



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

SUMILLA: "De la interpretación sistemática de las normas que regulan sobre los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, a que se refiere el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se obtiene que la ganancia por diferencia de cambio sí constituye parte de los ingresos netos de los ejercicios previos a efectos de determinar el coeficiente que se utilizará para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta; debiendo considerársele en el denominador, dado que constituye un ingreso correspondiente al ejercicio gravable anterior".

Lima, uno de junio de dos mil veintidós

I. VISTA:

La causa número veintiocho mil ochenta y uno, guion dos mil diecisiete, guion LIMA; en audiencia pública de la fecha, y luego de efectuada la votación con arreglo, interviniendo como ponente el señor juez supremo, **Bustamante Zegarra**, con la adhesión de los señores jueces supremos: Pariona Pastrana, Toledo Toribio y Dávila Broncano; y, con el voto en discordia de la señora jueza suprema **Rueda Fernández**, con la adhesión del señor juez supremo Arias Lazarte, se emite la siguiente Sentencia:

I.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:

Se trata del recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Mediterranean Shipping Company del Perú Sociedad Anónima Cerrada** (*en lo sucesivo la Empresa*), el veintitrés de noviembre de dos mil diecisiete, de fojas seiscientos treinta a seiscientos cuarenta y ocho, contra la sentencia de vista contenida en la resolución número cuarenta y cuatro, de fecha treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete, de fojas seiscientos nueve a seiscientos veintiuno, expedida por la Sexta 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 expedida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número treinta y ocho, de fecha veintinueve de mayo de dos mil diecisiete, de fojas quinientos cuarenta y uno a quinientos cincuenta y nueve, que declaró **fundada** la demanda de autos, en cuanto a la pretensión principal y accesoria a la principal; y, **reformándola**, la declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos.

I.2. CAUSALES POR LAS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO DE CASACIÓN



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Mediante resolución suprema de fecha dieciséis de abril de dos mil dieciocho, de fojas ciento setenta y tres a ciento setenta y nueve del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, se declaró **PROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la empresa ***Mediterranean Shipping Company del Perú Sociedad Anónima Cerrada***, por las siguientes causales:

a) Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 122 del Código Procesal Civil. Alega que, en la sentencia recurrida no se ha realizado una debida motivación, al no haberse efectuado ningún análisis de los argumentos de defensa que expuso sobre su posición desarrollada en el trámite del proceso; asimismo, aduce que en la resolución recurrida tampoco se ha considerado los escritos de apelación que presentó contra las sentencias de primera instancia y lo expuesto en los informes orales. Agrega que, al expedirse la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, de fecha veintitrés de marzo de dos mil diecisiete, se anuló la segunda sentencia de primera instancia que le había resultado desfavorable, ordenándose en su noveno considerando que el *A quo* considere al sentenciar la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015; sin embargo, alega que en la resolución recurrida que ahora impugna no se tuvo presente dicha sentencia, lo cual constituye, según la parte recurrente, una inadecuada motivación.

b) Infracción normativa del artículo 165 del Código Tributario; del numeral 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil y de los artículos III del Título Preliminar y 50 numeral 4 del Código Procesal Civil. Indica que en la sentencia de vista se ha desconocido que las ganancias por diferencia de cambio tienen naturaleza de ingreso, precisando ser ingreso no operacional por no devenir de la actividad principal de una empresa, sino que son ocasionales y/o accesorios a la actividad principal; agrega que, no existe diferencia entre un ingreso que sea operacional y otro que no lo sea, en tanto el ingreso que incrementa el patrimonio de la empresa se gravará con el Impuesto a la Renta. También refiere que para calcular el coeficiente a fin de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de acuerdo a lo previsto en el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, en la sentencia de vista se debió incluir en los ingresos netos de cada ejercicio, las ganancias por diferencia de cambio obtenido en dicho ejercicio, por haber sido incluido a la vez en el concepto de renta gravada del ejercicio para fines del Impuesto a la Renta; añade que considerarse a las ganancias por diferencia de cambio a efectos de determinar el Impuesto a la Renta en el numerador y no en el denominador distorsiona e incrementa indebidamente el coeficiente. Asimismo, señala que no existe disposición legal alguna que limite la incorporación de las ganancias por diferencia de cambio en el mecanismo establecido en el literal a) del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo cual aduce que en la sentencia de vista no solo se ha efectuado una aplicación literal de la disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que, frente a un vacío del derecho, se ha limitado a señalar que las ganancias por diferencia de cambio no son ingresos, sin efectuarse una adecuada interpretación de las normas, contenidos en la citada Ley, que con ello se ha omitido integrar el derecho.

Asimismo, sostiene que se ha realizado interpretación errónea del artículo 165 del Código Tributario, por haberse considerado que para aplicar sanciones a los contribuyentes solo basta que se verifique la configuración de la conducta infractora sin que se considere la intención del contribuyente, lo que evidencia – según la empresa recurrente – que se ha aplicado literalmente la referida disposición; agrega que, es inadmisibles que se suprima de la configuración del ilícito administrativo tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad, en el que rige el principio de dolo o culpa, exigencia por la que – según la impugnante – la conducta infractora deberá ser atribuida al autor.

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO.- ANTECEDENTES PROCESALES DE RELEVANCIA

Previo al análisis y evaluación de las causales por las que se ha declarado procedente el recurso de casación, resulta conveniente iniciar el examen que corresponde con un breve recuento de las principales actuaciones procesales, así tenemos que:

1.1. Mediante escrito presentado el tres de febrero de dos mil catorce, la empresa Mediterranean Shipping Company del Perú Sociedad Anonima Cerrada, interpuso **demanda contenciosa administrativa**, de fojas ciento uno a ciento treinta y seis, subsanada por escritos de fojas ciento cincuenta y uno y ciento sesenta y uno, con el siguiente petitorio: Pretensión Principal: se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15837-8-20 13, del diecisiete de octubre de dos mil trece; pretensión accesorias: se ordene a la SUNAT pague la suma de S/.407,076.00 (cuatrocientos siete mil setenta y seis con 00/100 soles), cancelados coactivamente a efecto de cumplirse con: las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 a N.º 012-003-0031260, emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de dos mil diez y de las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-0019903 giradas por la supuesta comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, más los intereses de ley; pretensión subordinada: la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15837-8-2013, que resolviera rechazar la apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 150140010732, únicamente en el extremo que confirmó las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

012-002-0019903; y, pretensión accesorio a la pretensión subordinada: se ordene a la SUNAT se restablezca el derecho de la recurrente y le pague la suma de S/. 346,753.00 (trescientos cuarenta y seis mil setecientos cincuenta y tres con 00/100 soles), que fueron canceladas coactivamente a fin de cumplir con las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-0019903.

Sustenta su petitorio alegando que: a) La demandada vulneró el principio de legalidad, desde que la resolución impugnada se sustenta en una incorrecta interpretación del asunto controvertido consistente en la determinación si en el cálculo del coeficiente (el que resultará de dividirse el monto del impuesto calculado respecto del ejercicio gravable anterior, entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio), se debía considerar la diferencia de cambio como parte de los ingresos netos; que para la SUNAT la diferencia de cambio se debe excluir del concepto de ingresos netos y para la recurrente se debe incluir, ya que la normatividad hace una referencia a ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior; b) la SUNAT reparó en su momento los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de dos mil diez efectuados por la recurrente, al no considerar la ganancia por diferencia de cambio dentro del total de ingresos netos de los ejercicios dos mil ocho y dos mil nueve, para el correspondiente cálculo del coeficiente que era aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil diez, emitiendo las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 al N.º 012-003-0031260, por omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos tributarios de enero a diciembre del dos mil diez, como las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-0019903, por la supuesta infracción al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; c) el Tribunal Fiscal sostiene que las ganancias por diferencias de cambio no constituyen ingresos, puesto que en realidad se tratan de ajustes contables; sin embargo, no explica esta afirmación ni desarrolla la posición contraria, lo que constituye una indebida motivación. La diferencia de cambio constituye un resultado computable a efectos de la determinación de la renta neta para el cálculo del Impuesto a la Renta anual, en consecuencia, en la medida que el coeficiente para el cálculo del pago a cuenta considera los ingresos netos anuales, corresponderá considerar dentro de estos a la diferencia de cambio. La definición de ingresos netos mensuales y no anuales, no puede ser aplicada para establecer el denominador para el cálculo del coeficiente del pago a cuenta; d) se ha interpretado erróneamente el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02760-5-2006, dado a que solo resuelve la controversia relacionada con la determinación de la base imponible de los pagos a cuenta de la renta de tercera categoría más no sobre el cálculo del coeficiente aplicable. Para el cálculo del coeficiente y determinar los pagos a cuenta de la recurrente, por los periodos de enero a diciembre de dos mil diez, se tomó el Impuesto a la Renta pagado en el ejercicio dos mil ocho y en el ejercicio dos mil nueve y se dividió entre el total de los ingresos netos de cada ejercicio, respectivamente, en los



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

cuales se consideró incluir las ganancias por diferencia de cambio obtenidas en tales ejercicios, debido a que dichas ganancias se encontraban incluidas en el concepto de renta gravada de los mencionados ejercicios para efectos del Impuesto a la Renta; e) la ganancia por diferencia de cambio sí es un ingreso. Las demandadas pretenden desconocer que el referido concepto tiene naturaleza de ingreso, la de un ingreso no operacional y tan es así que está gravado con renta. Una empresa se dedica a varias actividades económicas principales y los ingresos originados por dichas actividades se consideran ingresos operacionales; empero, los ingresos no operacionales son aquellos ingresos diferentes a los obtenidos por el desarrollo de la actividad principal, los que generalmente son ocasionales o accesorios a la actividad principal y, desde el punto de vista tributario no existe diferencia entre un ingreso que es operacional y otro que no lo es, dado que mientras el ingreso sea susceptible de incrementar el patrimonio de la empresa, por regla general se considerará un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta como así se legisla; y, f) respecto a la pretensión subordinada precisa que las sanciones que se le impuso deben ser dejadas sin efecto, desde que la SUNAT y el Tribunal Fiscal no han analizado las circunstancias especiales del caso, habiendo procedido a sancionarla a través de los alcances de la responsabilidad objetiva, régimen erradicado.

1.2. El Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, a través de su Procuraduría Pública **absolvió el traslado de la demanda** mediante escrito presentado el cinco de junio de dos mil catorce, de fojas ciento setenta y cuatro a ciento noventa; argumentando principalmente que, a) la Resolución del Tribunal Fiscal cuestionada es válida, según el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría deben abonar 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 dos sistemas previstos en la norma, como lo previsto en el inciso a) del artículo invocado, que dispone que la cuota mensual se determina aplicando el coeficiente sobre la base de ingresos netos obtenidos en el mes; es así, que de acuerdo al referido sistema, el coeficiente aplicable a los ingresos netos del mes para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se obtiene dividiendo el impuesto del ejercicio anterior entre los ingresos netos del mismo ejercicio; y b) los ingresos netos son aquellos obtenidos por la empresa con ocasión del desarrollo de su actividad, menos los descuentos, bonificaciones, devoluciones y conceptos similares. No siendo las ganancias por diferencias de cambio ingresos provenientes de la empresa, por lo que el Tribunal Fiscal resolvió válidamente en el sentido que estas no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

1.3. Por escrito presentado el ocho de julio de dos mil catorce, de fojas doscientos dieciocho a doscientos treinta y dos, la Superintendencia **Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -SUNAT** (*en lo sucesivo SUNAT*), **contestó la demanda**; alegando sustancialmente que: *a)* la Resolución del Tribunal Fiscal aplica la Ley estableciendo que para efectos de la determinación del denominador del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta que contiene los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, según sea el caso, no se consideran las diferencias de cambio porque no son ingresos; y *b)* en la resolución objetada se aplicó el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta para determinar que el ingreso neto del ejercicio gravable anterior no contiene a la ganancia por diferencia de cambio por no ser su naturaleza la de un ingreso, siendo que su naturaleza es la de un ajuste contable producto de la fluctuación de valor de la moneda.

