

PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXII / N° 1198

1

PODER JUDICIAL

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 6619-2021
LIMA

TEMA: NULIDAD DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA
SUMILLA:

Precedente vinculante

[...] Se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:

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

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

5.4.3 No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe precisarse que, la presente regla no es aplicable i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que, no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial.

5.4.4. Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad.

5.4.5 Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, capitalización de intereses, suspensión de

intereses moratorios, métodos de interpretación de normas tributarias

Lima, doce de enero de dos mil veintitrés

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

VISTA

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

I. MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los codemandados han interpuesto los siguientes recursos de casación: i) el **Tribunal Fiscal**, el trece de enero de dos mil veintiuno (fojas novecientos cuatro a novecientos treinta y uno del expediente judicial electrónico - EJE¹); y ii) la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, el quince de enero de dos mil veintiuno (fojas novecientos treinta y dos a novecientos cincuenta y ocho), ambos contra la sentencia de vista del dieciocho de diciembre de dos mil veinte (fojas ochocientos sesenta y uno a ochocientos noventa y seis), que revoca en parte la sentencia del veintisiete de julio de dos mil veinte (foja seiscientos cincuenta y cinco a setecientos cinco), en el extremo en que desestimó inaplicar a la empresa demandante las deudas originadas por concepto de intereses moratorios; y, reformándola, declara fundada en parte la demanda en el extremo referido a la inaplicación de la regla de capitalización de intereses y a la suspensión de intereses moratorios devengados por el exceso del plazo en que incurrieron la administración tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios respectivos; en consecuencia, ordena a la SUNAT que proceda a expedir nueva resolución con el recálculo de las deudas tributarias impugnadas, conforme a lo dispuesto en la resolución; en cuanto a los demás extremos de la sentencia apelada, fueron confirmados por el colegiado superior.

II. ANTECEDENTES

Demanda

Mediante escrito de fecha veintisiete de febrero de dos mil dieciocho (foja ciento veintiocho), **SK INNOVATION SUCURSAL PERUANA** interpuso demanda contra la **SUNAT** y el **Tribunal Fiscal**, solicitando como petitorio lo siguiente:

¹ Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

Pretensión principal: La nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10004-1-2017, notificada el veintinueve de noviembre de dos mil diecisiete, así como la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150150001542 y de la Resolución de Intendencia N° 0150150001543.

Primera pretensión accesoria: Que, en la reliquidación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondiente a los periodos de mayo a diciembre del ejercicio gravable dos mil dos, se ordene la aplicación correcta del saldo a favor por impuesto a la renta determinado por el ejercicio gravable dos mil uno, que ascendió a la suma de US\$ 808,650.00 (ochocientos ocho mil seiscientos cincuenta dólares americanos con cero centavos).

Segunda pretensión accesoria: Que se deje sin efecto el cobro de los intereses moratorios por la deuda tributaria correspondiente a i) los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres, así como del impuesto a la renta anual de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres, y de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a junio del ejercicio gravable dos mil cuatro; y ii) las multas impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por la declaración del mencionado tributo y periodo, manteniéndose dicho interés únicamente respecto al periodo de impugnación (reclamación y apelación), considerando los plazos legales para resolver previstos en los artículos 142 (seis meses) y 150 (doce meses) del Código Tributario.

Tercera pretensión accesoria: Que se deje sin efecto el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuada a la deuda tributaria correspondiente a i) los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres, así como del impuesto a la renta anual de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres, y de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a junio del ejercicio gravable dos mil cuatro; y ii) las multas impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por la declaración del mencionado tributo y periodo.

Cuarta pretensión accesoria: Que se deje sin efecto el recálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres, y enero a junio del ejercicio gravable dos mil cuatro, realizado por la SUNAT a partir del nuevo coeficiente determinado por dicha entidad y, por ende, se dejen sin efecto i) los intereses moratorios originados por los pagos a cuenta recalculados y ii) las multas relacionadas a los pagos a cuenta recalculados, impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Quinta pretensión accesoria: Que se ordene la emisión de nuevas resoluciones de cumplimiento y la devolución de los pagos efectuados por SK INNOVATION, por intereses moratorios capitalizados y los intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario relativo a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres, así como del impuesto a la renta anual de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres, y de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a junio del ejercicio gravable dos mil cuatro, así como de los intereses generados con ocasión de la aplicación incorrecta del saldo a favor por impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil uno determinado por SK INNOVATION.

Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia de fecha doce de octubre de dos mil dieciocho (foja trescientos cuarenta y nueve), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Esta sentencia fue apelada por la parte demandante y mediante sentencia de vista del cinco de marzo de dos mil diecinueve, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, se declaró nula la sentencia del doce de octubre de dos mil dieciocho (foja trescientos cuarenta y nueve) y se ordenó al Juez de la causa emitir nuevo fallo conforme a las consideraciones efectuadas.

En ese contexto, la sentencia del veintiséis de julio de dos mil dieciocho, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en

Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la demanda. Fue apelada por la parte demandante y mediante sentencia de vista del cinco de diciembre de dos mil diecinueve, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, se resolvió declarar la nulidad de la sentencia de fecha veintiséis de julio de dos mil dieciocho y se dispuso que el a quo emita un pronunciamiento teniendo en consideración lo dispuesto en la resolución de grado, bajo apercibimiento de remitir copias certificadas a la Oficina Desconcentrada de Control de la Magistratura - ODECEMA en caso de nuevo incumplimiento.

Es así que, mediante nueva sentencia de primera instancia, de fecha veintisiete de julio de dos mil veinte (foja seiscientos cincuenta y cinco), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros resolvió:

1. Declarando FUNDADA EN PARTE en todos sus extremos, la demanda interpuesta por la empresa SK INNOVATION SUCURSAL PERUANA, contra de la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT y el TRIBUNAL FISCAL sobre acción contenciosa administrativa, sólo respecto de la cuarta pretensión accesoria y únicamente en el extremo referido a los intereses moratorios derivados del recálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. En consecuencia:

a. Declaro la NULIDAD PARCIAL de la Resolución del Tribunal Fiscal número 10004-1-2017 y de la Resolución de Intendencia número 0150150001542 sólo en el extremo del recálculo de los pagos a cuenta del IR de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios gravables 2002 y 2003 y enero a junio del ejercicio gravable 2004, realizado por la SUNAT a partir del nuevo coeficiente determinado por dicha entidad, debiendo dejarse sin efecto únicamente los intereses moratorios originados por los pagos a cuenta calculados sin haberse aplicado el precedente vinculante contenido en la sentencia de Casación número 4392-2013-Lima.

b. ORDENO a la Primera Sala del demandado Tribunal Fiscal CUMPLA, dentro del plazo de VEINTE DÍAS hábiles y bajo apercibimiento de poner en conocimiento del Ministerio Público para el inicio del proceso penal correspondiente, conforme a lo establecido por el inciso cuatro del artículo cuarenta y uno del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 dado por Decreto Supremo 013-2008-JUS, con emitir nueva resolución, solo en lo referido al recálculo de los intereses moratorios, tomando en consideración lo señalado en la presente sentencia y en concordancia con la Sentencia Casatoria número 4392-2013 de fecha veinticuatro de marzo del año dos mil quince.

2. Y declarando INFUNDADA las demás pretensiones contenidas en la demanda.

3. Sin costas ni costos del proceso. [...].

[Subrayado agregado]

Decidió esto por las siguientes consideraciones:

a) En la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10004-1-2017, que resolvió confirmar las Resoluciones de Intendencia N° 0150150001542 y N° 0150150001543, no se ha acreditado la existencia de causales de nulidad previstas en el artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario ni del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.

b) Por ello, procede aplicar lo previsto por el artículo 200 del Código Procesal Civil, que dispone: "Si la parte no acredita con medios probatorios los hechos que ha afirmado en su demanda o reconvenido, estos no se tendrán por verdaderos y su demanda será declarada infundada". Sin embargo, precisa que, no obstante lo antes señalado, la demanda solo deviene en fundada respecto de la pretensión de inaplicación de intereses moratorios producto de la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, ello en aplicación del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima, la misma que no incluye a las multas.

c) Asimismo, estando a que en el presente proceso se ha formulado una pretensión principal y pretensiones accesorias, y teniendo en cuenta que no ha sido amparada la pretensión principal, ello acarrea como lógica consecuencia

que las pretensiones accesorias tampoco sean amparadas. No obstante, para el Juez solo deviene amparada en parte la cuarta pretensión accesoria y únicamente en el extremo referido a los intereses moratorios derivados del recálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta.

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista de fecha dieciocho de diciembre de dos mil veinte (foja ochocientos sesenta y uno), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **resolvió**:

1. **REVOCAR en parte la sentencia del veintisiete de julio de dos mil veinte, obrante de fojas 655 al 705 en el extremo que desestima inaplicar a la empresa demandante las deudas originadas por concepto de intereses moratorios; REFORMÁNDOLA declarar FUNDADA EN PARTE la demanda en este extremo sobre la inaplicación de la regla de capitalización de intereses y, la suspensión de intereses moratorios devengados por el exceso del plazo en que incurrieron la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios respectivos; en consecuencia, se ORDENA a la Sunat proceda a expedir nueva resolución con el recálculo de las deudas tributarias impugnadas conforme a lo dispuesto en la presente resolución.**

2. **CONFIRMAR en parte en el extremo que resolvió declarar fundada en parte la demanda, en el extremo referido a los intereses moratorios derivados del recálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10004-1- 2017 y de la Resolución de Intendencia N° 0150150001542, solo en el extremo del recálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios 2002 y 2003 y, enero a junio del ejercicio 2004, debiéndose dejar sin efecto dichos intereses moratorios; ordenando al Tribunal Fiscal CUMPLA, dentro del plazo de VEINTE DÍAS hábiles y bajo apercibimiento de poner en conocimiento del Ministerio Público para el inicio del proceso penal correspondiente, conforme a lo establecido por el inciso cuatro del artículo cuarenta y uno del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 dado por Decreto Supremo 013-2008-JUS, con emitir nueva resolución, solo en lo referido al recálculo de los intereses moratorios, tomando en consideración lo señalado en la presente sentencia y en concordancia con la Sentencia Casatoria N° 4392- 2013; e infundada la demanda en lo demás que contiene.**

[Subrayado agregado]

Sus argumentos son los siguientes:

a) Sobre la capitalización de intereses y el cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso tributario, se advierte que en el caso de autos la deuda tributaria fue determinada por el impuesto a la renta anual de los ejercicios dos mil dos y dos mil tres, por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos enero a diciembre de los ejercicios dos mil y dos mil tres, así como de los periodos enero a junio del ejercicio dos mil cuatro, motivo por el cual se aplicó la regla de intereses capitalizados prevista en el artículo 33 del Código Tributario primigenio, con los respectivos intereses moratorios, al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, con un monto que asciende a la suma de todas las cifras consignadas de S/ 4,247,205.00 (cuatro millones doscientos cuarenta y siete mil doscientos cinco soles con cero céntimos); la deuda actualizada al ocho de agosto de dos mil diecisiete es la suma de todas las cifras consignadas de S/ 15,910,380.00 (quince millones novecientos diez mil trescientos ochenta soles con cero céntimos)². Así, se observa que la aplicación de los intereses capitalizados es excesiva, debido al incremento de la deuda tributaria, en un aproximado de 375%, por lo que se afecta el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas.

b) Con relación a la deuda determinada por el impuesto a la renta anual de los ejercicios dos mil dos y dos mil tres, por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos enero a diciembre de los ejercicios dos mil dos y dos mil tres y por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos enero a junio del ejercicio dos mil cuatro, se verifica que la administración tributaria y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos establecidos en el ordenamiento, esto es, los artículos 142 y 150 del Código Tributario (nueve meses y doce meses,

respectivamente), para resolver los recursos de reclamación y apelación interpuestos por la actora por causas que no le fueron imputables, vulnerando de este modo el derecho a un plazo razonable, a un debido procedimiento, así como el principio de no confiscatoriedad.

c) En consecuencia, corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, así como la suspensión de intereses moratorios devengados por la demora en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa, de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0012548 a 012-003-0012571, 012-003-0012552 a 012-003-0012562 y 012-003-0017493 a 012-002-0017498, así como las Resoluciones de Multa de números 012-002-011986, 012-002-0015037 y 012-002-0015038.

