

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

*Sumilla:* La interpretación de las disposiciones tributarias -del artículo 85 literal a) del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del T.U.O del Código Tributario-, se debe efectuar utilizando el método literal y en compatibilidad con las normas constitucionales y principios de derecho tributario que vinculan al contenido del texto legal, en ese sentido la norma que aporta a la solución del caso concreto, es la que proviene de la ley que establece la obligación de los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría a realizar abonos con carácter de pagos a cuenta del impuesto a la renta definitivo que les corresponda por el ejercicio gravable, y la que establece la aplicación de interés moratorio por el no abono oportuno de los referidos pagos.

Lima, veinticuatro de marzo  
de dos mil quince.-

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.**-----

**I. VISTOS;** con el expediente administrativo y expediente de apelación como acompañados, la causa número cuatro mil trescientos noventa y dos – dos mil once; con lo expuesto por la señora Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo en su dictamen fiscal, en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores magistrados Sivina Hurtado, Presidente, Vinatea Medina, Morales Parraguez, Rodríguez Chávez y Rueda Fernández; producida la votación con arreglo a la Ley, se ha emitido la siguiente sentencia:

**I.1 De la sentencia materia de casación**

Es objeto de casación la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil doce, obrante a fojas noventa y dos del cuadernillo de apelación formado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, que revocó la sentencia apelada obrante a fojas trescientos setenta y siete, de fecha cuatro de octubre de dos mil diez, que declaró infundada la demanda incoada; y, reformándola, declararon fundada la citada demanda; en consecuencia, nula la resolución del Tribunal Fiscal N° 04845-5-2004, de fecha nueve de julio de dos mil cuatro, así como las Órdenes de Pago N° 051-01-0001653 al N° 51-01-0001662 y, N° 051-01-0001669; en los

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

seguidos por la Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa Sociedad Anónima - EGASA contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas - MEF (por el Tribunal Fiscal Tribunal), sobre Impugnación de Resolución Administrativa.

**I.2 De los recursos de casación y de la calificación de los mismos**

**A. El Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas - MEF**, interpone recurso de casación, mediante escrito de fecha veinticuatro de enero de dos mil trece, obrante a fojas ciento veintidós del cuadernillo de apelación formado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, solicitando que se revoque la sentencia de vista. Por auto calificadorio de fecha veintinueve de agosto de dos mil trece, de fojas setenta y siete del cuadernillo de casación formado en esta Sala Suprema, se declaró *procedente* el recurso formulado por la causal de infracción del artículo 34 del Código Tributario y del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

El sustento de la causal denunciada reside en que el Tribunal Fiscal tiene establecido una interpretación de la citada norma, en el sentido que resulta aplicable al supuesto de hecho en el cual el administrado omitió realizar los anticipos y pagos a cuenta en su totalidad o como en el caso de autos que por error en el coeficiente de cálculo de los pagos a cuenta se realizó un pago menor al que correspondía, siendo que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos en el Código Tributario, cuotas mensuales que determinan con arreglo a uno de los dos sistemas previstos en el citado artículo. Agrega, que el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 435-4-2003 ha dejado establecido que dichos pagos además de constituir anticipos, son obligaciones tributarias, resultando aplicable inclusive lo establecido en el artículo 178 numeral 1 del Código Tributario, y que se encuentran afectos al pago de

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

intereses conforme a lo señalado en el artículo 34 del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo establecido en la sentencia de vista, y que por lo tanto para el cálculo del pago de intereses no resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 1242 y 1333 del Código Civil.

**B. La Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT**, interpone recurso de casación, mediante escrito de fecha veinticinco de enero de dos mil trece, obrante a fojas ciento treinta y cinco del cuadernillo de apelación formado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República. Por auto calificadorio de fecha veintinueve de agosto de dos mil trece, de fojas setenta y tres del cuadernillo de casación, se declaró *procedente* el recurso formulado por la causal de infracción del artículo 34 del Código Tributario y del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Teniendo por sustento que hay interpretación indebida de las normas cuya infracción se denuncia, llevando a que se haya considerado que se ha aplicado retroactivamente las normas cuya infracción se denuncia. Agrega, que no se trata de una aplicación retroactiva, sino la imputación de intereses por la rectificación o reajuste de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría omitidos, y el Tribunal Constitucional en la sentencia N° 00333-2010-PA/TC establece que frente al incumplimiento de lo requerido por la SUNAT no es posible alegar que es responsabilidad de ésta el incremento de los intereses moratorios, por el contrario, en realidad quien debe asumir tal carga es el contribuyente que omitió la información requerida.