1.4. El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emitió **sentencia** de primera instancia mediante resolución número quince, de fecha nueve de diciembre de dos mil catorce, de fojas doscientos setenta y uno a doscientos ochenta y tres, declarando **infundada** demanda en todos sus extremos.

La Sexta Sala Especializada 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 veintidós, del dieciocho de enero de dos mil dieciséis, de fojas trescientos setenta y ocho a trescientos ochenta y tres, declaró **nulo** el fallo apelado.

1.5. El mismo Juzgado de origen, en cumplimiento del mandato superior, emitió nueva **sentencia** mediante resolución número veintisiete, del treinta y uno de mayo de dos mil dieciséis, de fojas cuatrocientos seis a cuatrocientos veinte, declarando nuevamente **infundada** la demanda en todos sus extremos.

La Sala Superior de origen, a través de la **sentencia** contenida en la resolución número treinta y cinco, del veintitrés de marzo de dos mil diecisiete, de fojas quinientos veintiuno a quinientos veintiocho, emitió fallo declarando nuevamente **nula** la sentencia apelada.

1.6. En cumplimiento del mandato superior, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emitió **sentencia mediante resolución número treinta y ocho**, del veintinueve de mayo de dos mil diecisiete, de fojas quinientos cuarenta y uno a quinientos cincuenta y nueve, declarando **fundada** la demanda de autos; en consecuencia, nulas la Resolución



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

del Tribunal Fiscal N.º 15387-8-2013, la Resolución de Intendencia N.º 150140010732/SUNAT, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 a N.º 012-003-0031260 y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-0019903, ordenando a la SUNAT la devolución de los montos pagados por la actora respecto de los valores declarados nulos. Funda la decisión bajo la siguiente motivación: *i)* las diferencias de cambio resultan ingresos computables para la determinación del Impuesto a la Renta. Así, conforme al artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta que prevé dos sistemas para la determinación de las cuotas mensuales establece uno de ellos en el inciso a), en el que se contempla que las cuotas mensuales se determinarán 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 (numerador) entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio (denominador); *ii)* la diferencia de cambio puede generar una ganancia o una pérdida, dependiendo de la operación realizada, es por ello que el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que esta diferencia constituye un ingreso computable para la determinación de la renta neta del ejercicio, por ello, las diferencias de cambio no pueden tomarse en cuenta para determinar los ingresos netos devengados en cada mes y que, cuando se trata de una ganancia debe considerársele para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta; donde la diferencia de cambio debe considerarse en el divisor o denominador, desde que constituye un ingreso correspondiente al ejercicio anterior; *iii)* la diferencia de cambio si constituye parte de los ingresos netos del ejercicio a efectos de determinar el coeficiente que se utilizará para determinar la cuota mensual de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, que si bien el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que debe considerarse para determinar los ingresos netos, también lo es que esto resulta aplicable para un periodo mensual y no anual como es el caso de la diferencia de cambio, por lo que no puede considerarse para determinar la cuota mensual de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, pero si para determinar el coeficiente; *iv)* no es posible aplicar un criterio de forma retroactiva, pues los casos deben ser resueltos en base a los hechos ocurridos en el momento y en base a las normas y los criterios vigentes cuando ocurrieron los hechos controvertidos, por lo que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015, que en la actualidad constituye jurisprudencia de observancia obligatoria para la Administración Tributaria; *v)* habiéndose concluido que la diferencia de cambio sí debe ser considerado para el cálculo del coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en ese sentido, el cálculo automático que realizaba el PDT – Programa de Declaración Telemática del Impuesto a la Renta Anual era correcto, el mismo que no establece un criterio y menos induce a error; y, *vi)* como consecuencia lógica de la declaración de nulidad de la Resolución impugnada en el presente proceso, corresponde también declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

150140010732/SUNAT; y, habiendo determinado que correspondía que se incluya como ingresos las diferencias de cambios para el cálculo del coeficiente aplicable para determinar la cuota mensual de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que en base a ello, se concluyó que la empresa no incurrió en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en ese sentido, también devienen nulas las Resoluciones de Multa sub materias que se impusieron por dicha infracción; por consiguiente, debe devolverse los montos cancelados por la empresa respecto de los valores declarados nulos. No correspondiendo emitir pronunciamiento sobre la pretensión subordinada.

1.7. Ante la **apelación** formulada por la SUNAT mediante recurso presentado el trece de junio de dos mil diecisiete, de folios quinientos sesenta y cinco a quinientos setenta y dos, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emitió **sentencia de segunda instancia**, mediante resolución número cuarenta y cuatro, del treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete, de fojas seiscientos nueve a seiscientos veintiuno, **revocando** la sentencia apelada, que declaró fundada la demanda en cuanto a la pretensión principal y su accesoria y, **reformándola**, la declaró **infundada** en todos sus extremos. Expresa la Sala Superior entre sus principales razonamientos que: *i)* la obtención del coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se obtiene de dividir el importe del impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior correspondiente entre el monto total de los ingresos netos del citado ejercicio precedente. Respecto de los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del referido ejercicio anterior; en tanto los ingresos netos son los generados por la actividad de la empresa, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares de la plaza, en los que no se encuentran comprendidos las pérdidas o las utilidades, en este caso, las ganancias por diferencias de cambio; *ii)* a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, son resultados, indistintamente que al final del ejercicio sean positivos o negativos, no constituyen ingresos, puesto que son resultados, de acuerdo al artículo 61 del Texto Único de la Ley del Impuesto a la Renta (*en lo sucesivo TUO de la Ley del IR*) por lo que no corresponden ser incluidas en los ingresos netos de los ejercicios dos mil ocho y dos mil nueve, para determinar los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de dos mil diez; *iii)* para calcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero de dos mil diez, la empresa debió considerar el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio dos mil ocho, mientras que para los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre, debió considerar el impuesto calculado y los



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

ingresos netos del ejercicio dos mil nueve, sin incluir las ganancias por diferencia de cambio dentro de los ingresos netos del respectivo ejercicio, por ello los coeficientes utilizados por la SUNAT para la determinación de los pagos a cuenta de tales periodos están conforme a derecho; iv) si bien lo debatido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015 tiene similitud con lo discutido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15837-8-2013; sin embargo, habiéndose determinado que las ganancias pro diferencias de cambio no constituyen ingresos y, por ello, no deben ser incluidas dentro de los ingresos netos de los ejercicios dos mil ocho y dos mil nueve para la determinación del coeficiente a efecto del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de dos mil diez, no resulta de aplicación el criterio plasmado en la primera de ella; y, v) en cuanto a la pretensión subordinada, sustentada en que las sanciones fueron impuestas con aplicación indebida de la responsabilidad objetiva por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, se tiene que conforme al artículo 165 del Código Tributario, para la determinación de la infracción imputada es independiente la intencionalidad del sujeto infractor, por pertenecer ella a su ámbito interno, bastando la verificación del despliegue de la conducta infractora, subsumiéndola en el tipo infractor descrito en la norma; que en este caso es el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, referido a aplicar coeficientes distintos a los que corresponden para la determinación de los pagos a cuenta, que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta, supuesto legal que no contempla en su tipificación el elemento subjetivo de la intencionalidad; por lo que dicha pretensión deviene desestimable.

SEGUNDO.- ANOTACIONES PREVIAS SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN

2.1. 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 bastando 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 recalcar que ésta 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, constituyendo 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.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

2.2. 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, ejerciendo como vigilantes el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional.”¹, revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica, correspondiendo 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.

2.3. Así también, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley, pudiendo 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, así como la falta de congruencia de lo decidido con 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 éstas pueden darse en la forma o en el fondo.

2.4. De otro lado, atendiendo que, en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, 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 declarase 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, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito y, si por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

TERCERO.- ANÁLISIS DE LAS CAUSALES DE NATURALEZA PROCESAL

La Empresa accionante en el recurso de casación, denuncia la ***infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Poder***

¹ HITTERS, Juan Carlos. Técnicas de los Recursos Extraordinarios y de la Casación. Librería Editora Platense, Segunda Edición, La Plata, página 166.

² MONROY CABRA, Marco Gerardo. Principios de Derecho Procesal Civil, Segunda Edición, Editorial Temis Librería, Bogotá Colombia, 1979, página 359.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Judicial y del artículo 122 del Código Procesal Civil; alegando en síntesis que la sentencia de vista no contiene una debida motivación por carecer de análisis suficiente de los argumentos de defensa; por no haberse considerado los escritos de apelación que interpuso, lo expuesto en los informes orales y no haberse evaluado lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015, conforme lo ordenado en el noveno considerando de la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco. Siendo estos los términos del recurso amerita traer a colación algunos apuntes sobre los derechos constitucionales y legales involucrados.

3.1. Se 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 se desarrolle de tal forma que su tramitación garantice a los sujetos involucrados en él, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración³. Diremos también que tal principio constitucional no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías; siendo dos los principales aspectos del mismo: El debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y, el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir que, en el ámbito sustantivo, se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Derecho que se manifiesta, entre otros, en el derecho de defensa, derecho a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, proceso preestablecido por Ley, derecho a la cosa juzgada, al juez imparcial, derecho a la pluralidad de instancia, derecho de acceso a los recursos, al plazo razonable; derecho a la motivación; entre otros.

3.2. Precisamente, sobre el derecho a la **motivación de las resoluciones judiciales**, recogido en el artículo 139 inciso 5 de la Carta Política, tenemos que éste garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que la justifiquen lógicamente y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y el derecho aplicable al caso y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquéllos dentro de la controversia. Roger Zavaleta Rodríguez, en su libro "La Motivación de

³ Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opinión Consultiva OC-9/87 "Garantías Judiciales en Estados de Emergencia", párrafo 28.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

las Resoluciones Judiciales como Argumentación Jurídica”⁴, precisa que: *“Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. (...)”*

3.3. Ahora bien, para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación; precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, más no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

3.4. De la sentencia materia de casación se observa que la misma ha respetado el principio del debido proceso e intrínsecamente el de motivación, toda vez que, ha delimitado el objeto de pronunciamiento, como así se desprende del primer considerando de la parte considerativa; ha definido el asunto en controversia descrito en el tercer considerando y ha cumplido con emitir pronunciamiento sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación, como así se desprende del desarrollo lógico jurídico que emerge a partir del quinto considerando y, para ello ha trazado el marco fáctico (antecedentes administrativos que los resume en el cuarto considerando) y regulatorio relacionado a lo que es asunto de controversia; luego de lo cual, sobre la base de una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto del expediente administrativo acompañado⁵, justificó las **premisas fácticas** (*la parte accionante alega que la diferencia de cambio constituye un resultado computable a efectos de la determinación de la renta neta para el cálculo del Impuesto a la Renta Anual, por lo que en la medida que el coeficiente para el cálculo del pago a cuenta considera los*

⁴ Roger E. Zavaleta Rodríguez, “La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica”, Editora y Librería Jurídica Grijley EIRL 2014, pág. 207-208.