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fueron admitidos los recursos de casación interpuestos —infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado; interpretación errónea de los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta; interpretación errónea del numeral a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; y vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú—, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas citadas al revocar la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a la solicitud de la empresa demandante de inaplicar las deudas originadas por concepto de intereses moratorios, y, reformándola, declarar fundados los extremos referidos a la inaplicación de la regla de capitalización de intereses y la suspensión de intereses moratorios devengados por exceso de plazo en que incurrieron la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnativos.

Causales procedentes de los recursos de casación

Mediante auto de calificación de fecha seis de enero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos ochenta y tres a cuatrocientos noventa y nueve del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por los codemandados, por las siguientes causales:

Recurso de casación de la SUNAT

i) Vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú

La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos:

a) Refiere que la Sala aplicó indebidamente la sentencia del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC, puesto que no toma en cuenta que en otros procesos de amparo el Tribunal Constitucional ha señalado que la exención de intereses moratorios por deuda tributaria impaga resulta aplicable única y exclusivamente a aquellos otros procesos donde esas sentencias fueron emitidas, y está prohibido que pueda ser aplicada o extendida a procesos distintos, como el presente proceso contencioso administrativo. La Sala Superior, pues, contravino la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que confirmó la constitucionalidad de aquella norma legal. Por tanto, la aplicación que hace la Sala Superior de dicha sentencia (que también eximió del pago de intereses moratorios) es una aplicación indebida y, por tanto, supone una infracción normativa.

b) Asimismo, señala que, el Tribunal Constitucional confirmó con su jurisprudencia la validez constitucional de la norma que mantiene la aplicación de intereses moratorios (sentencias N° 03184-2012-PA/TC y N° 03373-2012- PA/TC) durante la tramitación de la apelación ante el Tribunal Fiscal. Corresponía entonces que la Sala Superior resolviese en coherencia con esa jurisprudencia constitucional, aplicando al caso de autos la norma legal en cuestión.

² Véase las páginas 2 y 3 de la Resolución de Intendencia N° 0150150001542 y la página 2 de la Resolución de Intendencia N° 0150150001543.

c) De igual forma señala que, si las sentencias del Tribunal Constitucional que establecieron la exención de pago de los intereses moratorios no resultan aplicables al presente caso y si la jurisprudencia del Tribunal Constitucional confirmó la constitucionalidad de los intereses moratorios regulados por el artículo 33 del Código Tributario (en su versión modificada por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981, aplicable por razones de temporalidad), es claro entonces que esos intereses moratorios sí resultan aplicables al presente caso concreto y deben ser determinados de la manera prescrita en dicho artículo. Por lo expuesto, se tiene que la sentencia de vista no debió aplicar indebidamente una sentencia, de carácter excepcionalísimo, del Tribunal Constitucional.

d) De la misma manera indica que, la Sala no efectuó el test de racionalidad y proporcionalidad para verificar la constitucionalidad de la norma contenida en el segundo párrafo del artículo 33 del Código Tributario, a fin de efectuar el control difuso. La Sexta Sala Superior tiene un criterio distinto al de la Séptima Sala en el Expediente N° 7623-2013. Esto lesiona el principio de igualdad y el derecho a una debida motivación, ya que no ofrece ninguna justificación del cambio de criterio. Considera que se debió seguir un criterio similar al aplicado en el expediente señalado o en todo caso se debió justificar el cambio de criterio.

ii) Interpretación errónea de los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el Artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos:

a) Indica que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 969, señala que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y que, a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

b) Señala que, la obligación de declarar, determinar y pagar el impuesto a la renta anual también conlleva la obligación de determinar conforme a ley los pagos a cuenta que corresponda efectuar, los que se calculan según los ingresos netos del mes y la información consignada en declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores. Por tanto, su incumplimiento trae como consecuencia la generación de intereses moratorios por no haberse ingresado al fisco en el plazo de ley el monto que correspondía conforme lo dispuesto en el artículo 34 del Código Tributario.

c) Manifiesta que, el deudor tributario tiene la obligación de determinar y declarar los pagos a cuenta conforme a ley, con base en información real; por tanto, de modificarse la base de cálculo (ingresos netos del mes) o los datos que sirvieron para determinar el sistema o coeficiente a aplicar, se evidencia que las declaraciones referidas a los pagos a cuenta se sustentaron en datos que no son conformes con la realidad. En tal sentido, la obligación referida a efectuar pagos a cuenta no se considera cumplida únicamente cuando estos son declarados y cancelados oportunamente, sino cuando las declaraciones presentadas consignan información correcta y conforme a la realidad.

d) Además, indica que, los anticipos o pagos a cuenta del impuesto a la renta constituyen obligaciones distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período. Además, son independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho de que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido por los artículos 33 y 34 del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal. Entonces, si el contribuyente calcula el coeficiente sobre la base de una declaración jurada que no contiene una determinación correcta (y vulnera el principio de capacidad contributiva), la Administración sí puede modificar el coeficiente con base en la determinación correcta y como consecuencia de ello recalcular las cuotas del pago a cuenta. Por tanto, podrá emitir las órdenes de pago por los intereses generados por la omisión del pago a cuenta, de conformidad al artículo 34 del Código Tributario.

e) Igualmente señala que, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que en materia tributaria se resuelve conforme a ley, por lo que es imposible establecer vía interpretación efectos a un supuesto no contemplado en

la norma. Bajo esa premisa normativa tenemos que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta obliga al contribuyente a efectuar los pagos a cuenta que le corresponden (el que realmente le corresponde y no cualquier monto o montos errados). Así también, tenemos que la propia Corte Suprema ha establecido que los pagos a cuenta constituyen una obligación; por tanto, se entiende que estos se cumplieron cuando hubo un pago oportuno. No es arreglado a derecho afirmar que existe cumplimiento de la obligación cuando existe un cumplimiento tardío o defectuoso.

f) Señala que, estos vicios (que se pueden leer del considerando séptimo al décimo primero de la sentencia de segundo grado) fueron determinantes para que se confirmara la sentencia de primera instancia.

Recurso de casación del Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas

i) Interpretación errónea del numeral a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Indica que se interpreta erróneamente el numeral a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Asimismo, señala que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece intereses moratorios por los anticipos y pagos a cuenta (no pagados en su oportunidad), siempre que se encuentren correctamente determinados. Lo contrario (es decir, que estén mal determinados) ocasiona un perjuicio y corresponde la obligación de pagar los intereses moratorios, por lo que, al corregirlos, constituye una nueva base de cálculo de ahí en adelante de los intereses moratorios, ya que ingresó un monto menor al que correspondía. La supuesta similitud señalada por el Ad Quem del presente caso con lo recogido en la Casación N° 4392-2013 atenta contra el ordenamiento jurídico, ya que los intereses moratorios son arreglados al ordenamiento jurídico.

ii) Inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Indica que, del considerando vigésimo séptimo al trigésimo tercero de la sentencia de vista, la Sala incurre en error al inaplicar el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues considera que no corresponde el cobro de intereses moratorios por el tiempo en exceso que le habría tomado al Tribunal Fiscal resolver el recurso de apelación. Los intereses moratorios son uno de los componentes de la deuda tributaria, conforme a lo establecido en el artículo 28 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. La suspensión de pago de los intereses moratorios no aplica a la etapa de apelación. La Administración Tributaria tiene el deber de exigir el pago de intereses moratorios, pues el contribuyente no cumplió con su obligación principal, lo cual es totalmente razonable, y debe asumir las sanciones e intereses correspondientes.

De igual forma señala que, son parte de la administración de justicia, del debido proceso y de la tutela jurisdiccional efectiva, circunstancias como i) la complejidad del asunto, ii) el comportamiento de las partes involucradas en el proceso y iii) otras situaciones para la protección del interés público y de la finalidad de la justicia.

iii) Vulneración de lo dispuesto en el artículo 139 numeral 5 de nuestra Constitución Política del Estado.

Indica que la sentencia carece de razonabilidad y racionalidad en su decisión, pues convierte una conducta negligente en un ejercicio abusivo del derecho para beneficiar económicamente al demandante. Este tipo de conductas afectan el principio de igualdad, pues otros contribuyentes que determinaron de manera correcta sus obligaciones tributarias desde la primera declaración jurada sí se encuentran obligados a pagar.

Asimismo, la Sala debió concluir que fue la demandante y no el Tribunal Fiscal la que causó su propio perjuicio; esto no fue analizado e incurrió la Sala en una arbitrariedad manifiesta.

De igual forma indica que, la facultad de control difuso de la constitucionalidad del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario supone que se verifique incompatibilidad entre la norma legal y la norma constitucional, y que se efectúe necesariamente el test de razonabilidad y proporcionalidad. La Sala no lo hizo e incurrió en vicio de motivación y arbitrariedad manifiesta.

También señala que, la Sala ha incurrido en una motivación aparente, porque en cuanto a la demora en resolver no ha tenido en cuenta la complejidad del caso ni la carga procesal. Sobre la inaplicación de los intereses moratorios por el exceso de tiempo en resolver los recursos, no ha detallado las actuaciones inconstitucionales que vulneraron algún derecho ni las que han vulnerado el principio de no confiscatoriedad.