**I.3 Del Dictamen Fiscal Supremo**

Con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo N° 511-2014-MP-FN-FSTCA de fojas ochenta y cinco del cuadernillo de casación, con opinión de que se declare fundados los recurso de casación, en consecuencia, se case la sentencia de vista que declara infundada la demanda; y actuando en sede de instancia se confirme la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda.

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

**II. CONSIDERANDO**

**PRIMERO: Delimitación del objeto de pronunciamiento**

1.1 Es objeto de pronunciamiento en sede casatoria los recursos formulados por la defensa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas - MEF, por infracciones normativas consistentes en la interpretación errónea del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.2 El argumento basilar del Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas - MEF, reside en que las normas resultan aplicables al supuesto de hecho del administrado que omitió realizar los anticipos y pagos a cuenta en su totalidad, como en el caso de autos que por error en el coeficiente de cálculo de los pagos a cuenta se realizó un pago menor al que correspondía; que dichos pagos además de constituir anticipos, son obligaciones tributarias y que se encuentran afectos al pago de intereses.

1.3 La Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, sostiene que el asunto no trata de una aplicación retroactiva, sino la imputación de intereses por la rectificación o reajuste de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría omitidos, que el contribuyente que omitió la información requerida es quien debe asumir la carga por los intereses moratorios.

**SEGUNDO: Análisis de los sustentos normativos de la sentencia de vista**

2.1 Atendiendo que se ha denunciado infracción a normas materiales de carácter tributario bajo el sustento de interpretación errónea, es importante anotar que la labor casatoria de la Sala Suprema se orienta al control de derecho y no de hechos, de tal forma que para absolver las infracciones denunciadas es necesario acudir a la base fáctica fijada en la sentencia impugnada y a los argumentos esgrimidos en la misma, examinando si las normas cuya

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

infracción se denuncian han sido aplicadas e identificar cuál la interpretación acogida, finalmente, en el considerando siguiente se procederá a la interpretación de las disposiciones legales para determinar si se ha producido o no la interpretación errónea en la sentencia recurrida en casación.

2.2 Extrayendo de la sentencia de vista de fecha veintiuno de noviembre de dos mil doce emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República que ha establecido la siguiente base fáctica:

2.2.1 *La impugnada Resolución del Tribunal Fiscal N° 04845-5-2004 declaró infundado el recurso de apelación formulado por la contribuyente contra las órdenes de pago N° 051-01-0001653 a N° 051-01-0001662 y N° 051-01-0001669, emitidas por concepto de intereses de los pagos a cuenta del impuesto a la Renta correspondiente a los meses de marzo y mayo a diciembre del año dos mil dos y enero y febrero del año dos mil tres (considerando primero).*

2.2.2 *El adeudo de intereses fue liquidado a consecuencia de la presentación de la contribuyente de una declaración jurada rectificatoria con fecha diez de setiembre de dos mil tres respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil uno, esto es, con posterioridad al vencimiento de la declaración anual (considerandos segundo y tercero).*

2.2.3 *La determinación de la obligación de los pagos a cuenta se realizó sobre la base al monto del impuesto a la renta liquidado en la declaración jurada previa, cumpliendo la condición en forma pertinente y oportuna, sin observación por parte de la administración (considerando cuarto).*

2.2.4 *Después de la cancelación total de los pagos a cuenta y después de liquidado el total del tributo perteneciente al periodo del pago anticipado del año dos mil dos, se determinó una diferencia en el monto de la declaración jurada del año dos mil uno que obligó a la contribuyente a presentar nueva declaración (considerando quinto).*

2.3 El pronunciamiento de la sentencia de vista tiene como asunto determinar si la variación del coeficiente por efecto de la rectificatoria de la declaración anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil uno presentada en el dos mil tres, con posterioridad al vencimiento de la declaración anual, da lugar a la aplicación de intereses a los pagos a cuenta del 2002 por la diferencial resultante de la