⁵ **Artículo 30 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584**
Actividad probatoria

“En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios. (...)”



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

*ingresos netos anuales, corresponde considerar dentro de éstos a la diferencia de cambios; en tanto que el Tribunal Fiscal y la SUNAT postulan que las ganancias por diferencias de cambio no son ingresos sino ajustes contables; por ende, no deben ser considerados para determinar los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta) así como las **premisas jurídicas** (artículos 20, 60, 61 y 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y artículos 165 y 178 numeral 1) del Texto Único Ordenado del Código Tributario); que le permitió llegar a la **conclusión** que las diferencias de cambio son resultados que se determinan al cierre del ejercicio económico, esto es, al treinta y uno de diciembre del año, por ende, no constituyen ingresos y por ello, no deben ser incluidas en los ingresos netos de los ejercicios dos mil ocho y dos mil nueve, a efectos de determinar el coeficiente para calcular los pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de dos mil diez; y que, para la determinación de la infracción imputada es independiente la intencionalidad que haya tenido el sujeto infractor, bastando la verificación del despliegue de la conducta infractora, subsumiéndola en el tipo infractor descrito en la norma. En ese escenario queda claro que la justificación interna que fluye de la recurrida ha sido satisfecha.*

3.5. En torno a la justificación externa de la decisión recurrida, los suscritos consideran que la justificación externa realizada por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas *contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional*, las que son las correctas para resolver la materia en controversia fijada por las instancias de mérito, al haber atendido a los términos de lo que fue objeto debatible y puntos controvertidos fijados en sede de instancia. En atención a la corrección de las premisas normativas y fácticas, la conclusión a la que arribó el Colegiado Superior fue la adecuada.

3.6. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el Colegiado Superior de Alzada, que le han servido para revocar el fallo apelado en el que señala que la Resolución de Intendencia N.º 0150140010732/SUNAT, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 a N.º 012-003-0031260 y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-0019903 no han incurrido en causal de nulidad. En esa línea argumentativa no se observa entonces la infracción del derecho al debido proceso, en vinculación con la motivación de las resoluciones judiciales.

3.7. Por último, teniendo en cuenta que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógica



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

formal del razonamiento judicial, esto es la justificación interna que permita determinar el razonamiento lógico del paso de las premisas a la conclusión y decisión judicial, se observa que en el caso que nos convoca todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados, como ya se explicó; sin que ello signifique que este Supremo Colegiado comparta o no dichos fundamentos.

Por las razones esgrimidas en las anteriores consideraciones, la causal procesal denunciada deviene en **infundada**.

CUARTO.- ANÁLISIS DE LAS CAUSALES DE ÍNDOLE MATERIAL

En cuanto a la causal materia, la empresa recurrente denuncia la infracción normativa por errónea interpretación del artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (sobre Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes fiscalizadores); del numeral 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú (Principio de la Administración de Justicia); del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil (Obligación de suplir los defectos o deficiencias de la ley); y de los artículos III del Título Preliminar y 50 numeral 4 del Código Procesal Civil (Fines del proceso e integración de la norma procesal y deberes de los Jueces).

4.1. Debemos partir indicando que la infracción normativa por – *interpretación errónea* – se presenta cuando el Juzgador **acierta** en la selección de la norma jurídica aplicable al caso planteado, pero se **equivoca** en la elaboración de sus deducciones y establece conclusiones a la norma no contenidas en ella. En palabras de Devis Echandía, la errónea interpretación se produce cuando “(...) *existe una norma legal cuyo contenido o significado se presenta a distintas interpretaciones, y el tribunal al aplicarla, siendo aplicable al caso (pues si no lo es habría indebida aplicación) le da la que no corresponde a su verdadero espíritu. Es decir, esa interpretación errónea se refiere a la doctrina sostenida por el tribunal con motivo del contenido del texto legal y sus efectos, con prescindencia de la cuestión de hecho, o sea, sin discutir la prueba de los hechos y su regulación por esa norma*”⁶. Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia si bien es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene.

⁶ DEVIS ECHANDÍA, Hernando “Estudios de Derecho Procesal, Presente y Futuro de la Casación Civil, página 75.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

4.2. En la precisión doctrinal anotada, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este Tribunal de Casación, importa que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y de los hechos probados, para así determinar si se ha incurrido o no en la causal denunciada; y, en esa dirección se continuará el presente control judicial.

4.3. Las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo que corre como acompañado en dos tomos y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes:

a) En virtud de la Carta de Presentación N.º 12001136 6150 y Requerimiento N.º 0122120001148, del veinticinco de mayo de dos mil doce, obrantes a fojas doscientos ochenta y uno y doscientos ochenta y dos, la SUNAT inició un procedimiento de fiscalización a la empresa demandante, a fin de que sustente la determinación de los coeficientes empleados en sus pagos a cuenta del ejercicio gravable dos mil diez, debiendo proporcionar el detalle de las cuentas de ingreso del ejercicio anterior y precedente al anterior, esto es, de los años dos mil nueve y dos mil ocho, a efectos de determinar los ingresos netos correspondientes.

b) La SUNAT reparó en su momento los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los periodos de enero a diciembre de dos mil diez, al no considerar la empresa la ganancia por diferencia de tipo de cambio dentro del total de los ingresos netos de los ejercicios dos mil ocho y dos mil nueve, para efectos del cálculo del coeficiente que era aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil diez; por ello emitió las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 a N.º 012-003-0031260, de fojas quinientos diez a quinientos veintiuno, al haber considerado la empresa un coeficiente distinto para los efectos de la determinación de la deuda tributaria del periodo del año dos mil diez; así como las Resoluciones de Multas N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-00199903, obrantes de fojas quinientos veinticuatro a quinientos treinta y cuatro, por declarar coeficientes que no corresponde, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

c) Contra las citadas Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa, la empresa interpuso recurso de reclamación con fecha dieciséis de agosto de dos mil doce, corriente de fojas quinientos treinta y siete a quinientos cuarenta y nueve.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

d) El recurso de reclamación fue resuelto el treinta de abril de dos mil trece, mediante Resolución de Intendencia N.º 015014001073 2/SUNAT, obrante a fojas seiscientos setenta y cinco, sustentada en el Informe N.º 05-2013-SUNAT-2H3400-JDR, de fojas seiscientos sesenta y seis a seiscientos setenta y cuatro; que declaró infundada la reclamación, en consecuencia, confirmó las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 a N.º 012-003-0031260 y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-00199903, disponiendo proseguir con la cobranza actualizada de la deuda tributaria contenidos en los referidos valores hasta su cancelación.

e) Contra lo decidido en la Resolución de Intendencia N.º 0150140010732/SUNAT, la empresa con fecha diez de junio de dos mil trece interpuso recurso de apelación, obrante de fojas seiscientos noventa y nueve a setecientos trece.

f) La impugnación dio lugar a la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15837-8-2013, del diecisiete de octubre de dos mil trece, obrante de fojas setecientos sesenta y ocho a setecientos setenta y cuatro, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140010732/SUNAT

Estando a los hechos generados en sede administrativa y, considerando que la normativa del Impuesto a la Renta exige a los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría el que abonen mensualmente el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, un coeficiente, el que resulta de dividir el monto del impuesto calculado respecto del ejercicio gravable anterior, entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio; se colige que el asunto debatido se ha circunscrito en establecer si para la determinación de los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de dos mil diez, corresponde o no incluir dentro de los ingresos netos de los ejercicios dos mil ocho y dos mil nueve, a las ganancias por diferencias de tipo de cambio generadas en cada uno de los ejercicios anuales señalados.

Siendo la postura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que la diferencia de cambio debe ser excluida del concepto de ingresos netos; en tanto que para la empresa sostiene, que sí debe ser incluida, en base a que la normatividad hace una referencia a ingreso neto del ejercicio anterior o precedente al anterior.

QUINTO.- Siendo esta la base fáctica fijada por las instancias de mérito, substraída de los antecedentes administrativos, corresponde ahora citar los textos normativos de los preceptos legales que han sido denunciados como vulnerados y que subsumirían los hechos, además de aquellos que han sido citados en el recurso de casación como sustento de las infracciones. Así tenemos:



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

i) El artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, de aplicación por razón de temporalidad, establece que: “La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo.”

ii) El artículo 139 numeral 8 de la Constitución Política del Perú, prevé que: “Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) 8. El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley.”

iii) El artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil: “Los jueces no pueden dejar de administrar justicia por defecto o deficiencia de la ley. En tales casos, deben aplicar los principios generales del derecho y, preferentemente, los que inspiran el derecho peruano.”

iv) El artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil: “El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz social en justicia.

En caso de vacío o defecto en las disposiciones de este Código, se deberá recurrir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia correspondientes, en atención a las circunstancias del caso.”

v) El artículo 50 numeral 4) del Código Procesal Civil, prevé que: “Son deberes de los Jueces en el proceso: (...) 4. Decidir el conflicto de intereses o incertidumbre jurídica, incluso en los casos de vacío o defecto de la ley, situación en la cual aplicarán los principios generales del derecho, la doctrina y la jurisprudencia; (...)”



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

vi) El artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribe que: *“Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.”*

vii) El artículo 85 inciso a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, 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.”

SEXTO.- Haciendo un recordatorio de los fundamentos que respaldan la causal casatoria bajo examen, tenemos que a través de ella se denuncia que en la sentencia de vista se ha desconocido que las ganancias por diferencias de cambio tienen naturaleza de ingresos, específicamente, ingresos no operacional por no devenir de la actividad principal de una empresa, sino que son ocasionales o accesorias a la actividad principal; que, para el cálculo del coeficiente a fin de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de acuerdo al literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se debió incluir en los ingresos netos de cada ejercicio, las ganancias por diferencia de cambio obtenido en dicho ejercicio; debiendo considerarse a éstas últimas en el numerador y no en el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

denominador; que, no existe norma que limite la incorporación de las ganancias por diferencia de cambios en el mecanismo contemplado en el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta; y que, la interpretación errónea del artículo 165 del Código Tributario se presenta al haber considerado la Sala Superior que para aplicar sanciones a los contribuyentes solo basta que se verifique la configuración de la conducta infractora sin que se considere la intención del contribuyente, haciendo una interpretación literal del precepto legal invocado, no pudiendo suprimirse de la configuración del ilícito administrativo tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad.