Igualmente, manifiesta que la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC no es aplicable al caso, porque en ella se trata de persona natural sin negocio, mientras que en el presente caso estamos ante una persona jurídica con suficientes medios para sostener un asesoramiento. La Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3373-2012-PA/TC señala que la inaplicación de intereses es infundada, pues los intereses moratorios son siempre consecuencia directa de un hecho propio del contribuyente. Los criterios que aplica la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04532-2031-PA/TC están relacionados a temas fácticos que requieren pruebas de descargo que en dicho caso no tuvo oportunidad de presentar al Tribunal Fiscal, por lo que no es aplicable para el presente caso.

Además, indica que, ha quedado demostrada la incidencia directa y la vulneración del ordenamiento jurídico. Se ha declarado la invalidez de una resolución del Tribunal Fiscal expedida legítimamente, lo que atenta contra el debido proceso.

CONSIDERANDOS

PRIMERO: El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Análisis de las causales de naturaleza procesal

SEGUNDO: Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú

2.1. Advirtiéndose que se declararon precedentes los recursos de casación promovidos por la SUNAT y por el

Tribunal Fiscal, por causales de naturaleza procesal, y que ambos recurrentes denunciaron la vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, con énfasis en el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, corresponde realizar el análisis conjunto de los fundamentos que sustentan los medios impugnatorios, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento también en conjunto. Para este fin, corresponde citar el dispositivo legal cuya infracción se alega:

Constitución Política del Perú

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

[...]

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

2.2. En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú⁵, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento, o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluyendo el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas.

2.3. El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal.

2.4. El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁶, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁷ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS⁸.

2.5. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación

³ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata: Librería Editora Platense; p. 166.

⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

⁵ **Constitución Política del Perú**
Artículo 139°.- *Son principios y derechos de la función jurisdiccional:*
[...]

3. *La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.*

⁶ **Constitución Política del Perú**
Artículo 139°.- *Son principios y derechos de la función jurisdiccional:*
[...]

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

⁷ **Código Procesal Civil**
Artículo 122°.- *Las resoluciones contienen: [...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.*

⁸ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**
Artículo 12°.- *Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.*

suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁹.

2.6. El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha:** cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b) Motivación aparente:** cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c) Motivación insuficiente:** cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

2.7. Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia** establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación, entonces, de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios; de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso o fijada como punto controvertido, o a la inversa: cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular.

2.8. En el sentido descrito, se tiene que la **observancia del principio de congruencia implica** que en toda resolución judicial exista **i)** coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y **ii)** armonía entre la motivación y la parte resolutoria (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC.

2.9. Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva).

2.10. Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas.

2.11. Siendo ello así, en el presente caso, se observa que la recurrente **SUNAT** denuncia la vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. Sostiene, entre otros, que la Sala aplicó indebidamente la sentencia del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC, toda vez que no tomó en cuenta que en otros procesos de amparo

el Tribunal Constitucional ha señalado que la exención de intereses moratorios por deuda tributaria impaga resulta aplicable única y exclusivamente a aquellos otros procesos donde esas sentencias fueron emitidas, y está prohibido que pueda ser aplicada o extendida a procesos distintos, como el presente proceso contencioso administrativo. Por ello, sostiene que la Sala Superior contravino la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que confirmó la constitucionalidad de aquella norma legal. Por tanto, la aplicación que hace la Sala Superior de dicha sentencia (que también eximió a la empresa del pago de intereses moratorios) es una aplicación indebida y, por tanto, supone una infracción normativa. Asimismo, señala que el Tribunal Constitucional confirmó con su jurisprudencia la validez constitucional de la norma que mantiene la aplicación de intereses moratorios (Sentencias N° 03184-2012-PA/TC y N° 03373-2012-PA/TC) durante la tramitación de la apelación ante el Tribunal Fiscal, por lo que corresponde que la Sala Superior resuelva en coherencia con esa jurisprudencia constitucional, aplicando al caso de autos la norma legal en cuestión. De igual forma, señala que si las sentencias del Tribunal Constitucional que establecieron la exención de pago de los intereses moratorios no resultan aplicables al presente caso y si la jurisprudencia del Tribunal Constitucional confirmó la constitucionalidad de los intereses moratorios regulados por el artículo 33 del Código Tributario (en su versión modificada por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981, aplicable por razones de temporalidad), es claro entonces que esos intereses moratorios sí resultan aplicables al presente caso concreto y deben ser determinados de la manera prescrita en dicho artículo. Inconsecuencia, señala que la Sala Superior no debió aplicar indebidamente una sentencia, de carácter excepcionalísimo, del Tribunal Constitucional; y, por el contrario, debió realizar el test de racionalidad y proporcionalidad para verificar la constitucionalidad de la norma contenida en el segundo párrafo del artículo 33 del Código Tributario, a fin de efectuar el control difuso; más aún si la Sexta Sala Superior tiene un criterio distinto al de la Séptima Sala en el Expediente N° 7623-2013. Esto lesiona el principio de igualdad y el derecho a una debida motivación, ya que no ofrece ninguna justificación del cambio de criterio, por lo cual considera que se debió seguir un criterio similar al aplicado en el expediente señalado o, en todo caso, se debió justificar el cambio de criterio.

2.12. Por otro lado, el recurrente **Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, denuncia la vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. Aduce que la sentencia carece de razonabilidad y racionalidad en su decisión, pues convierte una conducta negligente en un ejercicio abusivo del derecho para beneficiar económicamente a la demandante. Agrega que este tipo de conductas afectan el principio de igualdad, pues otros contribuyentes que determinaron de manera correcta sus obligaciones tributarias desde la primera declaración jurada sí se encuentran obligados a pagar. Asimismo, la Sala debió concluir que fue la demandante y no el Tribunal Fiscal la que causó su propio perjuicio; esto no fue analizado por la Sala, que incurrió por ello en una arbitrariedad manifiesta. De igual forma, indica que la facultad de control difuso de la constitucionalidad del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario supone que se verifique la incompatibilidad entre la norma legal y la norma constitucional, y que se efectúe necesariamente el test de razonabilidad y proporcionalidad, algo que no realizó la Sala, por lo cual incurrió en vicio de motivación y arbitrariedad manifiesta. También señala que la Sala ha incurrido en una motivación aparente, porque en cuanto a la demora en resolver no ha tenido en cuenta la complejidad del caso ni la carga procesal. Sobre la inaplicación de los intereses moratorios por el exceso de tiempo en resolver los

⁹ El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:

[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.

recursos, no ha detallado las actuaciones inconstitucionales que vulneraron algún derecho ni las que han vulnerado el principio de no confiscatoriedad. Igualmente, manifiesta que la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC no es aplicable al caso, porque en ella se trata de una persona natural sin negocio, mientras que en el presente caso estamos ante una persona jurídica con suficientes medios para sostener un asesoramiento. En cuanto a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3373-2012-PA/TC, señala que la inaplicación de intereses es infundada, pues los intereses moratorios son siempre consecuencia directa de un hecho propio del contribuyente. Agrega que los criterios que aplica la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04532-2013-PA/TC están relacionados a temas fácticos que requieren pruebas de descargo que en dicho caso la demandante no tuvo oportunidad de presentar al Tribunal Fiscal, por lo que no es aplicable para el presente caso.

2.13 En este orden de ideas, en atención a los cuestionamientos realizados por las partes, se advierte que el colegiado superior ha efectuado una valoración conjunta y razonada de las pruebas actuadas en sede administrativa, conforme se verifica del considerando séptimo de la sentencia de vista. Además, se aprecia que previamente había declarado la nulidad de la sentencia emitida por la primera instancia, por defecto de motivación, lo cual fue subsanado y verificado por dicho colegiado, de acuerdo a lo señalado en el considerando octavo de la sentencia materia de impugnación en sede casatoria. Asimismo, se advierte que ha efectuado el análisis de si corresponde o no la aplicación de las Sentencias de Casación N° 4392-2013 Lima y 4293-2013 Lima, conforme se verifica de los considerandos décimo a décimo cuarto y vigésimo primero a vigésimo sexto. Finalmente, ha desarrollado el análisis respectivo sobre la interpretación del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, y los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, conforme se verifica de los considerandos décimo quinto a décimo noveno y vigésimo séptimo a trigésimo.

2.14 En ese sentido, se tiene, de la revisión de la sentencia de vista y en mérito al sustento esbozado por la parte recurrente sobre la causal procesal denunciada, que no se evidencia el vicio de motivación postulado, puesto que la Sala Superior expuso las razones en las cuales sustenta su decisión, no solo teniendo en cuenta lo actuado a nivel administrativo, sino también los agravios presentados en los recursos de apelación presentados contra la sentencia de primera instancia.

2.15 Por lo tanto, esta Sala Suprema advierte que la decisión adoptada por la Sala Superior se ha ceñido a lo aportado y probado en el proceso, de manera que dicho fallo no puede ser cuestionado por ausencia o defecto en la motivación ni por falta de congruencia entre lo fundamentado y la decisión final que adoptó el colegiado, en tanto se ha cumplido con analizar las pruebas ofrecidas y con precisar la norma que le permite asumir un criterio interpretativo en el que sustenta su *ratio decidendi*. Asimismo, se verifica que las partes procesales han podido ejercer su derecho de defensa durante todo el proceso; en consecuencia, un parecer o criterio distinto al que ha quedado establecido, no puede ser causal para cuestionar la motivación. Además, como ya se indicó, no se advierte la existencia de vicio alguno durante el trámite del proceso que atente contra las garantías procesales constitucionales.

2.16 En consecuencia, la sentencia de vista cumple la protección y la exigencia constitucional que permite a los justiciables defenderse adecuadamente, porque expuso los fundamentos fácticos y jurídicos que justificaron su decisión. Por ello, los cuestionamientos realizados por las partes no pueden ser analizados bajo causales de naturaleza procesal, como es intención de los recurrentes cuando alegan que la Sala Superior debió ejercer su facultad de realizar control difuso de constitucionalidad del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, refiriendo para ello que se debió analizar la incompatibilidad de la norma legal y la norma constitucional, realizándose necesariamente el test de razonabilidad y proporcionalidad. Esto constituye en puridad un cuestionamiento del fondo de la controversia, para lo cual resulta necesario efectuar el análisis de las causales materiales formuladas por las partes; siendo ello así y al no ser posible analizar la totalidad de los fundamentos formulados por los recurrentes bajo las causales procesales que invocan, **las causales de vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú devienen en infundadas.**

Análisis de las causales de naturaleza material

TERCERO: Causal de interpretación errónea del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 135-99-EF; y causal de interpretación errónea de los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.1 El recurrente Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, denuncia la interpretación errónea del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 135-99-EF, señalando que los intereses moratorios por los anticipos y pagos a cuenta (no pagados en su oportunidad), se establecen siempre que se encuentren correctamente determinados, ya que lo contrario (es decir, que estén mal determinados) ocasiona un perjuicio y corresponde la obligación de pagar los intereses moratorios, por lo que, al corregirlos, constituye una nueva base de cálculo de ahí en adelante de los intereses moratorios, ya que ingresó al fisco un monto menor al que correspondía; además, señala que la supuesta similitud señalada por el *ad quem* del presente caso con lo recogido en la Casación N° 4392-2013 Lima atenta contra el ordenamiento jurídico, ya que los intereses moratorios son arreglados al ordenamiento jurídico.