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

aplicación de un nuevo coeficiente; cabe anotar que en este caso no se discute adeudo alguno por el impuesto a la renta definitivo del ejercicio gravable 2002, sino en estricto la aplicación de intereses a los abonos realizados con carácter de pagos a cuenta efectuados en el 2002 por dicho ejercicio gravable; constituyendo el desarrollo del argumento principal de la recurrida, el siguiente:

*Que sobre las normas tributarias no se puede realizar una interpretación extensiva sino restrictiva, que el interés moratorio tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago de una obligación efectuada fuera del plazo, requiriendo de obligación exigible y el retardo genere sanción; en este caso, los pagos a cuenta se realizaron sobre la base del monto liquidado con declaración jurada previa de acuerdo con el artículo 85.a del Decreto Legislativo N° 774, cumpliendo la condición en forma pertinente, oportuna y sin observaciones, por lo que la determinación posterior a la cancelación total de los pagos a cuenta y de liquidado el total del tributo del periodo del pago anticipado, de una diferencia en el monto de la declaración jurada del año dos mil uno, no compromete la validez de los pagos efectuados, siendo la diferencia exigible recién después de su determinación y genera mora luego del requerimiento para el pago; que no se puede atribuir mora del pago de suma no determinada, pues la exigibilidad de las obligaciones requiere que estén determinadas.*

*Añade, que el artículo 34 del Código Tributario determina la aplicación de un interés moratorio por el no pago de los anticipos o pagos a cuenta, refiriéndose a los determinados conforme al artículo 85.a antes citado, por lo que la rectificación de la declaración jurada del dos mil uno no es un elemento considerado en la norma y que la obligación para pago anticipado que constituye el monto del tributo declarado en el periodo anterior, no puede confundirse con la determinación de la obligación principal, pues la primera es temporal y la última es definitiva.*

**2.4 Evidenciando de los fundamentos de la sentencia de vista que sí aplicó las normas del numeral a) del artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, en el siguiente sentido:**

▪ *Que al establecer el artículo 34 del Código Tributario la aplicación de un interés moratorio por el "no pago" de los anticipos o pagos a cuenta, se refiere a aquellos que están determinados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85, literal a), de la Ley*

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

*del Impuesto a la Renta, por lo que no es posible hacer extensiva la sanción para los montos diferenciales.*

▪ *Que el pago anticipado no puede confundirse con la determinación de la obligación principal, pues aquella es de carácter temporal, en tanto, la última es definitiva; en consecuencia, el fenómeno tributario de rectificación de la declaración jurada del periodo dos mil uno no es un elemento que esté considerado en la norma, y en consecuencia, no puede ser utilizado para la determinación de intereses, menos para generar un efecto retroactivo.*

2.5 Resultando de la sentencia impugnada que ha aplicado e interpretado que, cuando el artículo 34 del Código Tributario determina la aplicación de un interés moratorio por el no abono de los pagos a cuenta, se refiere a aquellos exigibles y determinados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta, no así a los montos que resultaron en razón de posterior rectificación de la declaración jurada, la cual no es un elemento que esté considerado en la norma.

**TERCERO: Normas del artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del T.U.O. Código Tributario**

3.1 Es pertinente subrayar que la labor casatoria en función nomofiláctica es de cognición especial, teniendo entre sus fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia<sup>1</sup>, a quién le corresponde realizar una labor de *control de derecho* velando por su cumplimiento y correcta aplicación a los casos litigiosos<sup>2</sup>, revisando si se ha resuelto el caso concreto conforme a las normas jurídicas ó se ha incurrido en las infracciones denunciadas.

<sup>1</sup> Conforme a norma de aplicación supletoria, el artículo 384° del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, el derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia.

<sup>2</sup> "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional". HITTERS Juan Carlos. Técnicas de los Recursos Extraordinarios y de la Casación. Librería Editora Platense. Segunda Edición. La Plata. pagina 166.