SÉTIMO.- En atención a las infracciones denunciadas y en mérito de los contextos fácticos y jurídicos generados y evocados en los presentes actuados que se han citado en los anteriores considerandos, se colige ciertamente que lo debatido en el caso concreto conlleva a la labor de establecer el ingreso neto para la determinación del coeficiente en base al cual se calculan los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y, si se debe o no excluir la ganancia por diferencia de cambio, determinando si estas constituyen ingresos netos del ejercicio, que deben ser incluidos en el denominador para efectos del cálculo del coeficiente. Esta labor debe encaminarse al desarrollo sobre la interpretación de los artículos directamente vinculados con lo que es materia de controversia, a efectos de establecer si el sentido otorgado por la Sala Superior es el correcto; para ello, es conveniente en principio colocar el marco conceptual y doctrinal que sobre la interpretación jurídica existe.

7.1. En principio, diremos que la interpretación normativa pretende descubrir el significado último de las normas jurídicas cuando se está frente al supuesto en el que el sentido de las mismas no es claro a partir de su análisis lógico jurídico interno⁷.

Respecto del tema bajo estudio, tenemos que la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 139-99-EF (*en lo sucesivo Código Tributario*), de aplicación por razón de temporalidad, prevé que: “Al aplicar las normas tributarias **podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho (...).**” (Resaltado agregado).

De su texto se desprende que el ordenamiento jurídico tributario no ha restringido método, técnica u otro para la interpretación de las normas tributarias, con la salvedad de la restricción que la propia norma contempla: “*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni*

⁷ RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. 11 Edición. Lima, Perú; PUCP. Fondo Editorial. Página 220.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.”

7.2. Respecto de los métodos de interpretación normativa, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente N.º 03088-2009-PA/TC que: *“Solo a través de la interpretación se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida voluntad de la norma jurídica o del mandato judicial para, la solución del caso concreto, a efectos de optimizar el valor justicia. (...) establecer la **ineludible obligación del operador judicial, juez o sala superior** encargado de ejecutar lo resuelto en el proceso judicial, **de valerse de los siguientes métodos de interpretación jurídica: el literal, el histórico y el finalista (ratio mandato)**, (...).”* Fundamento 15. (Resaltado agregado).

7.3. La determinación del método más apropiado para la interpretación normativa tributaria pasaría por describir los diferentes métodos interpretativos, tales como el literal, de la *ratio legis*, lógico, sistemático, histórico, finalista, entre otros; y, hecho ello, establecer cuál de ellos sería el idóneo y pertinente para dar el sentido correcto a los textos normativos que subyacen de los preceptos legales tributarios aplicados en el caso de autos; sin embargo, el repaso de tales métodos se hace innecesario si consideramos el tipo de normas tributarias involucradas – *artículos 61 y 85 numeral a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, sustituido por el artículo 14 del Decreto Supremo N.º 086-2004-EF* -, lo que hacen es establecer obligaciones al producirse los supuestos de hechos configurados en las normas tributarias; por lo que en tal circunstancia deviene correcto iniciar aplicando el método literal dado que permite atribuir a las normas tributarias involucradas el sentido más inmediato que resulta del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas, para luego pasar a concordar con los demás preceptos legales de naturaleza tributaria que regulan sobre el tema.

7.4. Establecido ello, diremos que el régimen para determinar la renta se encuentra regulado en el Capítulo IX del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF; especificando el primer párrafo del **artículo 61** que: *“Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.”*

Al respecto, la postura de la empresa demandante ha sido la de sostener que las ganancias por diferencia de cambio deben ser consideradas como ingresos, por lo tanto, deben formar parte del cálculo del coeficiente aplicable para los pagos a

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

cuenta del Impuesto a la Renta; en tanto, que para la Administración Tributaria, las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, constituyendo ajustes contables y no, ingresos, por ende, no deben ser considerados para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta.

7.5. La interpretación literal del artículo invocado, hace necesario conocer el significado de las palabras empleadas en la transcrita norma; para ello recurrimos a la Norma Internacional de Contabilidad N.º 21 (NIC)⁸, cuyo párrafo 8 define la diferencia de cambio como *“La que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes.”*, aclarando dicho concepto, el contador público Felipe Torres Tello precisa que: *“Se entiende que aparecerá una diferencia de cambio cuando se tenga partidas monetarias como consecuencias de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación.”*⁹. Asimismo, el párrafo 28 de la norma contable citada, indica que las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias a tipos de cambio diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya sea producido durante el periodo o en estado financieros previos, se reconocerán en el estado de resultados del periodo en el que se generen. Así también en el párrafo 29 se precisa que aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación.

7.6. De lo expuesto, se tiene que la interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, es el siguiente: si se obtiene ganancia o pérdida de convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes, este resultado será computable para efectos del Impuesto a la Renta, siempre que el origen de esta diferencia se deba a las operaciones contempladas en el primer párrafo del artículo invocado.

Debe precisarse que la diferencia por tipo de cambio puede generar una ganancia o una pérdida, conforme se desprende del inciso b) del artículo 61 acotado, en cuanto señala que la determinación del Impuesto a la Renta por operaciones en moneda extranjera se aplicará: *“Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se consideraran como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.”*

⁸ Link: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC21.pdf>.

⁹ TORRES TELLO, Felipe. La diferencia de Cambio, su tratamiento contable y tributario para efecto del Impuesto a la Renta e IGV. Actualidad Empresarial. Segunda Quincena. 2009. Página 1 al 13.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

7.7. En ese sentido, siendo que la diferencia de cambio puede generar ganancias o pérdidas en el ejercicio en que se realicen, cuando se esté frente al primer caso, esto es, *ganancia*, debe de considerársele para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02760-5-2006, de observancia obligatoria, se fijó el criterio que: *“Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85, (...)”*; sin embargo, no se concluyó que la ganancia por diferencia de cambio no constituya ingreso y no se analizó respecto a la determinación del sistema de coeficientes y si para tal efecto, las ganancias por diferencia de cambio debían o no ser consideradas como ingresos.

7.8. Ahora bien, a partir de una interpretación sistemática, que importa la vinculación de una norma con el resto de las normas que regulan aspectos vinculados entre sí, tenemos que de la interpretación del artículo 61 en correspondencia con el artículo 20 que señala: *“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.”* y en concordancia con el artículo 37 que prescribe: *“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, (...)”*, para determinar el Impuesto a la Renta que corresponda cancelar al contribuyente, se deben obtener los ingresos brutos afectos a dicho tributo que perciba el contribuyente y deducirse de ellos los costos computables, resultando una renta bruta; de la que se restarán los gastos deducibles y sumarse otros ingresos, de ser el caso, obteniéndose así la renta neta, a la que se le podrán restar las deducciones y las pérdidas tributarias compensables, lo que dará como resultado la renta neta imponible, a la que se le aplicará el porcentaje por concepto de impuesto a la renta, obteniéndose de esta manera el impuesto final a pagar.

7.9. El **artículo 85** del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece la **obligación** de los contribuyentes que obtengan renta de tercera categoría de **abonar con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta** que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, para cuyo efecto considera dos sistemas que aparecen descritos en los incisos a) y b); importando para el caso de autos el señalado en el inciso a), según el cual, las cuotas mensuales se determinarán 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. Siendo que, de acuerdo al penúltimo párrafo del artículo invocado, los ingresos netos están constituidos por el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

similar; de donde el coeficiente aplicable a los ingresos netos del mes para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se obtiene dividiendo el Impuesto del ejercicio anterior (numerador) entre los ingresos netos del mismo ejercicio (denominador).

7.10. Entendiendo que las diferencias de cambios son resultados que se consideran para determinar la renta neta y que, pueden originar ganancias (ingresos) o pérdidas que serán imputables al ejercicio en que las operaciones se hayan realizado, esto es que, pueden incrementar o disminuir la renta neta; en esa línea, no resulta válido descartar la diferencia del tipo de cambio en el proceso de determinación del coeficiente para establecer el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, como contrariamente lo ha entendido la Sala Superior, toda vez que la exclusión significa necesariamente una desviación en el cálculo del referido coeficiente, lo que determinaría la existencia de un pago a cuenta de una suma mayor a los ingresos mensuales que sirven de base de cálculo; como actualmente lo tiene entendido el Tribunal Fiscal, Colegiado administrativo que a través de la jurisprudencia de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, ha establecido en la Resolución N.º 11116-4-2015, del trece de noviembre de dos mil quince, que establece el criterio de que: *“Las ganancias derivadas de las diferencias de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.”*; habiendo fundamentado para ello que *“(…) excluir las ganancias por diferencia de cambio del denominador implica una distorsión en el cálculo del referido coeficiente, dado que ello no repercute en el numerador, en el que se mantendrá como parte del Impuesto determinado en el ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponde, que recayó sobre la ganancia por diferencia de cambio, lo que en algunos casos podría generar incluso que se exija como pago a cuenta un monto mayor a los ingresos mensuales que sirven de base de cálculo, al romper la relación que debe existir en función a las variables tomadas.”*

7.11. Presentando el caso de autos, el tratamiento tributario de las ganancias por diferencia de cambio, conforme lo tiene previsto el primer párrafo del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de la determinación del “coeficiente” debe considerarse la diferencia de cambio en el divisor o denominador, dado que constituye un ingreso correspondiente al ejercicio anterior, considerándose además que pueden originar ganancias o pérdidas imputadas al ejercicio en que se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta, deduciéndose que si se trata de ganancias significará un mayor ingreso en la determinación anual del Impuesto a la Renta. Cabe recordar que **la obtención del coeficiente** para el cálculo de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta de la tercera categoría, de acuerdo al inciso a) del artículo 85 del Texto



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, **es el resultado de dividir el monto del impuesto calculado que corresponde al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio gravable**; en ese sentido, la diferencia de cambio viene a constituir parte de los ingresos netos del ejercicio a efectos de determinar el coeficiente que se empleará para determinar la cuota mensual de los pagos a cuenta del impuesto a la renta.