3.2 La recurrente SUNAT denuncia la interpretación errónea de los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, indicando básicamente que el artículo 34 denunciado señala que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y que, a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Agrega que la obligación de declarar, determinar y pagar el impuesto a la renta anual también conlleva la obligación de determinar conforme a ley los pagos a cuenta que corresponda efectuar, los que se calculan según los ingresos netos del mes y la información consignada en declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores. Por tanto, su incumplimiento trae como consecuencia la generación de intereses moratorios por no haber ingresado al fisco en el plazo de ley el monto que correspondía conforme lo dispuesto en el artículo 34 del Código Tributario. Enfatiza a la vez que el deudor tributario tiene la obligación de determinar y declarar los pagos a cuenta conforme a ley, con base en información real; por tanto, de modificarse la base de cálculo (ingresos netos del mes) o los datos que sirvieron para determinar el sistema o coeficiente a aplicar, se evidencia que las declaraciones referidas a los pagos a cuenta se sustentaron en datos que no son conformes con la realidad. En tal sentido, la obligación referida a efectuar pagos a cuenta no se considera cumplida únicamente cuando estos son declarados y cancelados oportunamente, sino cuando las declaraciones presentadas consignan información correcta y conforme a la realidad. Además, los anticipos o pagos a cuenta del impuesto a la renta constituyen obligaciones distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del periodo; y son independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho de que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido por los artículos 33 y 34 del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal. Entonces, si el contribuyente calcula el coeficiente sobre la base de una declaración jurada que no contiene una determinación correcta (y vulnera el principio de capacidad contributiva), la administración sí puede modificar el coeficiente con base en la determinación correcta y, como consecuencia de ello, recalcular las cuotas del pago a cuenta. Por tanto, podrá emitir las órdenes de pago por los intereses generados por la omisión del pago a cuenta, de conformidad con el artículo 34 del Código Tributario.

Igualmente, señala que el artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que en materia tributaria se resuelve conforme a ley, por lo que es imposible establecer vía interpretación efectos a un supuesto no contemplado en la

norma. Bajo esa premisa normativa, se tendría que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta obliga al contribuyente a efectuar los pagos a cuenta que le corresponden (el que realmente le corresponde y no cualquier monto o montos errados). Así también, señala que la propia Corte Suprema ha establecido que los pagos a cuenta constituyen una obligación; por tanto, se entiende que estos se cumplieron cuando hubo un pago oportuno; además, no es arreglado a derecho afirmar que existe cumplimiento de la obligación cuando existe un cumplimiento tardío o defectuoso. Finalmente, señala que estos vicios (que se pueden leer del considerando séptimo al décimo primero de la sentencia de segundo grado) fueron determinantes para que se confirmara la sentencia de primera instancia.

3.3 Para llevar adelante el análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF¹⁰

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

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

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

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

[...]

Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF¹¹

Artículo 33.- Intereses moratorios

El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

Tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder a un dozavo del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

a) Interés diario: se aplicará desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

La nueva base para el cálculo de los intereses tendrá tratamiento de tributo para efectos de la imputación de pagos a que se refiere el Artículo 31.

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

El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.

Sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta

3.4 En este sentido, en atención a los fundamentos de los recurrentes y lo establecido en las normas citadas, se desprende que la controversia de la presente causa se circunscribe a determinar si corresponde o no aplicar el cobro de los intereses moratorios a los pagos a cuenta, conforme lo establecen las normas cuya vulneración se denuncia. Siendo ello así, para iniciar el análisis casatorio, resulta importante examinar la **naturaleza jurídica de los pagos a cuenta** con la finalidad de esclarecer si constituyen una obligación legal o una de naturaleza tributaria.

3.5 Al respecto, se debe tener en cuenta, de manera preliminar, los fundamentos señalados en el precedente vinculante contenido en la **Casación N° 4392-2013- LIMA**¹², de fecha veinticuatro de marzo de dos mil quince, en cuyo acápite 3.7 se concluye que los “pagos a cuenta no son tributos”; llega a tal conclusión luego de desarrollar los siguientes fundamentos:

[...]

3.7.2 *Teniendo presente que el artículo acotado al igual que las demás disposiciones de la Ley del impuesto a la Renta, contienen normas de naturaleza tributaria que se interpretan de acuerdo a lo establecido en las normas de la Constitución Política antes citadas y con los principios que prevé el Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, como el principio de reserva de ley [...]; remitiendo obligatoriamente a los términos regulados y previstos en el artículo legal, resulta pertinente hacer algunas precisiones respecto a los siguientes conceptos: i) la hipótesis de incidencia tributaria y el tributo, ii) la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.*

[...]

i) Respecto a la hipótesis de incidencia tributaria es necesario indicar que es “la formulación hipotética, previa y genérica contenida en la ley de un hecho”; [...]

En lo que corresponde al tributo, el Código Tributario no contiene una definición, siendo la Norma II establece que el referido Código rige las relaciones originadas por los tributos, pasando a realizar una descripción de lo que comprende dicho término genérico; a nivel doctrinario se define jurídicamente el tributo “como una obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, en favor de un ente público para sostener sus gastos”, se considera que el tributo es una prestación de dar de naturaleza pecuniaria cuyo cumplimiento se encuentra dispuesto por la instauración de una relación jurídico obligatoria ex lege “deber jurídico de prestación tributaria”, como producto del acaecimiento de una hipótesis de incidencia tributaria, cuyo sujeto activo es un ente de derecho público. Constituyendo los elementos configuradores del tributo: 1) Que sea una obligación establecida por ley, de dar (por lo general dinero), derivada de una relación jurídica tributaria entre acreedor (sujeto de derecho público) y deudor (sujeto pasivo señalado por ley), que atiende a la capacidad contributiva del deudor y cuyo cumplimiento sea exigible coactivamente por el acreedor.

ii) Ahora bien, habiendo determinado que la norma establece la obligación tributaria de los contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría de abonar con carácter te pagos a cuenta del impuesto a la renta, es relevante para

¹⁰ Publicado el catorce de abril de mil novecientos noventa y nueve en el diario oficial *El Peruano* (aplicable por temporalidad al caso de autos).

¹¹ Publicado el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve en el diario oficial *El Peruano* (aplicable por temporalidad al caso de autos)

¹² Cabe precisar que la sentencia, emitida con carácter de **precedente vinculante**, establece las siguientes reglas:

[...]

5.2.1 La Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.

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

resolver el presente caso determinar cuál es la naturaleza de los referidos abonos con carácter de pagos a cuenta, en principio, precisar los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta aplicable a las empresas, [...]. Sin embargo los abonos con carácter de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta establecidos en el artículo 85 cuentan con una propia hipótesis de incidencia, la cual está constituida por la realización de actividad generadora de ingresos netos (sujetos al impuesto a la renta de tercera categoría) producidas en un mes y que se abonan “con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta”; de ello se extrae de manera incuestionable que los pagos a cuenta son prestaciones mensuales que por mandato de la Ley se deben cumplir; sin embargo, la característica de prestación dineraria y el hecho que sea de configuración legal, **no determina de manera indiscutible que se refiere a un tributo.**

Un elemento trascendental a efectos de establecer cuál es la naturaleza de los pagos a cuenta, es la restitución del monto recaudado, lo cual se encuentra regulado en el artículo 87 segundo párrafo de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual forma parte de la configuración de los empréstitos forzosos, siendo ajena a los elementos estructurales del tributo, anotados precedentemente; por lo tanto, considerando que la restitución del monto recaudado se encuentra presente en el caso de los pagos a cuenta, **en el Sistema Tributario Peruano, los pagos a cuenta no son tributos, en ese mismo sentido en la doctrina nacional se indica en lo que atañe a los pagos a cuenta “[...] es asimilable al empréstito forzoso, porque, al igual que éste, es un vínculo personal, pecuniario, nacido de la voluntad unilateral del Estado, a través de un mandato legal y exigible coactivamente, con la obligación de devolver en un plazo determinado [...]”.**

Por lo tanto, resulta errado lo sostenido por el Procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas – MEF respecto a que los pagos a cuenta son obligaciones de pago de tributos; pues como se tiene explicado, precisamente **constituyen abonos establecidos por ley que se deben realizar en forma anticipada al hecho generador y con “carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta.**

3.6 Al respecto, se advierte que, si bien la postura inicial de la Corte Suprema fue la de considerar que los pagos a cuenta “no son tributos”, ello corresponde a un análisis efectuado en el precedente vinculante citado, que no constituye ni forma parte de las reglas jurídicas¹³ establecidas como generales y que servirán de parámetro normativo para casos similares futuros; por lo que resulta necesario contar con una regla de carácter vinculante que dilucide la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta. Para ello, reabriendo el análisis sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, consideramos necesario dilucidar nuevamente cuál es el tratamiento del impuesto a la renta, así como la oportunidad de pago del mismo, al amparo de lo establecido en las normas que regulan su oportunidad de pago. Para ello, recogemos lo desarrollado por Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero, en su libro *Curso de derecho financiero y tributario*, que señalan lo siguiente:

En los impuestos a la renta, sólo al final del periodo impositivo (normalmente un año) se devenga la obligación tributaria principal. Por eso, para que la Hacienda Pública cuente con un flujo regular de ingresos a lo largo del año, y por razones de control, se prevé la figura de los ingresos anticipados; es decir, anteriores al devengo de la obligación y a cuenta de ésta.

El art. 99 de la Ley del IRPF establece que en este Impuesto existirán como pagos a cuenta, las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, regulándose en este precepto y en los siguientes ciertos extremos de los mismos. Por su parte, los arts. 46 y 140 y siguientes del TR del Impuesto sobre Sociedades, realizan previsiones análogas para este Impuesto; así como el art. 23 del TR del impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente.

A partir de este marco legal, los Reglamentos de estos Impuestos desarrollan detenidamente el régimen jurídico de estos ingresos anticipados, encuadrándolos entre los <<modos de gestión>> del Impuesto, aunque su significación excede con mucho la de un mero mecanismo de gestión, como manifiestan los propios preceptos citados, que dan a estos pagos la consideración de <<deuda tributaria>> conforme al art. 58.1 LGT.