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

3.2 En el considerando segundo anterior, se ha establecido que la sentencia de vista ha aplicado las normas del artículo 85 literal a) del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, así como el sentido interpretativo acogido, correspondiendo a continuación verificar si la interpretación es la correcta o no, para ello resulta ineludible acudir a la interpretación de las disposiciones partiendo de una importante distinción entre los artículos legales citados, de *la o las* normas contenidas en ellos, constituyendo los primeros disposiciones legales de las cuales se extraen las normas accediendo a ellas en labor interpretativa, que a decir del jurista Riccardo Guastini el dispositivo es identificable prima facie "*como fuente del derecho dentro de un sistema jurídico determinado*", entendiendo por **disposición** "*a cada enunciado que forme parte de un documento normativo, es decir, a cada enunciado del discurso de las fuentes*", y **norma** "*a cada enunciado que constituya el sentido o significado atribuido (por alguien) a una disposición o a un fragmento de disposición, o a una combinación de disposiciones, o a una combinación de fragmentos de disposiciones*", señalando en términos simples que la disposición es (parte de) un texto aún por interpretar y la norma es (parte de) un texto interpretado<sup>3</sup>.

3.3 Además, en consideración que el derecho objetivo no se limita a una simple referencia a la ley sino al sistema normativo en un Estado Constitucional de Derecho<sup>4</sup>, como el nuestro con supremacía de la norma constitucional<sup>5</sup>, y en el cual los poderes no son absolutos, se tiene presente que **la potestad tributaria atribuida al Estado tampoco es absoluta debiendo ser ejercida con arreglo a los fines, principios, derechos y límites que las normas del bloque de**

<sup>3</sup> GUASTINI, Riccardo. Disposición vs Norma. Editorial Palestra. Editores Susanna Pozzolo, Rafael Escudero. Lima, 2011. páginas 133-136.

<sup>4</sup> Cuando nos referimos al respeto del derecho objetivo no nos limitamos a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado Constitucional, mas aún al Derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vago: "*No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica*". VIGO, Rodolfo Luis. De la Ley al Derecho. Editorial Porrúa, México, 2005. segunda edición. Pagina 17.

<sup>5</sup> **Supremacía de la Constitución**

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



SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

constitucionalidad establecen; señalando la doctrina: "dado que la Constitución ha asumido el modelo de Estado social y democrático de Derecho, la potestad tributaria no deviene en absoluta; por el contrario, debe ejercerse en función de determinados mandatos que modulan, por un lado, los principios y límites constitucionales de la potestad tributaria; y, de otro, que garantizan la legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio, [...]"<sup>6</sup>, además: "es que la conceptualización obligacional del tributo es la que mejor sirve al ordenamiento de un Estado democrático de Derecho y que en ella confluyen, como acabo de indicar, dos pilares de tal tipo de ordenamiento: la teoría de la división de poderes y la teoría de la personalidad jurídica del Estado, que han permitido situar su actuación en el mismo plano de sumisión al Derecho que la actuación de un particular"<sup>7</sup>.

3.4 En ese contexto los tributos no pueden ser entendidos como prestaciones pecuniarias de carácter coactivo impuestas por el Estado, sino que en compatibilidad con nuestro ordenamiento jurídico que se sustenta en la primacía de las normas constitucionales, **el carácter coactivo de los tributos y obligaciones tributarias viene conferido por la Constitución y las leyes**; así la norma constitucional del artículo 74 acoge el *Principio de Legalidad* vinculando la potestad tributaria a la ley y a los principios de reserva de ley, igualdad ante la ley, respeto a los derechos fundamentales y no confiscatoriedad, estableciendo que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establecen exoneraciones "exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades" y en el caso de aranceles y tasas se regulan por decreto supremo, sometiendo la potestad tributaria al respeto de la ley, a los principios y derechos anotados y suprimiendo efectos a la norma tributaria que vulnera lo previsto en las normas constitucionales<sup>8</sup>, reafirmando que la coactividad

<sup>6</sup> Landa Arroyo, Cesar. Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional. pagina 37. Una perspectiva Constitucional. Constitución y Derecho Tributario. En IV Teoría de las Fuentes Constitucionales. paginas 1-6. El subrayado es nuestro.

<sup>7</sup> Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006. página 326. el subrayado es nuestro.

<sup>8</sup> 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.

SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

del tributo no proviene del Estado sino de la norma legal expedida conforme al ordenamiento constitucional estableciendo y/o regulando la obligación a cargo de un sujeto determinado<sup>9</sup>; asimismo la norma constitucional del artículo 109 establece el carácter obligatorio de las normas legales, cuyos términos vinculan tanto a las autoridades como a los administrados pues en la dimensión subjetiva de la supremacía de la norma constitucional involucra en un Estado Constitucional de Derecho que todas las personas –gobernantes y gobernados- en sus actuaciones se encuentran vinculados en primer lugar a la Constitución y por ésta a la ley; lo cual nos permite establecer como primera premisa que la coactividad proviene de la norma jurídica que establece el tributo, y como segunda premisa que tanto el contribuyente –obligado- como el fisco –ente público regulador-, se encuentran en igual forma vinculados a los términos de lo establecido y regulado en la norma jurídica que impone el tributo y las obligaciones.

3.5 Como sucede con las otras materias de derecho, en el derecho tributario la aplicación de las normas del ordenamiento jurídico exige un alto grado de certidumbre y claridad en el contenido de las disposiciones legales y el sentido de las normas garantizando la seguridad jurídica, cumpliendo al respecto la labor interpretativa un rol importante.

En el caso peruano, el legislador no ha limitado ni ha acogido alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias, estableciendo que para la interpretación de aquellas se pueden utilizar los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho, sin embargo es importante anotar al respecto que la elección que debe realizar el Juez del

---

*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."*

*" Señala Ferreiro Lapatza, José Juan, que "la coactividad puede predicarse tanto de la norma que establece el tributo, es decir, la obligación a cargo de una persona de pagar una cantidad al Estado, como de la norma que establece o regula la obligación a cargo de una persona de pagar una cantidad de dinero a cualquier ciudadano particular". op citado, página 324.*

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

1 método o técnica dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar, en tanto algunos no serán compatibles con la proscripción de crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender la disposición tributaria a personas o supuestos distintos a los señalados en el dispositivo legal, prohibición prevista en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario<sup>10</sup>.

2 En ese punto se anota que la Norma VIII 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 antes anotada, resultando para ello muy importante la selección del método adecuado al tipo de disposición tributaria. Por cierto, la analogía más que una técnica de interpretación de normas es un método de integración de normas en un sistema jurídico con la finalidad de llenar lagunas jurídicas, y para el caso de las normas tributarias la Norma IX del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario establece que en lo no previsto en dicho código o en otras normas tributarias, se pueden aplicar normas distintas a las tributarias, siempre que no se opongan ni desnaturalicen, además contempla la aplicación supletoria de los principios del Derecho Tributario o en su defecto de los principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho, además que en compatibilidad con la norma constitucional del segundo párrafo del numeral noveno del artículo 139 la *inaplicabilidad por analogía* en el caso de las normas tributarias se establece para aquellas que restrinjan derechos.

3 La interpretación extensiva e interpretación restrictiva, igualmente estarán permitidas con la salvedad antes anotada de respetar la prohibición de la Norma VIII; sin embargo como señalamos anteriormente, mucho depende del tipo de

<sup>10</sup> NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

(5) Norma modificada por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

disposición tributaria para que el juez elija el método o técnica interpretativa evitando incurrir en errores al determinar el sentido de la ley; por lo que en primer lugar, resulta que lo señalado en la sentencia de vista de que en las interpretaciones de disposiciones tributarias no se debe aplicar las interpretaciones extensivas sino restrictivas, no es exacto ni cierto para todos los casos, **no pudiendo generalizar a todas las disposiciones sino que se debe distinguir entre ellas los casos que admiten o no la interpretación extensiva o restrictiva.**

En segundo lugar, es necesario atender las características propias de la interpretación extensiva y restrictiva, que a diferencia de la interpretación analógica en que no existe norma legal, en el caso de las dos primeras si existe norma cuyo contenido es afectado, desviado para ampliarlo o restringirlo a determinados casos; en la interpretación extensiva se amplía el sentido prima facie de una disposición para ser aplicado a un caso no regulado en ella, comprendiendo en el campo de aplicación supuestos de hecho que no estarían en la norma de acuerdo a una interpretación literal; y en la interpretación restrictiva se reduce el campo de aplicación de una norma, restringiendo o circunscribiendo el significado prima facie de una disposición excluyendo de su aplicación algunos supuestos de hecho que en interpretación literal si estarían<sup>11</sup>; **por ello, 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 previstos**