OCTAVO.- En mérito a la línea argumentativa trazada en los anteriores considerandos de esta resolución, se colige que la conclusión arribada por la Sala Superior de origen consistente en que “(...) *las diferencias de cambio son resultados que se determinan al cierre del ejercicio económico, esto es, al 31 de diciembre del año, por ende, no constituyen ingresos; en ese sentido, no deben ser incluidas en los ingresos netos – en el presente caso – de los ejercicios 2008 y 2009 a efectos de determinar el coeficiente para calcular los pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre del 2010.*”, no ha sido el resultado de una interpretación correcta de las normas tributarias que han sido denunciadas como infraccionadas; toda vez que, de acuerdo al desarrollo lógico jurídico que emana de dicha sentencia, el Colegiado Superior solo ha procedido a efectuar la transcripción de las normas que a su criterio tienen vinculación con el tema discutido, además de describir el desarrollo de los procedimientos previstos por ley para los efectos de la determinación del coeficiente a aplicarse para el cálculo de las cuotas mensuales a pagarse por concepto del Impuesto a la Renta; asumiendo de plano que las ganancias por diferencia de cambio no constituyen ingresos - *a su juicio* – porque así se desprende del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que los consigna como “resultados computables”; sin embargo, el sentido literal que se desprende de dicha afirmación no ilustra de modo alguno que se haya tenido en cuenta la adopción de las demás herramientas interpretativas que confiere la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, como viene a ser el método de interpretación sistemático, mediante el cual la interpretación de la norma, en este caso de naturaleza tributaria, se verificará considerando la estructura del ordenamiento jurídico tributario en vinculación con las demás normas referidas al asunto debatido, consistente en si para la determinación de los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de dos mil diez, procede o no incluir dentro de los ingresos netos de los ejercicios dos mil ocho y dos mil nueve, a las ganancias por diferencias de cambios generados en cada uno de estos últimos ejercicios; en ese estado de cosas, se infiere que el sentido normativo atribuido por el Colegiado Superior lo ha sido sin observancia y congruencia con las demás normas que tratan sobre el asunto controvertido; por lo que **se ha incurrido** en las infracciones normativas denunciadas, en esa línea de razonamiento la causal casatoria material revisada deviene en **fundada**.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

NOVENO.- Sin perjuicio de lo expuesto, debe señalarse que en el recurso también se denuncia la indebida interpretación del artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al considerarse que en un Estado Constitucional de Derecho y considerando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a la actualidad no es posible determinarse en sede administrativa supuestos de responsabilidad objetiva; al respecto, debe señalarse que, de acuerdo al texto de la sentencia de vista recurrida en casación, la Sala Superior ha aplicado el citado artículo para efectos de emitir pronunciamiento de fondo sobre la pretensión subordinada, en atención a que conforme a su análisis la pretensión principal y su accesoria devienen en infundadas, todo ello dentro del marco previsto por el artículo 87 del Código Procesal Civil. En ese panorama, tenemos que habiéndose advertido que el sentido normativo otorgado por la Sala Superior a las normas invocadas en su fallo no ha sido el correcto; y en consecuencia, habiéndose precisado cuál es la correcta interpretación de las normas invocadas, corresponde que las pretensiones principal y accesoria resulten estimables; por ende, carece de objeto que esta Sala de Casación ejerza control legal respecto de este extremo del recurso.

DÉCIMO.- **ACTUACIÓN EN SEDE DE INSTANCIA**

10.1. Habiéndose determinado que la sentencia de vista ha incurrido en la infracción normativa material denunciada, corresponde actuar en sede de instancia, para tal efecto, se desprende de la demanda de autos y escritos subsanatorios, que la empresa demandante tiene como pretensión principal, se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15837-8-2013, del diecisiete de octubre de dos mil trece, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140010732/SUNAR, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 a N.º 012-003-0031260, emitidas por la omisión de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil diez, y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-0019903, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; así como la nulidad de la Resolución de Intendencia y valores citados; y, como pretensión accesoria, se ordene a la SUNAT que restablezca su derecho, restituyéndole la suma de cuatrocientos siete mil setenta y seis con 00/100 soles (S/. 407,076.00), que fuera cancelada coactivamente con el propósito de cumplirse con las Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa sub materias.

10.2. La Juez de Primera Instancia, en la sentencia de fojas quinientos cuarenta y uno a quinientos cincuenta y nueve, en el Décimo Tercer considerando concluye que: "(...) *las diferencias de cambio no puede tomarse en cuenta para determinar los ingresos netos devengados en cada mes. (...) en la Resolución de observancia Obligatoria para la Administración Tributaria N.º 02760-5-2006 el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que las ganancias por diferencia de cambio no constituyen*



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a que se refiere el artículo 85° de la Ley.” Y en el Décimo Quinto considerando ha establecido que: “(...) la diferencia de cambio puede originar ganancias o pérdidas en el ejercicio en que se realicen y que cuando se trate de una ganancia debe considerarse para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, (...). En conclusión, la diferencia de cambio sí constituye parte de los ingresos netos del ejercicio a efectos de determinar el coeficiente que se utilizará para determinar la cuota mensual de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, que si bien es cierto el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que debe considerarse para determinar los ingresos netos, también lo es que esto resulta aplicable para un periodo mensual y no anual como es el caso de las diferencias de cambio, por lo que no puede considerarse para determinar la cuota mensual de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, pero sí para determinar el coeficiente.”

Siendo que como se tiene analizado, el razonamiento y criterio adoptado por la Juez del Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, ha sido el correcto al haber sido el resultado de haber otorgado el sentido que corresponde a las normas tributarias involucradas empleando para ello los métodos de interpretación que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario admite; estableciéndose que las ganancias por diferencia de cambio si bien no son ingresos a efectos de determinar el ingreso mensual que es la base para el cálculo para la determinación de los pagos a cuenta; empero, sí constituyen ingresos por lo que deben ser considerados en el denominador (ingresos netos del ejercicio anterior) a efectos de determinar el coeficiente que se ha de aplicar a la referida base de cálculo para determinar los pagos a cuenta.

10.3. En consecuencia, la demanda de autos deviene en fundada respecto de la pretensión principal y accesoria a la principal, deviniendo en **nulas** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15837-8-2013, la Resolución de Intendencia N.º 150140010735/SUNAT, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0031249 a N.º 012-003-0031260 y las Resoluciones de Multas N.º 012-002-0019892 a N.º 012-002-0019903; debiendo, la Administración devolver las sumas canceladas respecto a los valores declarados nulos.

III. DECISIÓN:

Por tales razones, de conformidad con lo regulado además por el artículo 36 del Texto Único Ordenado del Decreto Supremo N.º 013-2008-JUS, concordante con el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364, de aplicación supletoria, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Mediterranean Shipping**



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Company del Perú Sociedad Anónima Cerrada, mediante escrito del veintitrés de noviembre de dos mil diecisiete, de fojas seiscientos treinta a seiscientos cuarenta y ocho; en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida mediante resolución número cuarenta y cuatro, de fecha treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete, de fojas seiscientos nueve a seiscientos veintiuno, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; y, **actuando en sede instancia, CONFIRMARON** la sentencia apelada de primera instancia emitida mediante resolución número treinta y ocho, del veintinueve de mayo de dos mil diecisiete, de fojas quinientos cuarenta y uno a quinientos cincuenta y nueve, que declaró **fundada** la demanda respecto de la pretensión principal y accesoria a la principal; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; en los seguidos por Mediterranean Shipping Company del Perú Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y otro, sobre acción contencioso administrativa; Notifíquese por secretaría y devuélvanse los actuados.

SS.SS.

PARIONA PASTRANA
TOLEDO TORIBIO
BUSTAMANTE ZEGARRA
DÁVILA BRONCANO

Mam/Cmp

LA SECRETARÍA DE LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA CERTIFICA que el voto suscrito por los señores Jueces Supremos **Pariona Pastrana, Toledo Toribio y Bustamante Zegarra** fue dejado oportunamente en relatoría, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 149° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, agregándose el referido voto suscrito a la presente resolución

EL VOTO EN DISCORDIA DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA RUEDA FERNÁNDEZ, CON LA ADHESIÓN DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO ARIAS LAZARTE, ES COMO SIGUE:-----

Al amparo de lo previsto en el artículo 144 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial efectuamos nuestro voto en discordia, al no estar de acuerdo con el voto y el sentido de la decisión del ponente; conforme se pasa a fundamentar.

Primero. Infracción del artículo 139 numeral 5 de la Constitución, del artículo



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 122 del Código Procesal Civil

1.1. Conforme al auto calificadorio la causal se sustenta en lo siguiente:

i) en la sentencia recurrida no se ha realizado una debida motivación, al no haberse efectuado ningún análisis de los argumentos de defensa que expuso sobre su posición desarrollada en el trámite del proceso.

ii) en la resolución recurrida tampoco se ha considerado los escritos de apelación que presentó contra las sentencias de primera instancia y lo expuesto en los informes orales.

iii) al expedirse la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, de fecha veintitrés de marzo de dos mil diecisiete, se anuló la segunda sentencia de primera instancia que le había resultado desfavorable, ordenándose en su noveno considerando que el A quo considere al sentenciar la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1116-4-2015; sin embargo, alega que en la resolución recurrida que ahora impugna no se tuvo presente dicha sentencia, lo cual constituye, según la parte recurrente, una inadecuada motivación.

1.2 Absolviendo las alegaciones anotadas en los literales **i)** y **ii)**, es importante precisar que las instancias han cumplido con motivar sus decisiones conforme a las actuaciones procesales, que la sentencia de primera instancia estimó la pretensión principal y resolvió declarar nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15837-8-2013, la Resolución de Intendencia N° 15014 0010732, las Resoluciones de Determinación Nos. 012-003-0031249 a 012-003-0031260 y las Resoluciones de Multa Nos. 012-0020019892 a 012-002-0019903, decisión que fue apelada por Sunat, y originó la emisión de la sentencia de vista que revocó dicha decisión y reformándola declaró infundada la demanda en todos sus extremos, expresando su razonamiento y decisión en relación a los agravios de apelación y las pretensiones de la demanda; que según el primer considerando de la sentencia de vista la Sunat expuso los siguientes agravios:

i) Si bien es cierto las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no implica que sean ingresos provenientes de la actividad de la empresa, ya que son meros ajustes contables, razón por la cual no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

ii) La demandante no realizó correctamente el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta de los períodos enero a diciembre del 2010, pues incluyó en el mismo a

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

las ganancias por diferencias de cambio obtenidas en los ejercicios 2008 y 2009, lo que no fue observado por la juez de primera instancia, vulnerando lo dispuesto en el artículo 61 y el literal a) del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta.

iii) *La sentencia apelada no se encuentra debidamente motivada al no sustentar con base legal expresa, el motivo por el cual las diferencias de cambio constituyen ingresos, pues únicamente se ha amparado en lo resuelto en la RTF N° 11116-42015.*

Sin embargo, y pese que se ha cumplido con la pluralidad de instancia y la sentencia recurrida absolviendo el petitorio de la apelación ha expresado sus razones para desestimar la demanda, nuevamente la parte recurrente requiere que en la sentencia de vista se examine reiteradamente sus argumentos de defensa expuestos a lo largo del proceso, así como los expuestos en los escritos de apelación que presentó contra las sentencias de primera instancia y en los informes orales, soslayando que el recurso de apelación tiene como objeto que el jurisdiccional superior examine la resolución apelada en razón a los agravios expuestos por la apelante, y no uno nuevo de los argumentos expuestos por la parte demandante, la que no ha acreditado los defectos de motivación en este extremo alegados; por lo tanto, **las alegaciones anotadas no corresponden ser estimadas.**

1.3 En lo relativo a la alegación anotada en literal **iii)**, es pertinente reiterar que este extremo del recurso de casación viene por una causal procesal de motivación, correspondiendo el control de motivación de la sentencia de vista, que tiene expresado los siguientes fundamentos:

“en relación a lo alegado por la demandante en el escrito presentado con fecha 07 de enero del 2016, en lo referido a la aplicación del criterio de observancia obligatoria establecido en la RTF N° 11 116-4-2015, si bien es cierto la materia controvertida en el procedimiento administrativo que originó la RTF N° 11116-4-2015, tiene similitud con lo discutido en el procedimiento en que se dictó el RTF N° 15837-8-2013, sin embargo, de acuerdo a los considerandos desarrollados precedentemente, habiéndose determinado que las ganancias por diferencias de cambio no constituyen ingresos, y por ello, no deben ser incluidas dentro de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009 para la determinación del coeficiente a efectos del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre del 2010, no resulta de aplicación el criterio plasmado en la RTF N° 11116-4-2015”.