Básicamente, la retención a cuenta consiste en el deber que se impone a quienes satisfacen ciertos rendimientos, de

retener una parte de su importe para posteriormente, declararla e ingresarla directamente en la Administración financiera. En consecuencia, el preceptor de esos rendimientos, que es el sujeto gravado por los citados Impuestos, deberá soportar la retención correspondiente, con los efectos que luego se exponen. [...]”¹⁴

[Énfasis agregado]

De igual forma, señalan en el libro citado que:

[...] el ingreso anticipado constituye el cumplimiento de una obligación específica, diferente de la obligación tributaria principal, y que, en el caso de retención e ingreso a cuenta, recae sobre el pagador de los rendimientos, que no es el sujeto pasivo del tributo ni ha demostrado capacidad económica alguna. Responde, sin embargo, en nombre propio y de una deuda propia, siendo, por ende, sujeto de un deber o de una obligación de naturaleza tributaria pero no contributiva, pues no es con su patrimonio con el que hará frente a su obligación de ingresar a la Hacienda Pública, sino con la renta del sujeto pasivo, sobre la que detrae una parte en lugar de abonársela íntegramente. [...]”¹⁵

3.7 Al respecto, es pertinente citar algunas conclusiones del trabajo de investigación para optar el grado académico de maestro en Tributación y Política Fiscal de Gil Jorge Cantuarias Dall’Orso, denominado *Los anticipos del impuesto a la renta, aplicados en la actividad de casinos y máquinas tragamonedas*¹⁶, presentado ante la Universidad de Lima. Ellas son las siguientes:

- Cuando me refiero a los pagos a cuenta, no resulta técnico, ni correcto emplear el término “pago” como parte de la denominación atribuida a tal mecanismo de recaudación anticipada, ya que en la oportunidad en que se configura no existe una obligación tributaria principal que deba ser extinguida. Resulta apropiado el empleo de términos como “Anticipos”, “Adelantos” o “Ingresos a Cuenta” para referirnos a tales mecanismos de recaudación anticipada.

- Los Anticipos constituyen obligaciones tributarias sustantivas y provisionales, vinculadas a una obligación tributaria principal y definitiva que es el impuesto una vez determinado.

- Siendo el Anticipo una obligación tributaria, le resulta de aplicación el principio constitucional de igualdad, contemplado en el artículo 74 de la Constitución. Ello implica que los Anticipos deben estructurarse en función a elementos presuntos de capacidad económica.

- Si los Anticipos transgreden el principio de igualdad (capacidad económica) se atenderá contra la propiedad y deviene en confiscatorio.

[...].

3.8 En ese sentido, debe tenerse claro que los denominados “pagos a cuenta” son “obligaciones tributarias” singulares, que se vinculan estrechamente a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan, pero que cuentan con reglas propias, como son las que se derivan de su nacimiento y devengo; por tanto, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que lo informan, enmarcándose en una determinada opción de política fiscal, congruente con nuestro sistema tributario.

3.9 Asimismo, cabe precisar que el artículo 33 del Código Tributario contempla el cobro de intereses moratorios para los pagos a cuenta, lo que ha obedecido a una precisión —innecesaria— realizada al artículo 34 del Código Tributario a través del Decreto Legislativo N° 1528, publicado el tres de marzo de dos mil veintidós, cuya última modificatoria señala que:

Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación

¹³ Ello en razón de que las reglas vinculantes de la Casación N° 4392-2013 recogen lo establecido por la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, referida a las reglas de interpretación de las normas tributarias.

¹⁴ QUERALT, Juan Martín y otros (2022). *Curso de derecho financiero y tributario*. Trigésimo tercera edición. Madrid, Editorial Tecnos; p. 288.

¹⁵ *Ibidem*, p. 290.

¹⁶ CANTUARIAS DALL’ORSO, Gil Jorge (2017). *Los anticipos del impuesto a la renta, aplicados en la actividad de casinos y máquinas tragamonedas* (tesis de maestría). Lima, Universidad de Lima; p. 84

*de la obligación principal, se hubiese modificado la base del cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.*¹⁷

Ello en razón a que el tercer párrafo agregado al artículo 34 del Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 1528, se aparta del criterio contenido en la Casación N° 4392-2013 Lima, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, que concluyó que el referido artículo no facultaba a la administración a exigir intereses moratorios generados por omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta que resultasen de modificaciones posteriores a la presentación de la declaración jurada, sin perjuicio de que dichas modificaciones se originaran por la presentación de declaraciones juradas rectificatorias o por reparos determinados en una fiscalización. Por lo que se puede asumir que la intención del legislador fue que, aun cuando exista el criterio de la casación referida, el mismo ya no tendría la posibilidad de aplicación al haberse incluido un párrafo al artículo 34 del Código Tributario, que tiene una redacción contraria a la misma¹⁸.

3.10 Ante ello, debemos precisar que el párrafo incorporado por el legislador no implica otra cosa que incluir una disposición de carácter interpretativo¹⁹, pues su contenido se limita a declarar el sentido y alcance de una regla preexistente, sin introducir alteraciones ni mucho menos establecer modificación alguna que implique una reforma o derogación. En este sentido, partiendo de la definición de una norma interpretativa, como la proporcionada por Alejandro Bravo Ángeles²⁰:

Una ley interpretativa, a nuestro juicio, es aquella cuya expedición tiene como finalidad aclarar el sentido de una ley anterior, a fin de evitar que se cometa un error de aplicación de esta última, con la intención de brindar seguridad jurídica a las personas, a las que va dirigido su mandato, pero sin modificar a la ley interpretada, porque en ese caso bien podría tratarse de una adición, reforma o derogación (implícita) de la misma.

Se debe enfatizar que dichas disposiciones interpretativas no cambian el sentido o la interpretación que haya realizado previamente el Poder Judicial²¹. De igual manera, tampoco limitan las facultades que tiene este Tribunal Supremo para adoptar un determinado criterio, ello con base en la independencia judicial de la cual se encuentra investido, como todo órgano jerárquico de este poder del Estado. Siendo ello así y en ejercicio de las atribuciones conferidas por la Constitución y la ley, este tribunal tiene independencia para la determinación de la línea jurisprudencial de las instituciones jurídicas en el marco de la interpretación del ordenamiento tributario, a efectos de poder resolver un determinado caso u otro de mayor envergadura que tenga un tema concreto que afecte a la población en general, más aún cuando los alcances de dicha disposición no son aplicables al caso de autos por razones de la aplicación de las normas en el tiempo.

Sobre los intereses que se generan por los pagos a cuenta

3.11 Ahora bien, es conveniente determinar que si bien se estaría afianzando el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta al considerarse a los mismos como una obligación particular de naturaleza tributaria independiente de la obligación "principal" en el marco de la política fiscal, sin embargo debemos distinguir entre los **tipos de interés que generan los pagos a cuenta: el primero de ellos, referido al cobro de intereses moratorios de los pagos a cuenta como tales**, regulado por el artículo 33 del Código Tributario, conforme a lo descrito en los párrafos precedentes; y **el segundo**, referido a la aplicación de la **capitalización de dichos intereses** y, en general, a la capitalización de intereses de las deudas tributarias, lo que consideramos que constituye una regla que quiebra los principios de razonabilidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, puesto que va en contra de lo establecido en el último párrafo del artículo 74²² de la Constitución Política del Perú, así como en el numeral 1.4 del inciso 1 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que prescribe que "Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida

y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido", ya que no puede ser atribuible el pago de tales intereses cuando la demora en el trámite del procedimiento administrativo es responsabilidad de la administración pública o porque los mismos puedan ser irrazonables o confiscatorios.

3.12 En este sentido, analizando la **regla de capitalización de los intereses**, cabe precisar que inicialmente el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816, publicado el veintiuno de abril de mil novecientos noventa y seis, no incluyó la regla de la capitalización de intereses, la cual fue incluida posteriormente, mediante Ley N° 27038, publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, cuyo artículo 7 reguló dicha figura. Asimismo, dicho artículo, recogido posteriormente en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, que aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, estableció: "Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente: [...] b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente."

Sin embargo, dicha norma solo estuvo vigente ocho años, ya que fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 969, publicado el veinticuatro de diciembre de dos mil seis; y, posteriormente, la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 981, publicado el quince de marzo de dos mil siete, estableció: "[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso" entendiéndose así que la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año; en consecuencia, su vigencia se dio únicamente durante siete años, esto es, desde mil novecientos noventa y nueve hasta el dos mil cinco, por lo que se vino aplicando durante dicho periodo.

3.13 En este sentido, se debe considerar que los principios del derecho tributario, como límites de la facultad tributaria del Estado en función de la cual puede detraer parte de la riqueza de las personas para proveerse de los recursos necesarios para solventar el financiamiento de los gastos públicos, tienen especial importancia al constituirse en mecanismos que frenan estos atributos del Estado y otorgan a los contribuyentes garantías específicas ante el ejercicio del poder tributario. Es así que uno de los principales límites a dicha facultad surge a partir del **principio de capacidad contributiva**, que nace de la necesidad de contribuir al gasto público, asumiendo que constituye un deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades

¹⁷ Párrafo incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1528, publicado el tres de marzo de dos mil veintidós.

¹⁸ ALVA MATTEUCCI, Mario (2022). "Cambios al Código Tributario: comentarios a los Decretos Legislativos N° 1523 y 1528". En *Revista Actualidad Empresarial*, N° 490.

¹⁹ Ello en razón de que poseen una unidad de significado con las leyes interpretadas, toda vez que no agregan significado, sino que simplemente "aclaran".

²⁰ BRAVO ÁNGELES, Alejandro (2018). "El poder Legislativo como intérprete jurídico: breve acercamiento al concepto de leyes interpretativas". En *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo LXVIII, N.º 27; p. 272.

²¹ Contenido en el precedente anterior: Casación N.º 4392-2013 Lima.

²² **Constitución Política del Perú**

Principio de Legalidad

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

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

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado. Al respecto, Gerardo Novoa Herrera²³ sostiene:

[...] Existe, pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados de sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quién. De allí que podamos afirmar que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

3.14 En cuanto al principio de no confiscatoriedad, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Asimismo, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, establece: “[...] el principio de no confiscatoriedad, supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad [...]”.

Cabe señalar además que, conforme a lo establecido en la jurisprudencia constitucional, el principio de no confiscatoriedad se transgrede: “[...] cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica [...]” (sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC). En este orden de ideas, al haber quedado establecido que los pagos a cuenta son obligaciones tributarias, entonces la generación de intereses de los mismos responde a las reglas propias que se derivan de su nacimiento y devengo. Siendo ello así, los intereses moratorios no tendrían, propiamente, naturaleza de tributos, sino que podría corresponderles la naturaleza de “sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria”, conforme lo estableció el Tribunal Constitucional en los considerandos 44 y 45 de la Sentencia N° 4082-2012-PA/TC; esta misma sentencia, en su considerando 46, establece que: “46. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional (Sentencias recaídas en los Expedientes números 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras) y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General”, conclusión con la que coincidimos dada la importancia de los principios como límites de la facultad tributaria del Estado.

