la expresión “normas implícitas” me refiero a aquellas normas que no han sido formuladas por autoridad normativa alguna: normas que no pueden ser consideradas como significados (plausibles) o como implicaciones lógicas de ninguna disposición normativa determinada. Por medio de la construcción de normas implícitas los intérpretes llevan a cabo una actividad legislativa disimulada. Y esto constituye la parte principal y más importante del trabajo de los juristas.*

GUASTINI, *op. cit.*, p. 36



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así, refiere Guastini¹⁶:

*Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo “interpretar” concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concuerda solo con aquellos sujetos que designan -precisamente- órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que “interpreta” el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, “aplica” el derecho. Ver G. Tarello, “Ürientamenti analitico-linguistici e teoría dell'interpretazione giuridica”, en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dellinguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia.*

3.13. De esta manera, la indebida aplicación de la ley se presenta cuando la norma de derecho en su alcance y significado es aplicada a un caso que ella no regula, es decir, cuando se aplica una ley impertinente al asunto que es materia de la decisión. En tal sentido, cuando exista una aplicación indebida de la norma, se ataca la impertinencia de la aplicación de la norma a la relación fáctica establecida¹⁷. Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores *in iudicando* o *in procedendo*. Los vicios *in iudicando* son los yerros en que incurre el juez al dirimir el conflicto, sea porque elige mal la norma sustancial, lo que lo lleva a aplicar un texto impertinente, sea por aplicar el que corresponde, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene; o por aplicar de manera incorrecta un dispositivo legal que no corresponde al caso.

3.14. En el caso concreto, la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, al no

¹⁶ GUASTINI, Ricardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid, CEPC; p. 249

¹⁷ Considerando cuarto del auto calificadorio de la Casación N.º 5707-2011 Arequipa.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

haber incluido la recurrente en ella a los ingresos netos originadas en las máquinas tragamonedas “Coin In”.

3.15. De lo antes expuesto, la controversia consiste en determinar si correspondía que la Administración considerara en la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, los Ingresos Netos de Máquinas Tragamonedas “Coin In”, sin descontar los importes de los premios otorgados por la recurrente.

3.16. Al respecto, **el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta**, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, establece que 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, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a un coeficiente o a un porcentaje aplicado al ingreso neto mensual de la empresa, dependiendo del caso. Asimismo, este artículo señala que se consideran ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta Ley.

3.17. Por su parte, **el artículo 54 del Decreto Supremo N.º 122-94-EF - Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta-** señala que para efecto de lo dispuesto en el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran obligados a efectuar pagos a cuenta por rentas de tercera categoría los perceptores de dichas rentas, comprendidos en el régimen general, y que se consideran ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

3.18. Para la determinación de la renta neta corresponde tener presente lo dispuesto por la Ley N.º 27153, Ley que regula la explotación de los casinos y máquinas tragamonedas, que, en su artículo 38.1 establece que la base Imponible del Impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas está constituida por la diferencia entre el ingreso neto mensual y los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos, y para efectos de determinar qué se debe de considerar ingreso neto, el artículo 38.2 del mismo cuerpo legal señala que este concepto está constituido por la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes, entre otros.

3.19 Adicionalmente, en el ámbito tributario prima el principio de especialidad y será pertinente la aplicación de normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen, y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los del derecho administrativo y los principios generales del derecho. Así, la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente:

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.

3.20. En tal sentido, cabe acudir complementariamente a la definición de “ingreso” que adopta la Norma Internacional de Contabilidad 18 - NIC 18, que en su artículo 7 señala que es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el período, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

3.21. Por lo tanto, para efecto de determinar los ingresos netos a que se refiere el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, los sujetos que exploten juegos de casinos y máquinas tragamonedas deben



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

considerar dentro de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego en cada mes, y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes. Así, complementariamente, para efectos del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de estas empresas se debe considerar como ingresos lo dispuesto por el párrafo 7 de la NIC 18 menos las obligaciones que constituyen una condición para llevar a cabo la actividad que motiva el ingreso.

3.22. Por las consideraciones antes expuestas, no resulta conforme a ley que la Administración Tributaria considerara en la determinación de los pagos a cuenta, los ingresos obtenidos en los meses respectivos, sin descontar los importes de los premios otorgados por la recurrente a sus clientes.

3.23. En el caso, en la Sentencia de Vista se interpretó que, si bien el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece la base de cálculo del pago de dicho impuesto, también es verdad que no contiene un concepto sobre lo que se debe entender por “ingreso”, a efectos de establecer el ingreso neto y poder determinar el pago a cuenta, más aún si el giro de esta clase de negocios está regulado de manera específica por la Ley N.º 27153, que establece que cada máquina tragamonedas debe entregar como premio el 85% de las apuestas recibidas. En tal sentido, concluye que el contribuyente no puede considerar como ingreso ese porcentaje, que no da lugar a un aumento en el patrimonio de la empresa, habiendo efectuado en el caso, una interpretación sistemática, considerando las normas aplicables al caso, interpretación que resulta perfectamente válida.

3.24. Conforme a todo lo antes señalado, esta Sala Suprema concluye que la sentencia de vista ha sido emitida conforme a derecho y la recurrente no ha acreditado la infracción de la norma denunciada. Por lo tanto, el recurso debe ser declarado **infundado**.

DECISIÓN:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14650-2023
LIMA

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación presentado por la entidad codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del veintiocho de diciembre de dos mil veintidós (folios 313-325). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del nueve de noviembre de dos mil veintidós (folios 295-307); y **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por S.K.H. S.R.L. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.
SS.

BURNEO BERMEJO

ARAUJO SÁNCHEZ

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

GCCH/dvss