1.4 En orden de ideas, transcende que la recurrida absolviendo el agravio **iii)** del recurso de apelación —referido a que la sentencia apelada no se encuentra



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

debidamente motivada al no sustentar con base legal expresa, el motivo por el cual las diferencias de cambio constituyen ingresos, pues únicamente se ha amparado en lo resuelto en la RTF N° 11116-42015—, sustentó las razones por las que no corresponde aplicar al presente caso el criterio plasmado en la RTF N° 11116-4-2015, explicando que ello no es posible debido a que determinó que las ganancias por diferencias de cambio no constituyen ingresos, y por ello, no deben ser incluidas dentro de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009 para la determinación del coeficiente a efectos del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre del 2010.

Asimismo, es pertinente indicar que conforme lo expresado por la propia recurrente en el anterior pronunciamiento de segunda instancia se ordenó que el Juez de la demanda considere al sentenciar la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1116-4-2015 y no que la aplique al presente caso, es así que ello es parte de las valoraciones esenciales que consideran y realizan las instancias de mérito según su análisis de los actuados, habiendo expresado sus razones por las cuales no se aplica la referida resolución administrativa; no habiendo demostrado la recurrente vulneración de la motivación en dicho extremo, sino que expresa su discrepancia con lo fundamentado y lo resuelto; en consecuencia, esta alegación **tampoco corresponde ser estimada**.

Segundo. Infracción del artículo 165 del Código Tributario, artículo 139 numeral 8 de la Constitución, del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil, del artículo III del Título Preliminar y artículo 50 numeral 4 del Código Procesal Civil

2.1 Respecto de estas causales de infracción normativa, se advierten que han sido formuladas en conjunto respecto de norma tributaria artículo 165 del Código Tributario, norma constitucional –inciso 8 del artículo 139 de la Constitución, del artículo VIII del TP del Código Civil, y de normas procesales de los artículos III del TP, 50 numeral 4 del Código Procesal Civil; salvo el caso del artículo 165 del Código Tributario que cuenta con fundamentación propia respecto de que, en la sentencia de vista se ha realizado interpretación errónea del referido artículo al haberse considerado que para aplicar sanciones a los contribuyentes sólo basta que se verifique la configuración de la conducta infractora sin que se considere la intención del contribuyente, lo que evidencia –según la recurrente– que se ha aplicado literalmente la referida disposición; agrega que es inadmisibles que se suprima de la configuración del ilícito administrativo tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad, en el que rige el principio de dolo o culpa, exigencia por la que –según la impugnante– la conducta infractora deberá ser atribuida al autor.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

2.2 En el caso de las demás normas la recurrente además de señalar que efectúan la denuncia casatoria *“al darse un fallo basado en la errada interpretación de disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta; siendo que la Sexta Sala (...), ha aplicado de manera literal las normas contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta”*; se advierte que en relación a las normas antes indicadas, sustenta, que se habría dado incumplimiento del deber de interpretación e integración del Derecho, sin resolver la incertidumbre jurídica objeto de discusión a lo largo del proceso, de establecer si para la determinación de los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, procede o no incluirse dentro de los ingresos netos a las ganancias que se hayan obtenido por las diferencias de cambio; sustentando la recurrente que para brindar la respuesta ***“se debía efectuar una labor interpretativa e integradora de las normas. Esto no se ha dado por parte de la Sexta Sala Contenciosa Administrativa de Lima”***; en el fundamento 5.5 del recurso de casación reitera:

“La Sala Superior debía efectuar una labor de interpretación y en su caso de integración de la norma tributaria; tal y como se ha efectuado en la RTF 11116-5-2015; siendo que de lo contrario precisamente se obtiene un fallo o sentencia limitado y arbitrario, que no soluciona la controversia, tal como es el caso de la sentencia objeto de casación”.

Lo señalado es importante, pues nos permitir delimitar el objeto de pronunciamiento en sede casatoria, pues si bien la recurrente efectúa alegaciones sobre su posición respecto de la naturaleza de las diferencias de cambio, que a su entender serían ingreso no operacional, y que para calcular el coeficiente para determinar los pagos a cuenta del impuesto a la renta de acuerdo a lo previsto en el artículo 85 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, la sentencia de vista ha debido incluir en los ingresos netos de cada ejercicio las ganancias por diferencia de cambio obtenido en dicho ejercicio, por haber sido incluido a la vez en el concepto de renta gravada del ejercicio para fines del impuesto a la renta; ello no es lo que viene a efectos de función nomofiláctica al no haberse planteado específicas normas materiales tributarias como causales de casación, sino concretamente **determinar si la sentencia de vista ha vulnerado las normas constitucionales y legales sobre integración del derecho en caso de vacío normativo o defecto de la ley, y de ser así se habría incurrido en irregularidad o a decir de la recurrente *“un fallo o sentencia limitado y arbitrario, que no soluciona la controversia”***; lo cual de determinarse ocasionará la nulidad de la recurrida, requiriendo nuevo pronunciamiento; en ese orden, para efectos de la absolución de las normas denunciadas, se requiere determinar, si este caso se ha efectuado labor de interpretación y si se ha presentado un



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

supuesto de vacío o deficiencia de la ley, que requiera acudir a la integración del derecho, conforme a las normas constitucionales o legales.

2.3 Cabe indicar que conforme el recurso casación las alegaciones anotadas en el considerando **2.1 y 2.2**, estrictamente se refieren a la denuncia de infracción de normas procesales del artículo III del Título Preliminar y artículo 50 numeral 4 del Código Procesal Civil, y de normas materiales en relación al artículo 139 numeral 8 de la Constitución, y del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil.

En cuanto a la denuncia de infracción del artículo 165 del Código Tributario, en relación a la pretensión subordinada (página catorce del recurso de casación), la cual será absuelta de forma separada y como causal independiente.

Asimismo, en relación a las causales casatorias, se identifica la norma del artículo 139 numeral 8 de la Constitución, que establece como principios y derechos de la función jurisdiccional, el principio de que los jueces no deben dejar de administrar justicia, aún fuere un caso por vacío o deficiencia de la ley.

La norma del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil, recoge el principio “iura novit curia”, en el sentido de que es obligación de los jueces aplicar las normas jurídicas pertinentes, aunque no haya sido invocada por las partes procesales; la norma del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil en su parte pertinente al caso, prevé que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que en caso de vacío o defecto en las disposiciones procesales, se debe acudir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia.

La norma del artículo 50 numeral 4, prevé que son deberes de los jueces resolver los conflictos de intereses o incertidumbre jurídica, aún en los supuestos de vacío o defecto de la ley, en cuyo caso deben aplicar los principios generales del derecho, doctrina y jurisprudencia.

2.4 Ahora bien, previamente a absolver las infracciones sobre interpretación e integración del derecho, es menester que se explique 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 ha consagrado 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”.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Acorde con la antedicha norma convencional, es de necesidad poner de relieve que para la efectivizarían de la labor interpretativa debe estar armonizada con el principio de legalidad, recogido en el artículo 9¹⁰ de la mencionada convención y en el artículo 74¹¹ de la Constitución, concibiéndose este principio en aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria.

Lo anterior se respalda en el sistema de división de poderes acogido en el ordenamiento constitucional peruano, el cual concibe que ningún poder es absoluto, incluso los poderes constitucionalmente establecidos, así como las instituciones y entidades que derivan de estos. En resumen, todas las entidades se encuentran sometidas a lo previsto en la Constitución y al sistema de controles que de ella fluyen, significando que la potestad tributaria atribuida al Estado no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a controles y debe ser ejercida con arreglo a los fines, principios, derechos y límites que las normas constitucionales y legales prevén.

2.5 Debe agregarse que en el trabajo interpretativo de las disposiciones tributarias —como en todas las especialidades y por estar inmerso en un Estado Constitucional de Derecho con supremacía y obligatoriedad de las normas constitucionales—, siempre ha de partirse de la norma de reconocimiento que sustenta el sistema jurídico acogido por el constituyente. De esta forma, con el panorama planteado, debe analizarse la interpretación de las normas en materia tributaria. Este tema ha sido regulado por la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF¹² —norma aplicable en virtud al tributo y periodo reparado—, la misma que establece la proscripción de que en vía interpretativa se creen tributos, introduzcan sanciones, se otorguen exoneraciones tributarias o se extiendan las disposiciones tributarias a supuestos no regulados en la ley, teniendo el siguiente tenor: “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”.

La referida Norma VIII ha sido objeto de examen por esta Sala Suprema en la Casación N° 4392-2013-Lima, en la cual se ha fijado como criterio jurisprudencial lo siguiente en su fundamento jurídico 3.6: **“La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en coherencia con la Norma IV que contempla los**

¹⁰ **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.

¹¹ **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.

¹² Publicado en El Peruano el 19 de agosto de 1999.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

principios de legalidad y reserva de ley, ratifica el sometimiento a la ley y refuerza la vinculación del intérprete al contenido del texto legal, cobrando mayor significancia en el proceso de interpretación de leyes tributarias, los supuestos, las obligaciones y elementos predeterminados y configurados en la ley (...)".

Respecto de la interpretación de las normas jurídicas, es necesario reiterar la distinción que existe entre disposición y norma. La primera es el texto sin interpretar; y la segunda, el resultado de la interpretación que proviene de la labor efectuada por el intérprete jurídico, que debe ser dedicada y exhaustiva por la exigencia ineludible de corrección material de la premisa normativa del razonamiento jurídico, la cual debe plasmar el sentido que el derecho suministra.

Como informa la doctrina, las normas jurídicas son expresión del deber ser, no son descripciones de la realidad, menos pretenden describir o dar cuenta de lo que ya existe. Están destinadas a modificar, cambiar, transformar o incluso mantener lo existente. En razón de ello, se tiene que las normas provienen de una determinada voluntad destinada a transformar la realidad en un determinado sentido, esto es, "que los individuos se conduzcan de determinada manera y la que establece que consecuencias se derivan del incumplimiento de los criterios de comportamiento establecidos"¹³. En ese orden, las normas del derecho tributario resultan normas del "deber ser" y están provistas por la voluntad de la autoridad legitimada para expedir las prescripciones que obligan a todos, tanto autoridades como ciudadanos, y disponen lo que está permitido, atribuido, es obligatorio o prohibido, contienen supuestos y establecen consecuencias jurídicas, requiriendo dilucidar en corrección dicha voluntad a través de la interpretación.

2.6 Los apuntes previos, servirán como base para determinar si la recurrida a cumplido con la labor interpretativa y si se ha producido en el tema materia de debate un vacío normativo; por lo que se acude a las normas relacionadas a la controversia de fondo, contenidas en el Código Tributario y Ley de Impuesto a la Renta, específicamente a las disposiciones contenidas los artículos 20¹⁴, 61¹⁵ y 85¹⁶ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por

¹³ Peces Barba, Gregorio y otros. *Curso de Teoría del Derecho*. Madrid, Editorial Pons, 1999, página 147.

¹⁴ "La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. (...)

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (...)"

¹⁵ "Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta".