3.15 En este sentido, respecto al tratamiento de los intereses moratorios y la aplicación de la regla de capitalización de intereses, el Tribunal Constitucional ha emitido los siguientes pronunciamientos:

3.15.1 Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca)

En este pronunciamiento, se delimitó como controversia objeto de análisis la constitucionalidad de la regla de capitalización de intereses y la no suspensión del cómputo de estos durante el trámite del procedimiento contencioso administrativo; no obstante, en el desarrollo de la sentencia, se brinda mayor énfasis al primer tema.

Respecto a la aplicación de la capitalización de intereses, se concluye que esta es inconstitucional, en tanto transgrede el principio de razonabilidad, principalmente porque: “[...] es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación”. Según el Tribunal Constitucional, independientemente de que los intereses moratorios no tengan naturaleza de tributo sino de sanción tributaria, deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en vasta jurisprudencia (Expedientes N° 02192-2004-AA/TC y N° 00535-2009-PA/TC, entre otros) y reconocido en la Ley N° 27444.

Asimismo, con relación a la aplicación de la regla de capitalización de intereses y el incremento del monto de la deuda tributaria, en los fundamentos 43 y 44 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC se estableció

que el principio de no confiscatoriedad se transgrede “[...] cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad”, y en el fundamento 54 se indicó que “[...] la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria al punto de quintuplicarla [...]”.

Por otro lado, el tema relacionado al cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario no es desarrollado minuciosamente. El Tribunal Constitucional resalta que toda persona tiene derecho a cuestionar asuntos que considere controvertidos y, posteriormente, concluye que “[...] el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones [...]”.

Por último, cabe precisar que en esta sentencia se consideraron las modificaciones incorporadas al artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dispuestas por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981 y el artículo 7 de la Ley N° 30230.

3.15.2 Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4532-2013-PA/TC (caso Icatom S.A.)

En este caso, se ahonda en el tema del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, para lo cual se parte del análisis de la vulneración del principio de razonabilidad. El Tribunal Constitucional reconoce que el derecho a impugnar no tiene carácter absoluto y que, en algunas oportunidades, puede restringirse; por tal motivo, concluye que el cobro de intereses moratorios es constitucionalmente legítimo, siempre que estos se generen durante los plazos legales que la autoridad administrativa tributaria tiene para resolver los recursos administrativos. Añade que “Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella” (énfasis agregado).

En este orden de ideas, se observa que en el criterio jurisprudencial no se hace diferenciación entre el plazo trascurrido en exceso para resolver recursos impugnatorios en instancia administrativa (ya sea en reclamación o apelación); por tanto, dicha situación permite asumir que la conclusión a la que arriba respecto a la suspensión de intereses moratorios devengados es aplicable en ambos casos, es decir, tanto para los recursos de reclamación como para los de apelación.

Ahora bien, en los fundamentos 30 a 50 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4532-2013-PA/TC se analiza la **garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo** y se señala que para determinar la violación de dicha garantía es necesario evaluar criterios como i) la complejidad del asunto, ii) la actividad o conducta procedimental del administrado, iii) la conducta de la administración pública y iv) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado²⁴. En el caso concreto que originó la emisión del referido pronunciamiento, el tribunal analiza cada uno de los criterios y concluye que **las autoridades administrativas a cargo del procedimiento administrativo no actuaron de forma diligente y celeré, a fin de resolver la controversia en un plazo razonable, con lo cual incurrieron en violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.**

Por último, se debe resaltar que en este pronunciamiento se insta a la SUNAT y al Tribunal Fiscal (como partes codemandadas) —y demás entidades competentes²⁵— que, en adelante, no incurran en acciones u omisiones similares a las que motivaron la demanda de amparo. Por ello, en los fundamentos jurídicos 51 a 53 se desarrollan criterios que “deben tomarse en cuenta para la resolución de controversias similares”²⁶:

²³ HERRERA NOVOA, Gerardo (2006). “El principio de la capacidad contributiva”. En *Derecho & Sociedad*, N.º 27; pp.101-106.

²⁴ Específicamente, tales criterios se mencionan y desarrollan en el fundamento jurídico 33 de la acotada sentencia del Tribunal Constitucional.

²⁵ Conforme al numeral 3 de la parte resolutive de la referida sentencia.

²⁶ Este criterio también ha sido corroborado con las sentencias del Expediente N° 2051-2016-PA/TC, del doce de noviembre de dos mil veinte (caso Paramonga), y del Expediente N° 225-2017-PA/TC, del veintiocho de enero de dos mil veintiuno (caso Telefónica).

[...]

5. Sobre los efectos del criterio establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC

51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio **no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos**, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contenciosos administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios.

53. **Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contenciosos tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.**

[Énfasis nuestros]

3.16 De ahí que el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 4082-2012-PA/TC, respecto a la vulneración del derecho al plazo razonable y al principio de razonabilidad de las sanciones, ha sido ratificado con la sentencia emitida en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC; y se ha indicado en este último pronunciamiento que las reglas jurídicas mencionadas son aplicables por las entidades estatales a casos similares, en trámite o pendientes de resolución firme; entendiéndose que la inclusión —respecto a los efectos de esta sentencia— referida a su aplicación en fase de ejecución del procedimiento o del proceso judicial, no debe ser atentatoria contra la cosa decidida y la cosa juzgada.

3.17 En este sentido, con relación al **principio de cosa juzgada**, que a su vez se sustenta en el principio de seguridad jurídica, se tiene que se encuentra establecido en el inciso 13 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y constituye otra de las garantías del debido proceso. Asimismo, su protección implica que una vez concluido un proceso se debe cumplir la decisión definitiva en sus propios términos, como así lo ha previsto la primera parte del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, concordante con el artículo 123 del Código Procesal Civil. Por tanto, la forma en que el Tribunal Constitucional, a través de los criterios bajo comentario, pretende modificar los términos de una sentencia que tiene la calidad de cosa juzgada (por ende, inmodificable) y que supone el pago de intereses moratorios, es una manifiesta vulneración de tales principios constitucionales, ante lo cual resulta aplicable también el **principio de cosa decidida**.

3.18 De otro lado, por esta misma circunstancia relevante, igualmente se vulnera el **principio de independencia de la función jurisdiccional**, previsto en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, desarrollado infraconstitucionalmente por el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial; en virtud del cual, ninguna autoridad, cualquiera sea su calidad o condición, no solo no puede interferir en causas en trámite, sino que tampoco puede modificar sentencias que han adquirido la autoridad de cosa juzgada, salvo que se trate del derecho de gracia presidencial (indulto o amnistía), que no es el presente caso; pues, si existe mandato firme y de estricto cumplimiento, no cabe más que efectuar el pago de los intereses moratorios determinados que se han ordenado en

una sentencia definitiva. Así pues, las reglas dictadas por el Tribunal Constitucional contravienen lo dispuesto en el presente principio.

En cuanto al tratamiento jurisdiccional de los **intereses moratorios**, se tienen los siguientes pronunciamientos emitidos por esta Corte Suprema:

3.18.1 Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima

El veinticuatro de marzo de dos mil quince, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema emite la referida sentencia con calidad de precedente vinculante, cuyas reglas se encuentran establecidas en los numerales 5.2.1 y 5.2.2 de la misma:

5.2.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía, tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.

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

En las reglas vinculantes de este precedente se aprecia que la Sala Suprema que lo emitió no se pronuncia directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no la aplicación de intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta, sino que el tema central de las reglas vinculantes gira en torno a los métodos de interpretación que se deben aplicar, en particular a las reglas contenidas en los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario que regulan los pagos a cuenta.

Del mismo modo, se debe tener en cuenta que la sentencia bajo análisis se pronuncia sobre una controversia en la que se exigía al contribuyente el pago de intereses por la modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta, como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias de ejercicios precedentes que servían de base para calcular el coeficiente; ante lo cual, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de Corte Suprema de Justicia de la República interpreta el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y señala que dichos pagos a cuenta no constituyen tributos, y que son asimilables a empréstitos forzosos, ello sobre la base de las reglas establecidas con carácter de precedente vinculante. Asimismo, interpreta el artículo 34 del Código Tributario, que regula los intereses moratorios de los anticipos y pagos a cuenta, concluyendo que los pagos a cuenta que deben cumplirse son aquellos establecidos conforme a la base y los elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, y que ello no se altera con la rectificación posterior de los elementos de base del coeficiente, que puede incluso ser posterior a la determinación del impuesto definitivo.

Sin embargo, si bien las reglas con carácter de precedente vinculante no se pronuncian directamente sobre los intereses aplicables a la modificación de los pagos a cuenta, la interpretación de la Corte Suprema en el caso concreto fue efectuada sobre la base de dichas reglas, lo que la llevó a concluir que no resultan de aplicación los intereses por la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta producida por la presentación de declaraciones rectificatorias del ejercicio precedente.

3.18.2. Sentencia de Casación N° 27444-2018 Lima

El veintiséis de abril de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República emite la referida sentencia, en la que se discute un caso sustancialmente similar al de la Casación N° 4392-2013, en el que el contribuyente cuestiona una resolución del Tribunal Fiscal, que confirmó la aplicación de intereses moratorios por la omisión de pagos a cuenta producida por la presentación de declaraciones rectificatorias de ejercicios precedentes, invocando expresamente que se aplique el precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013. Ante ello, la Sala Suprema advierte que liberar del pago de intereses moratorios al contribuyente en el caso

planteado llevaría a un incentivo para que los contribuyentes, en mérito de modificaciones o rectificaciones de la base de cálculo de los pagos a cuenta, puedan pagar montos menores o diminutos a los establecidos por la ley, sustentados únicamente en que realizaron los pagos a cuenta dentro de los periodos mensuales fijados para depositarlos, por lo que tal interpretación transgrede los artículos 34 del Código Tributario y el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. Señala además que un pago incompleto, sustentado en una liquidación errónea, nunca puede ser considerado oportuno.

Asimismo, la Sala Suprema agrega que en la Casación N° 4392-2013 Lima se establecieron reglas acerca de cómo debe interpretarse la norma tributaria y que, si bien se menciona como ejemplos los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario, no se establece ningún sentido o contenido interpretativo con carácter vinculante ni se señala reglas jurídicas que deban extraerse de sus enunciados para ser aplicables por todos los operadores jurídicos. Es así que arriba a la conclusión de que dicha sentencia determinó únicamente cómo abordar el análisis de estas disposiciones legales y señaló expresamente que en dicha jurisprudencia casatoria no se aprueba ningún sentido interpretativo con carácter vinculante u obligatorio que deba necesariamente ser tomado en cuenta al aplicar los referidos artículos.