¹⁶ "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 se 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.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Decreto Supremo N° 179-2004-EF y artículo 54¹⁷ inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el artículo 14 del Decreto Supremo N° 086-2004-EF contenida en la sentencia recurrida y siendo que está tiene expresadas las siguientes **premisas normativas [pn]** esenciales:

pn1. Para obtener el coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se tiene que dividir el importe del impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior correspondiente entre el monto total de los **ingresos generados por la actividad de la empresa, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares de la plaza (ingresos netos) del citado ejercicio precedente.**

pn2. Respecto a los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los **ingresos generados por la actividad de la empresa, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares de la plaza (ingresos netos) del referido ejercicio anterior.**

pn3. A efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, **las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, son resultados, indistintamente que al final del ejercicio sean positivos o negativos.**

pn4. **Las ganancias por diferencias de cambio al no constituir ingresos, puesto que son resultados, no corresponden ser incluidas en los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009, para determinar los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del 2010.**

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 (...).

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 (...).

¹⁷ "b) Sistema de Coeficientes

1. Se encuentran comprendidos en el Sistema de Coeficientes previsto en el inciso a) del Artículo 85 de la Ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior.

2. El coeficiente se determina de acuerdo al siguiente procedimiento:

2.1 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales.

2.2 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales (...).



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

2.7. Ahora bien, en este punto cabe anotar en relación al alegado vacío normativo por la recurrente, que se entiende como tal a uno de los supuestos de **problemas por indeterminación del derecho**, en que el legislador no habría regulado la situación fáctica no existiendo solución o respuesta jurídica, siendo que en el caso del vacío normativo a diferencia de la laguna jurídica, no es un caso de negligencia del legislador sino una posibilidad de poder integrar el derecho en base a principios jurídicos que brinden una respuesta adecuada.

De las normas identificadas en el considerando 2.6 y lo desarrollado en este considerando, se extrae que no existe vacío normativo, y por el contrario se cuenta con regulación especial, lo que resulta del estudio de la disposición contenida en el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se desprende que las diferencias de cambio que cumplan con corresponder a operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada son resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta. De ello se advierte que la naturaleza de las diferencias de cambio **es ser resultado computable al treinta y uno de diciembre**, fecha en que se calcula el Impuesto a la Renta, según lo prescrito en el artículo 57¹⁸ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Ello se condice con lo preceptuado en el literal d) del acotado artículo 61, el cual prevé que “Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida”.

De conformidad con ese panorama, de existir resultado positivo, habría un excedente que significaría para el contribuyente mayor ganancia o utilidad y, consecuentemente, mayor Impuesto a la Renta. Empero, de acaecer la pérdida al producirse el cambio de moneda extranjera a nacional por las fluctuaciones económicas a las que está expuesta, existiría pérdida en desmedro de los intereses del contribuyente, circunstancia que tendría que reconocerse o expresarse como pérdida.

Por otro lado, para el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer el coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se tiene que dividir el importe del impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior correspondiente entre el monto total de los **ingresos netos** del citado ejercicio precedente y a fin de establecer el coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los **ingresos netos** del referido ejercicio anterior; siendo que de conformidad con la propia disposición

¹⁸ **Artículo 57.-** A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

del referido artículo 85, para efectos del cálculo de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 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.**

2.8 Como es de advertir de lo anotado, sea como desenlace positivo o negativo las diferencias de cambio constituyen **resultados (ganancia o pérdida) que son computables al cierre del ejercicio económico a efectos de la determinación de la renta neta.** Por ello, no es posible afirmar que las ganancias por diferencias de cambio sean pasibles de ser incluidas en los ingresos netos —a efectos de determinar el coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, y de los meses de marzo a diciembre— en los términos en que es contemplado en el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; pues conforme a la propia disposición los **ingresos netos son 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—.

En ese sentido, para el citado artículo 85, a fin de establecer el coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se tiene que dividir el importe del impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior correspondiente entre el monto total de los **ingresos netos del citado ejercicio precedente** y fin de establecer el coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los **ingresos netos del referido ejercicio anterior.**

Cabe agregar que las diferencias de cambio se producen por fluctuaciones o variaciones en la conversión de la moneda al momento de ser re expresada en el cálculo de la renta neta. Entonces, la indicada alteración responde a causas económicas que no están influenciadas por las erogaciones de dinero o gastos y menos con las operaciones comerciales efectuadas con los mencionados residentes. Ciertamente, las diferencias de cambio son las manifestaciones que se originan ante causas que son extrañas a la operación comercial y a su respectivo gasto; en razón de ello, no existe relación de interdependencia o accesoriedad entre las precitadas operaciones y las diferencias de cambio, teniendo por ello carácter de resultados.

2.9 Al respecto, **se establece que la sentencia de vista si ha cumplido con su labor interpretativa de las normas pertinentes para la resolución del caso,** teniendo señalado:

Respecto a la determinación

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

De los artículos 20¹⁹ y 85²⁰ del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y artículo 54²¹ inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el artículo 14 del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, se desprende:

Que para obtener el coeficiente a utilizarse en los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se tiene que dividir el importe del impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior correspondiente entre el monto total de los **ingresos netos del citado ejercicio precedente**. Respecto a los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del referido ejercicio anterior [quinto considerando].

Que los **ingresos netos son aquellos generados por la actividad de la empresa, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares de la plaza** [quinto considerando].

**Tratamiento tributario de las diferencias de cambio
en la determinación del Impuesto a la Renta**

¹⁹ “La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. (...)”

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (...)”

²⁰ “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 se 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 (...).

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 (...).”

²¹ “b) Sistema de Coeficientes

3. Se encuentran comprendidos en el Sistema de Coeficientes previsto en el inciso a) del Artículo 85 de la Ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior.

4. El coeficiente se determina de acuerdo al siguiente procedimiento:

4.1 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales.

4.2 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales (...).”

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Del artículo 61 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF²² establece:

Que, a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, **las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada** y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, **son resultados, indistintamente que al final del ejercicio sean positivos o negativos** [sexto considerando].

Como ya se ha mencionado, en los términos del artículo 85 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los **ingresos netos a efectos del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta**, constituyen ingresos generados por la actividad de la empresa, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares de la plaza, **en los que no se encuentran comprendidos las pérdidas o las utilidades, en este caso, las ganancias por diferencias de cambio** [sexto considerando].

Las ganancias por diferencias de cambio al no constituir ingresos, puesto que son resultados, no corresponden ser incluidas en los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009, para determinar los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del 2010 [sexto considerando].

2.10. De los argumentos jurídicos en que cimentó su decisión la Sala Superior consisten en que las **ganancias por diferencias de cambio no constituyen ingresos, sino resultados al final del ejercicio sean positivos o negativos**, y que, en razón de ello, no corresponden ser incluidas en los ingresos netos para determinar los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. En consecuencia, las conclusiones arribadas por la Sala Superior han partido de la correcta interpretación 20²³, 61²⁴ y 85²⁵ del Texto Único

²² “Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta”.

²³ “La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. (...)”

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (...)”

²⁴ “Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta”.

²⁵ “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 se determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y artículo 54²⁶ inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, **correspondiendo por ende desestimar la denuncia casatoria**, referida a la infracción del artículo 139 numeral 8 de la Constitución, del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil, del artículo III del Título Preliminar y artículo 50 numeral 4 del Código Procesal Civil²⁷, referidas al principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley, en tanto no se han dado tales problemas de indeterminación del derecho, y la sentencia recurrida si ha cumplido con efectuar la labor interpretativa de las normas pertinentes.

Resulta pertinente señalar que, sobre el tema de las diferencias de cambio, en la Casación N° 17939-2015 ya se ha emitido pronunciamiento, en el mismo sentido que se efectúa en este voto.

Tercero. Sobre la denuncia de infracción del artículo 165 del Código Tributario, del artículo 139 numeral 8 de la Constitución, del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil y de los artículos III del Título Preliminar y 50 numeral 4 del Código Procesal Civil

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 (...).

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se considerarán 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 (...).

²⁶ "b) Sistema de Coeficientes

5. Se encuentran comprendidos en el Sistema de Coeficientes previsto en el inciso a) del Artículo 85 de la Ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior.

6. El coeficiente se determina de acuerdo al siguiente procedimiento:

6.1 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales.

6.2 Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales (...).

²⁷ Constitución

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia Son principios y derechos de la función jurisdiccional: 8. El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley.

Código Civil

Artículo VIII.- Los jueces no pueden dejar de administrar justicia por defecto o deficiencia de la ley. En tales casos, deben aplicar los principios generales del derecho y, preferentemente, los que inspiran el derecho peruano. **Código Procesal Civil**

Artículo III.- Fines del proceso e integración de la norma procesal

El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz social en justicia.

En caso de vacío o defecto en las disposiciones de este Código, se deberá recurrir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia correspondientes, en atención a las circunstancias del caso. Artículo 50.- Deberes

Son deberes de los Jueces en el proceso:

4.- Decidir el conflicto de intereses o incertidumbre jurídica, incluso en los casos de vacío o defecto de la ley, situación en la cual aplicarán los principios generales del derecho, la doctrina y la jurisprudencia;

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

3.1. Conforme al auto calificadorio y a lo anotado en el punto 2.2 de la presente resolución, la causal se sustenta en lo siguiente:

i) la empresa recurrente sostiene que en la sentencia de vista se ha realizado interpretación errónea del artículo 165 del Código Tributario por haberse considerado que para aplicar sanciones a los contribuyentes sólo basta que se verifique la configuración de la conducta infractora sin que se considere la intención del contribuyente, lo que evidencia –*según la recurrente*– que se ha aplicado literalmente la referida disposición; agrega que es inadmisibles que se suprima de la configuración del ilícito administrativo tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad, en el que rige el principio de dolo o culpa, exigencia por la que –*según la impugnante*– la conducta infractora deberá ser atribuida al autor.

3.2. De lo anotado resulta que esta causal se encuentra relacionada con la pretensión subordinada²⁸ de autos. Previo a la labor interpretativa del artículo que regulaba el tipo infractor tributario en concordancia con el artículo 165, resulta pertinente acudir al *principio de legalidad y tipicidad del procedimiento administrativo sancionador*, considerando que en el marco de un Estado Constitucional de Derecho, **las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales**, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, en cuyo artículo 9 consagra los **principios de legalidad e irretroactividad como derechos y garantías de los administrados, que constituyen límites a la potestad administrativa sancionadora del Estado:**

“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.”

Al respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha definido en el *Caso García Asto y Ramírez Rojas vs. Perú*²⁹, que en un Estado de Derecho **los principios de legalidad e irretroactividad presiden la actuación de todos los órganos del Estado en sus respectivas competencias, particularmente**

²⁸ La pretensión subordinada propuesta por la actora busca se declare la nulidad parcial de la RTF N° 15 837-8- 2013 en el extremo que confirmó las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0019892 a 012-002-0019903, y como pretensión accesoria a esta pretensión subordinada, se ordene a la Sunat que se restablezca su derecho y, por tanto, se le pague la suma de S/. 346,753.00 que fuera cancelada coactivamente a fin de cumplir con las citadas resoluciones de multa. Dichas pretensiones se sustentan básicamente en que las sanciones han sido impuestas con aplicación indebida de la responsabilidad objetiva por parte de la Administración Tributaria.