En este orden de ideas, la Sala Suprema concluye que la postura según la cual corresponde la aplicación de intereses moratorios por la omisión en los pagos a cuenta producida por la presentación de declaraciones rectificatorias, se basa en un análisis de lo dispuesto en los artículos 85 de la Ley de Impuesto a la Renta y en el artículo 34 del Código Tributario, lo que no contraviene los criterios vinculantes establecidos en la Casación N° 4293-2013 Lima, que únicamente exigían no utilizar alguno de los métodos interpretativos (interpretación extensiva o restrictiva) al aplicar las citadas disposiciones legales. Por tanto, concluye que las instancias previas, al amparar la demanda, si bien actuaron correctamente al aplicar la Casación N° 4392-2013 Lima, aplicaron indebidamente las reglas vinculantes que contenía, toda vez que dicho precedente concluye que corresponde la aplicación de intereses moratorios por la omisión en los pagos a cuenta por la presentación de declaraciones rectificatorias de ejercicios anteriores que modificaron la base de cálculo del coeficiente, esto al aplicar las reglas vinculantes contenidas en la Casación N° 4392-2013 Lima, que había concluido lo contrario para un caso semejante.

3.19 La descripción de dichos precedentes judiciales nos permite ingresar al análisis del tratamiento que la doctrina realiza sobre los “precedentes vinculantes”. Para ello, advertimos que en este punto se distinguen dos elementos fundamentales, por un lado la *ratio decidendi*, que es el elemento vinculante y obligatorio del “precedente judicial”, el cual cobra autoridad y es el principio normativo de lo resuelto; y, por otro lado, el *obiter dictum*, que comprende al análisis, los razonamientos y los principios utilizados por el juzgador para el caso concreto, pero que no es lo obligatorio del precedente ni tampoco forma parte de las reglas vinculantes que se establecen en dichos precedentes.

3.20 Al respecto, sostiene María de Jesús Medina Arellano²⁷:

En el sistema de precedentes el primer paso es declarar los hechos substanciales —rechazando aquellos que no lo son— para la determinación del principio normativo sobre el cual el juzgador fundamenta su decisión, es decir, la ratio decidendi. A contrario sensu, el obiter dictum (obiter dicta, en plural) se compone del análisis, razonamientos y principios invocados por el juzgador en un caso concreto pero que no constituyen el principio normativo sobre el cual se basa su decisión, y por tanto no representa la parte obligatoria del precedente, ni vinculante para casos posteriores. Sin embargo, el obiter dictum posee una fuerza persuasiva para controversias futuras a resolver por las cortes. La razón por la cual el obiter dictum no es vinculante en casos posteriores se basa en que estos razonamientos no son estrictamente relevantes para el caso concreto que se ha resuelto en la sentencia. [Énfasis agregado]

El *obiter dictum* no constituye propiamente el principio normativo de un precedente judicial —entendido este como la regla con carácter de obligatorio cumplimiento—; por el contrario, la razón por la cual no es vinculante se debe a que contiene razonamientos que no necesariamente son relevantes para los casos posteriores.

3.21 Siendo ello así, se advierte que en el caso de la Casación N° 4392-2013 Lima, la *ratio decidendi*, que es el elemento vinculante y obligatorio del precedente judicial, está constituida por las reglas referidas a la interpretación de las normas tributarias; y que el *obiter dictum* comprende el análisis, los razonamientos y los principios utilizados para resolver el caso concreto; por tanto, debe entenderse que el elemento vinculante de dicho precedente judicial está comprendido únicamente por las reglas que establecen los criterios para la interpretación de normas jurídicas de naturaleza tributaria.

CUARTO: Solución al caso concreto

4.1 El análisis de las normas denunciadas se realizará de manera conjunta, ello en atención a que según la Sala Superior se encuentran sustentadas esencialmente en que la empresa no estaría obligada a pagar intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios gravables dos mil dos y dos mil tres así como del periodo de enero a junio de dos mil cuatro; y los recurrentes consideran que, luego de la fiscalización realizada, se modificó el coeficiente de cálculo de los pagos a cuenta, lo que generó la obligación de pago de intereses moratorios.

4.2 De la revisión de la casación, se aprecia que los recurrentes básicamente argumentan que la Sala Superior ha incurrido en error de interpretación de la norma que dispone la obligación de pagar intereses moratorios y que, cuando no se paga ni declara el monto correcto por pagos a cuenta, corresponde el pago de intereses moratorios, como lo disponen el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

4.3 Al respecto, debemos mencionar que, conforme al inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF²⁸, de acuerdo con el texto vigente en el periodo tributario objeto de debate, en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado y de los ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. A su vez, los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecen que los intereses moratorios se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

4.4 En esa línea, es preciso indicar que los intereses moratorios tienen como objeto principal fortalecer la puntualidad y corrección en el cumplimiento del pago de los tributos, pues buscan resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad o de falta de pago de los tributos por parte de los contribuyentes, compensando y resarcido al Estado por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con el pago de los tributos, pero teniendo en cuenta para ello los principios de razonabilidad y proporcionalidad reconocidos constitucionalmente; por lo que resulta idóneo que, por política fiscal, se mantenga el cobro de los intereses moratorios a los pagos a cuenta, siempre que estos no se hayan producido por la demora del cuestionamiento de estos durante la etapa administrativa, por causa no atribuible al administrado sino a la administración pública, para lo cual se deberá verificar y precisar los periodos en los cuales venció el plazo legal para resolver determinados recursos impugnativos, en tanto no es posible que dichos periodos generen intereses moratorios.

4.5 En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto de los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria; ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente

²⁷ MEDINA ARELLANO, María de Jesús. *Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional*. Tomo I. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Doctrina Jurídica. Número 692; p. 957.

²⁸ Publicado el catorce de abril de mil novecientos noventa y nueve en el diario oficial *El Peruano*.

tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resultaba exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma integral, con lo que genera un retraso de la entrega de ese dinero al Estado hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. Por ende, resulta válido establecer por política fiscal, a través del pago de intereses moratorios, un rescaramiento a su favor por no haber dispuesto oportunamente de dicho capital.

4.6 Además, conforme a casos anteriores resueltos por este colegiado supremo, como las Casaciones de números 8848-2020, del seis de octubre de fecha dos mil veintidós; 12472-2019, del siete de junio de dos mil veintidós; 5946-2020, del treinta de junio de dos mil veintidós; 8872-2019, del siete de junio de dos mil veintidós; 146-2021, del veintidós de noviembre de dos mil veintidós, entre otras, se advierte que una interpretación como la de la Sala Superior, en el sentido de librar del pago de intereses moratorios a quienes meramente efectúan dentro de los plazos algún pago por este concepto, así sea menor, supondría un incentivo para que los contribuyentes puedan, en mérito a modificaciones o rectificaciones particulares de la base de cálculo de los pagos a cuenta (a partir de, por ejemplo, los coeficientes), pagar montos menores o diminutos a los establecidos por ley, sustentados únicamente en que realizaron los pagos a cuenta dentro de los periodos mensuales fijados para depositarlos. Ello propiciaría un escenario en que los contribuyentes podrían válidamente postergar a la fecha de vencimiento de la obligación principal del tributo, el pago casi integral del mismo, lo que generaría indudablemente un desbalance económico temporal de los recursos financieros del fisco; por lo que, por política fiscal, corresponde que se mantenga el cobro de los intereses moratorios a los pagos a cuenta, exceptuando a los que se generen por la demora en el trámite del proceso administrativo correspondiente.

4.7 De la revisión del citado criterio vinculante, se verifica que la mencionada sentencia no solo estableció reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, en atención a lo dispuesto en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sino también se puede entender que concluyó que los “pagos a cuenta” del impuesto a la renta no constituyen tributo, sino una obligación legal cuya exigencia coactiva está determinada por ley, por lo que cuando no se realizan oportunamente dentro del plazo establecido o se efectúan por montos menores, sí generan intereses moratorios; empero, ello no guarda relación con la naturaleza de los pagos a cuenta, los cuales deben ser considerados como una obligación particular de naturaleza tributaria y que se encuentra vinculada a un tributo u obligación tributaria “principal”, puesto que son pagos adelantados del impuesto a la renta como tal. Con ello, se deja de lado la interpretación efectuada en el citado precedente sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta.

4.8 En ese sentido, corresponde evaluar si la postura adoptada preliminarmente —respecto a que el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario determinan que los contribuyentes deben pagar intereses moratorios por las omisiones en el caso de que no cumplan con cancelar íntegramente los pagos a cuenta del impuesto a la renta en la oportunidad establecida por ley— supone una contravención del criterio vinculante aprobado en la Casación N° 4392-2013 Lima. Al respecto, de conformidad con lo desarrollado en el apartado anterior, la postura jurídica acogida en esta instancia descansa en una interpretación sistemática de las mencionadas normas materiales invocadas, dado que el artículo 34 del Código Tributario establece intereses moratorios ante los “[...] pagos a cuenta no pagados oportunamente [...]” y, por su parte, el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes deberán abonar al fisco “[...] 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 en el Código Tributario [...]”. Por consiguiente, de un análisis conjunto de estas normas, se establece la obligación de efectuar el abono oportuno de los pagos a cuenta del impuesto a la renta para quienes obtengan rentas de tercera categoría, conforme ya también lo ha establecido este Tribunal Supremo en procesos anteriores.

4.9 Se debe tener presente además que el pago parcial o incompleto no podrá ser considerado como un pago oportuno, desde que no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo establecido legalmente, lo cual implica que el pago que pueda efectuar un contribuyente, cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento

de calcularla, como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del impuesto a la renta, no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerlo, por no tratarse de un pago completo o integral. En consecuencia, corresponderá aplicar intereses moratorios respecto de la diferencia que no fue declarada ni pagada de manera correcta y oportuna.

4.10 En este orden de ideas, se observa que la Sala Superior transgredió la normativa material denunciada por la parte recurrente, contenida en los artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por tanto, **las infracciones normativas por interpretación errónea**, denunciadas tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal, devienen **fundadas**.

4.11 Siendo ello así, en cuanto a la **interpretación de normas tributarias**, se puede advertir que las reglas con carácter de precedentes vinculantes guardan correspondencia con lo establecido en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que señala: “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. [...]”. Es decir, para interpretar las normas tributarias pueden usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho y habría que agregar que también son aceptados todos los métodos de integración de las normas, como lo es la analogía, con la única salvedad de que, conforme al segundo párrafo de la Norma VIII, en vía de interpretación e integración, no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley.