²⁹ De fecha 25 de noviembre de 2005.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

cuando ejercen el poder punitivo (fundamento 187); en torno al principio de legalidad, éste implica:

- a. La elaboración de los tipos supone una clara definición de la conducta incriminada, que fije sus elementos y permita deslindarla de otros comportamientos no sancionables (fundamento 188); **lo que se vincula estrechamente con el principio de tipicidad** que exige una descripción específica del hecho que constituye infracción.
- b. La **Convención Americana** obliga a los Estados a extremar las precauciones para que las sanciones se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita (fundamento 189);
- c. **Exige al Juez** la aplicación estricta de lo dispuesto en la ley, observando con mayor rigurosidad la adecuación de la conducta de la persona incriminada al tipo legal, de forma tal que no se incurra en la penalización de actos no punibles en el ordenamiento jurídico (fundamento 190).

Vinculado al principio de tipicidad, cabe precisar que en materia tributaria, el artículo VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF denominado *“Interpretación de Normas Tributarias”* regula en su segundo párrafo la proscripción de que en vía interpretativa se creen tributos, introduzcan sanciones, se otorguen exoneraciones tributarias o se extiendan las disposiciones tributarias a supuestos no regulados en la ley: *“En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”*.

Dicho párrafo ha sido objeto de análisis por esta Sala Suprema en la Ejecutoria N° 4392-2013-Lima fijando como criterio jurisprudencial los siguiente: *“La norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, en coherencia con la norma IV que contempla los principios de legalidad y reserva de ley, ratifica el sometimiento a la ley y refuerza la vinculación del intérprete al contenido del texto legal, cobrando mayor significancia en el proceso de interpretación de leyes tributarias, los supuestos, las obligaciones y elementos predeterminados y configurados en la ley (...)”*.

En tal contexto normativo, el artículo 178 inciso 1 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, debe interpretarse en el marco de un Estado Constitucional de Derecho, de conformidad con los **principios de reserva de ley, legalidad, tipicidad y responsabilidad**, en virtud del cual se garantiza que la conducta típica se encuentre prevista en norma legal previa, cierta y expresa, que la ley precise

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

los elementos del tipo infractor, y que la conducta sancionada debe tratarse de una acción u omisión, por responsabilidad objetiva y/o subjetiva.

Señalando la doctrina en relación a las infracciones tributarias, que incluyen las acciones u omisiones dolosas o culposas en cualquier grado de negligencia **que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley, que "son inconstitucionales aquellas sanciones impuestas como reacción ante conductas que no están claramente tipificadas como infracciones"**³⁰; que la infracción tributaria consiste en hacer lo prohibido por ley o dejar de hacer lo que dispone la ley, que: *"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 existencia previa de una norma de conducta descrita por la ley, sea en el sentido de exigir una conducta o de prohibirla"*³¹.

En ese sentido, la autoridad administrativa se encuentra obligada al momento de determinar la infracción, a realizar la subsunción de la conducta en los elementos del tipo predeterminado previamente por ley garantizado por **el principio de tipicidad y de responsabilidad**; encontrándonos ante una tipificación válida sólo si se subsume la conducta en los elementos objetivos y subjetivos del tipo claramente definidos y descritos en la norma legal³², habiendo supuestos infractores que tienen como eje central de las infracciones que causan perjuicio económico, el elemento subjetivo concurrente según cada caso³³, así como habrán otros que sólo atienden a la responsabilidad objetiva, dependiendo de los elementos fijados en la norma legal, así la Norma IV inciso d) 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 definiendo con precisión las infracciones y establecer sanciones.**

En concordancia con lo señalado, la norma contenida en el artículo 165 del Código Tributario, denunciada por la recurrente³⁴ (en el acápite que señala que

³⁰ MARTIN QUERALT, Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, POVEDA BLANCO, Francisco, Derecho Tributario, Editorial Thomson, Arazandi, 12 Edición, Navarra 2007. página 220.

³¹ RADOVI SCHOEPEN, Angela, Sistema Sancionatorio Tributario, Infracciones y Delitos, Editorial Jurídica de Chile, página 53.

³² 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, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Editorial Gaceta Jurídica, Décima Edición, 2014, Pág. 767.

³³ CIVITAS, Biblioteca de Legislación, Leyes Generales del Derecho Financiero y Tributario, Tomo II, Editorial Thomson, Civitas, España, 2008, página 24.

³⁴ Artículo 165.- DETERMINACION DE LA INFRACCION, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

la infracción tributaria: “*debe determinarse de manera objetiva*”), **debe ser interpretada en forma coherente con las normas y principios convencionales y constitucionales, además, con los principios y normas legales que regulan las sanciones administrativas tributarias, entre ellos, el principio de legalidad y reserva de ley, no correspondiendo a la autoridad administrativa definir o establecer los elementos del tipo infractor, sino a la ley; asimismo, las competencias atribuidas a la autoridad administrativa deben cumplirse en coherencia con lo dispuesto en la ley;** en ese sentido, la norma pertinente del artículo 165 que establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, está dirigida a la autoridad tributaria, a quién le atribuye e indica cómo debe determinar la infracción, esto es, determinarla en forma objetiva, mas no le atribuye definir ni restringir los supuestos o elementos del tipo infractor previstos en la ley, reafirmando que ello implica, que **cuando la autoridad administrativa tributaria sancionadora, determine una infracción, debe hacerlo de manera objetiva**, exigencia que tiene sustento en el **principio de seguridad jurídica**, reduciendo el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador³⁵, significando que las infracciones administrativas tributarias se determinan tomando en consideración los elementos del tipo fijados en norma legal, que pueden incluir elementos objetivos y subjetivos, de tal forma que **la intencionalidad subjetiva debe ser evaluada cuando forme parte de la descripción de la conducta sancionada, a efectos de garantizar el principio de tipicidad, legalidad y responsabilidad en materia sancionatoria en el marco del Estado Constitucional de Derecho.**

3.3. En dicha línea argumentativa, el enunciado normativo del artículo 178 inciso 1 del Código Tributario establece la siguiente fórmula como tipo infractor:

“Artículo 178.- Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las infracciones tributarias (...)

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo.

³⁵ CIVITAS, Biblioteca de Legislación, Leyes Generales del Derecho Financiero y Tributario, Tomo II, Editorial Thomson, Civitas, España, 2008, página 711.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

Al respecto, en el marco del principio de tipicidad en materia administrativa sancionatoria desarrollado en los acápites precedentes en concordancia con la norma pertinente del artículo 165, se extraen los siguientes elementos concurrentes de la infracción tributaria, que configuran la subsunción de la conducta en la infracción tributaria, así tenemos que la comisión de la anotada infracción:

- Requiere como *primer elemento*, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones.

- Importa como *segundo elemento*, influir en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares [Subjetivo].

En tal contexto, del análisis de los elementos que describen el tipo infractor, se colige que el mismo contiene un elemento de carácter objetivo (subsumiéndose en el supuesto de la norma, con la simple materialización del hecho por parte del obligado tributario, prescindiendo de su intencionalidad); y un elemento de carácter subjetivo, consistente en la *intencionalidad subjetiva* de influir en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

3.4. Asimismo, reseñados los elementos del tipo infractor, y atendiendo a la distinción entre disposición y norma³⁶ (por la cual la primera remite al enunciado normativo sin interpretar como fuente del derecho, y la segunda contiene el resultado del enunciado ya interpretado por el operador jurídico); de la interpretación jurídica del artículo precitado se pueden extraer las siguientes normas de infracción:

N1: No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o

³⁶ "Podemos llamar disposición a todo enunciado perteneciente a una fuente del derecho y reservar el nombre de norma para designar el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación. En este sentido. La disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa, y la norma su resultado." Guastini, Riccardo (1999) *Estudios sobre la Teoría de la Interpretación jurídica*. Instituto de Investigaciones jurídicas de la UNAM, México. Pp. 11



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

N2: Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

3.5. Al respecto, en la sentencia se tiene indicado lo siguiente:

Sobre el particular, el artículo 165 del TUO del Código Tributario precisa que las infracciones se determinan de forma objetiva. De lo expuesto se desprende que, para la determinación de la infracción imputada, es independiente la intencionalidad que haya tenido el sujeto infractor, por pertenecer ella a su ámbito interno, bastando la verificación del despliegue de la conducta infractora, subsumiéndola en el tipo infractor descrito en la norma.

A la empresa demandante se le imputa la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario, esto es, aplicar coeficientes distintos a los que corresponde para la determinación de los pagos a cuenta, que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta, conducta que no establece en su tipificación la presencia del elemento subjetivo, es decir, la intencionalidad, bastando la verificación de la configuración de la conducta infractora sin que se considere la intención del contribuyente, por lo que los argumentos esbozados por la demandante carecen de asidero.

3.6. En ese orden de ideas, si bien no se aprecia infracción a las normas contenidas en los artículos 139 numeral 8 de la Constitución, del artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil y de los artículos III del Título Preliminar y 50 numeral 4 del Código Procesal Civil, referidas al principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley, **si se advierte que en la sentencia de vista se establecido que la determinación de la infracción imputada, es independiente la intencionalidad que haya tenido el sujeto**



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

infractor, interpretación que implica una interpretación errónea del artículo 165 del Código Tributario, y que la ha llevado a no considerar el elemento subjetivo que es la intención de influir en la determinación de la obligación tributaria, siendo que en el presente caso la recurrente ha sostenido que la Administración le indujo a error al habilitar un sistema informático (PDT) que no permitía determinar correctamente las obligaciones tributarias, toda vez que dicho sistema consideraba automáticamente a las ganancias por diferencias de cambio en el cálculo del coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta del ejercicio 2010, para luego imponerle sanciones, no bastando con señalar que la recurrente tenía la posibilidad de determinar el coeficiente correctamente excluyendo el monto correspondiente a ganancias por diferencias de cambio de los ingresos netos, **dado que no se evalúa la intencionalidad o no de la demandante, entre otros argumentos que sustentan su pretensión subordinada, referidos igualmente a la alegada falta de intencionalidad.**

3.7. Por lo tanto, corresponde a la instancia de mérito evaluar las alegaciones de la parte y los hechos acreditados en autos a efectos de verificar la intencionalidad de la recurrente, ya que, dicha labor excede al objeto del recurso que en labor nomofiláctica propia de la Corte de Casación, es un control de derecho de la sentencia de vista y no una valoración de los medios probatorios (en este caso referido según la recurrente a su falta de intencionalidad).

Por estas consideraciones, **NUUESTRO VOTO** es porque se declare: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Mediterranean Shipping Company del Perú**, solo en lo que respecta a la denuncia de infracción del artículo 165 del Código Tributario vinculada con el pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada (octavo considerando); en consecuencia, se declare **NULA** 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, debiendo la Sala de mérito renovar su pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada, en base a la interpretación correcta del artículo 165 del Código Tributario expuesta en la presente resolución; en los seguidos por Mediterranean Shipping Company del Perú 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.

SS.SS

ARIAS LAZARTE
RUEDA FERNÁNDEZ

Mat/jps



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 28081-2017
LIMA

LA SECRETARÍA DE LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA CERTIFICA que el voto suscrito por el señor Juez Supremo **Arias Lazarte** fue dejado oportunamente en relatoría, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 149° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, agregándose el referido voto suscrito a la presente resolución.