4.12 En este sentido, partiendo del análisis acerca de la naturaleza de las normas tributarias, concluimos que estas no son distintas de las demás normas de nuestro ordenamiento jurídico, y por el solo hecho de ser normas jurídicas²⁹ se puede utilizar cualquiera de los métodos admitidos por el derecho para su interpretación o integración³⁰. En este mismo sentido, se advierte que el segundo párrafo de la Norma VIII, en mención, nos permite identificar ciertas restricciones a la interpretación e integración de las normas tributarias; es así que se establece la imposibilidad que en vía de interpretación e integración se pueda: **i)** crear tributos, **ii)** establecer sanciones, **iii)** conceder exoneraciones, **iv)** extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados por la ley; asimismo, se advierte que ello tiene su fundamento en el principio de legalidad o reserva de ley, y, también, en el principio de seguridad jurídica.

4.13 Por tanto, se puede recoger que el precedente vinculante en mención establece reglas de carácter obligatorio que se corresponden con lo regulado en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario; sin embargo, el análisis realizado en el segundo párrafo no resulta del todo acertado, pues se puede asumir que, al emitir el precedente vinculante, se entiende que los “pagos a cuenta” del impuesto a la renta no constituyen tributo, sino una obligación legal cuya exigencia coactiva está determinada por ley y que sí generan intereses moratorios, cuando no se realizan oportunamente dentro del plazo establecido o se efectúan por montos menores; empero, ello no guarda relación con la naturaleza de los pagos a cuenta, los cuales deben ser considerados como una obligación particular de naturaleza tributaria y que se encuentra vinculada a un tributo u obligación tributaria “principal”, más aún si tienen la naturaleza de ser “pagos adelantados” del impuesto a la renta como tal.

Así, se deja de lado la interpretación efectuada en el citado precedente sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, toda vez que estos sí tienen naturaleza tributaria, conforme se ha determinado precedentemente.

²⁹ Respecto a la definición y alcances de la “norma”, Rosendo Huamani Cueva refiere que las expresiones disposición, norma y fuentes del derecho, son diferentes; pues las disposiciones legales o jurídicas (textos esenciales fuentes del derecho), son medios de manifestación de la norma; asimismo, citando a Diez Picazo, sostiene que los “textos” son los significantes, mientras que las normas son los significados; los textos son los vehículos de una carga de sentido, pero la norma es el sentido del que el texto aparece cargado.

HUAMANI CUEVA, Rosendo (2019). *Código Tributario comentado*. Tomo I. Lima, Jurista Editores; p. 324.

³⁰ *Ibidem*, p. 139.

QUINTO: Precedente vinculante

5.1 La necesidad de emitir un nuevo precedente vinculante surge por los aspectos analizados hasta este momento, toda vez que queda evidenciada la existencia de razones objetivas y coherentes para dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013 Lima. En efecto, se verifican dos objeciones importantes: i) que se fijó sin observar la verdadera naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, lo cual genera mayores controversias en su aplicación al generar confusión en los justiciables, quienes invocan su aplicación solicitando un pronunciamiento en el mismo sentido que el resuelto en dicho precedente, así como en la administración tributaria, quien se limita a aplicar únicamente las reglas vinculantes establecidas en el precedente; y ii) establece reglas con carácter vinculante que únicamente se corresponden con el contenido de lo regulado en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sin emitir pronunciamiento expreso, dentro de las normas vinculantes, sobre la aplicación de los intereses moratorios a los pagos a cuenta, lo cual, a su vez, ocasiona que los administrados solicitan en sede administrativa y en sede judicial la aplicación del precedente y el análisis realizado en el mismo, es decir, no solo la aplicación de las reglas vinculantes, sino también que se llegue a la misma conclusión que en el caso concreto que desarrolla, sobre la base del *obiter dictum* en que se efectúa el análisis, razonamiento y principios invocados para llegar a establecer la referidas reglas vinculantes del mencionado precedente, lo que debe ser precisado y variado para evitar confusiones innecesarias.

5.2 En este sentido, habiéndose determinado, conforme a los fundamentos precedentes, que cuando no se realizan oportunamente los pagos a cuenta dentro del plazo establecido o se efectúan por montos menores, lo cual no guarda relación con la naturaleza de los pagos a cuenta, los pagos a cuenta deben ser considerados como una obligación particular de naturaleza tributaria, que se encuentran vinculados a un tributo u obligación tributaria "principal", más aún si tienen la naturaleza de ser "pagos adelantados" del impuesto a la renta, tal como quedó establecido en la presente resolución. Por tanto, corresponde dejar de lado la interpretación efectuada en el citado precedente sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, toda vez que estos tienen naturaleza tributaria, conforme se ha determinado precedentemente.

5.3 En este sentido, cabe señalar que en la presente sentencia casatoria, a fin de resolver el caso de autos, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como reglas generales que sirvan de parámetro normativo para los casos similares futuros, en tanto contribuirá a la seguridad jurídica, a ordenar y uniformizar la jurisprudencia en temas de derecho tributario, evitando pronunciamientos contradictorios debido a diferentes interpretaciones de las disposiciones tributarias.

5.4 Por tanto, se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:

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

5.4.2 Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. Ello en razón a que no se podría liberar del pago de los mismos a quienes meramente efectúen, dentro del plazo establecido por ley, la declaración y/o pago parcial por este concepto (en mérito a rectificaciones particulares o modificaciones de la base de cálculo de los pagos a cuenta, o acciones de fiscalización y determinación del mismo, etc.), ya que ello supondría un desincentivo para el cabal cumplimiento de la norma; toda vez que esta no se reduce al cumplimiento oportuno sino a la adecuada determinación y pago del íntegro de la obligación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta a efectos de que se extinga la obligación.

5.4.3 No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad; lo que resulta contrario a la norma constitucional. En ese sentido, en salvaguarda del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable, como elemento del derecho al debido procedimiento

administrativo, corresponde suspender la generación de intereses durante el tiempo en exceso que las autoridades administrativas demoraron en resolver los recursos presentados en la instancia de reclamación o apelación. Debe precisarse que la presente regla no es aplicable: i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial. De ahí que la inaplicación de la regla de capitalización de intereses para el cálculo de los intereses generados durante el tiempo en exceso que las autoridades administrativas demoraron en resolver los recursos planteados, en todos los casos deberá respetar las instituciones de cosa decidida y la cosa juzgada, pero dicha inaplicación no puede ser extendida a la etapa de ejecución de sentencia —en la que se realiza la liquidación de intereses moratorios—, puesto que ello implicaría vulnerar las instituciones antes citadas; por lo que debe quedar claro que en ningún caso la acotada regla será inaplicada en dicha etapa procesal, sino solo en aquellos casos en los que el procedimiento administrativo o el proceso judicial se encuentre en trámite.

5.4.4. Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, así como la suspensión de intereses moratorios devengados por la demora en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad.

5.4.5. Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica.

SEXTO: Análisis de las causales de casación de naturaleza material referidas a la inaplicación de normas

6.1 El recurrente Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, denuncia la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, señalando que, en los considerandos vigésimo séptimo al trigésimo tercero de la sentencia de vista, la Sala incurre en error al inaplicar la norma denunciada, pues considera en términos generales que no corresponde el cobro de intereses moratorios por el tiempo en exceso que le habría tomado al Tribunal Fiscal resolver el recurso de apelación. También, indica que los intereses moratorios son uno de los componentes de la deuda tributaria, conforme a lo establecido en el artículo 28 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y que la suspensión de pago de estos no aplica a la etapa de apelación. Finalmente, manifiesta que la administración tributaria tiene el deber de exigir el pago de intereses moratorios, pues el contribuyente no cumplió con su obligación principal, lo cual es totalmente razonable, y debe asumir las sanciones e intereses correspondientes.

6.2 En ese sentido, de la revisión de la sentencia materia de impugnación, tenemos que, conforme a lo señalado en los considerandos vigésimo séptimo a trigésimo segundo, se verifica que el colegiado superior, en efecto, inaplicó la norma denunciada; sin embargo, el Tribunal Fiscal no logra demostrar por qué debió aplicarse, más aún si ha quedado establecido precedentemente que no corresponde la aplicación de los intereses capitalizables por contravenir los principios de razonabilidad, no confiscatoriedad y proporcionalidad, toda vez que se determina que de aplicarse dicha norma estaríamos frente a la capitalización de intereses considerada como excesiva, puesto que el incremento de la deuda tributaria sería aproximadamente de un 375%, con lo que se afectaría el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas.

6.3 En ese sentido, teniendo en cuenta la regla de observancia obligatoria contenida en el considerando 5.4.3 de la presente resolución, corresponde señalar que la

Sala Superior ha sustentado su decisión de acuerdo a los parámetros establecidos por este Tribunal Supremo.

6.4 Por tal motivo, se colige que la **sentencia de vista no infringe por inaplicación el artículo 33 del Código Tributario**, pero en el sentido de que se trata de los intereses moratorios de los pagos a cuenta generados por la demora en resolverse el trámite en el procedimiento administrativo correspondiente. En consecuencia, **deviene infundada la causal denunciada por el Tribunal Fiscal**.

IV.- DECISIÓN:

Por estas consideraciones, **DECLARARON:**

1. FUNDADO el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria el quince de enero de dos mil veintiuno (fojas novecientos treinta y dos a novecientos cincuenta y ocho).

2. FUNDADO en parte el recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, el trece de enero de dos mil veintiuno (fojas novecientos cuatro a novecientos treinta y uno).

3. En consecuencia, **CASARON en parte** la sentencia de vista del dieciocho de diciembre de dos mil veinte (fojas ochocientos sesenta y uno a ochocientos noventa y seis), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el extremo que resolvió declarar fundada en parte la demanda, en el extremo referido a los intereses moratorios derivados del recálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta; y, **actuando en sede instancia, REVOCARON** la sentencia apelada, del veintisiete de julio de dos mil veinte (fojas seiscientos cincuenta y cinco a setecientos cinco), en el extremo antes descrito, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON INFUNDADA** la demanda respecto a los intereses moratorios en los pagos a cuenta por el recálculo de nuevo coeficiente; quedando subsistente lo demás que contiene (capitalización de intereses).

4. Asimismo, **ESTABLECIERON** que las reglas señaladas en el considerando quinto de esta sentencia constituyen **PRECEDENTE VINCULANTE DE OBLIGATORIO CUMPLIMIENTO**, las mismas que se detallan a continuación:

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

5.4.2 Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no

fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad.

5.4.3 No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe precisarse que, la presente regla no es aplicable: i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que, no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial.

5.4.4. Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad.

5.4.5. Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica.

5. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por SK INNOVATION SUCURSAL PERUANA contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo**.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

2168655-1

NLA Normas Legales
Actualizadas

MANTENTE
INFORMADO CON
LO ÚLTIMO EN
NORMAS LEGALES

Utilice estas normas con la certeza de que están vigentes.

Preguntas y comentarios:
normasactualizadas@editoraperu.com.pe

INGRESA A NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

<https://diariooficial.elperuano.pe/normas/normasactualizadas>

DIARIO OFICIAL DEL BICENTENARIO

El Peruano

NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