<sup>11</sup> Riccardo Guastini distingue que hay dos tipos fundamentales de interpretación, la primera que suele llamarse literal o declarativa (dependiendo sobre qué aspecto se hace mayor énfasis) que atribuye a la disposición su significado literal, el más inmediato, que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas propio; la segunda llamada interpretación correctora se presenta como una desviación del significado literal, propio e inmediato del texto, sino uno distinto, y es en este tipo de interpretación correctora que se puede dar una interpretación extensiva o restringida. la primera extiende el significado prima facie de una disposición, incluyendo en el campo de aplicación de la norma supuestos de hecho que de acuerdo a una interpretación literal no estarían en la norma, y la segunda restringe o circunscribe el significado prima facie de una disposición excluyendo de su aplicación a algunos supuestos de hecho que en una interpretación literal si estarían; señala que al ser excluyentes no puede haber una interpretación que sea literal y correctora, y a su vez no puede haber una interpretación que no sea ni literal ni correctora. GUASTINI RICCARDO, Estudios sobre la Interpretación Jurídica, Traducción de Marina Gascón y Carbonell Miguel, Primera Edición 1999, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, páginas 25-43.

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, pues en uno y otro las interpretaciones extensiva y restrictiva podrían ampliar y reducir los supuestos de las disposiciones citadas desviándolas de su real sentido, y contravenir la Norma VIII que prohíbe extender las disposiciones a supuestos y personas no contemplados en ella, o excluirlas pese a estar comprendidas en las disposiciones.

3.6 Consideramos pertinente poner énfasis en que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en coherencia con la Norma IV que contempla los principios de legalidad y reserva de ley, ratifica el sometimiento a la ley y refuerza la vinculación del interprete al contenido del texto legal, cobrando mayor significancia en el proceso de interpretación de leyes tributarias, los supuestos, las obligaciones y elementos predeterminados y configurados en la ley<sup>12</sup>, por lo que reiteramos que el método que se escoja debe ser el más adecuado al tipo de disposición tributaria contribuyendo a su mejor interpretación y sentido normativo.

**Resultando adecuado utilizar con predominio el método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del numeral a) del artículo legal 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, al constituir disposiciones legales que establecen el nacimiento de obligaciones cuando se realicen supuestos de hecho configurados en los artículos, circunstancias en que el método referido permite atribuir a las referidas disposiciones legales el significado literal, el más inmediato que resulta del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas; facilitando la reducción de la vaguedad del lenguaje, el que las disposiciones tributarias contienen lenguaje técnico jurídico utilizando expresiones jurídicas cuyo significado se obtienen y/o deducen de otros textos normativos.**

<sup>12</sup> Señala Rogelio Fábrega Zarak que: "cuando es la ley la que decreta el nacimiento de determinadas obligaciones, para los casos en que se realicen ciertos presupuestos de hecho definidos en las normas, el contenido de esas obligaciones ha de estar rígida e inderogablemente predeterminadas en la propia norma que impone la obligación. Sólo así puede evitarse la arbitrariedad en la que inevitablemente se caería si correspondiese a los órganos de la administración definir, discrecionalmente, para cada caso concreto, el contenido de tales obligaciones". Citado por Elías Solís Gonzáles, En. Principios Fundamentales del Derecho Tributario y la Jurisprudencia. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Panamá. 6 al 8 de Junio de 2012.

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

SENTENCIA  
CAS. Nº 4392-2013  
LIMA

Como se tiene señalado inicialmente, en nuestro Estado Constitucional de Derecho el sistema jurídico se caracteriza por la supremacía de las normas constitucionales, obligando a la interpretación de las leyes tributarias como parte del sistema en conformidad con las normas del bloque de constitucionalidad y en coherencia con los principios que orientan el ordenamiento tributario; por tales particularidades no es posible prescindir de la estrategia argumentativa de interpretación sistemática<sup>13</sup>.

3.7 Procediendo a la interpretación en primer lugar del artículo 85 literal a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se inicia acudiendo al texto legal que establece:

*"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 periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.*

*En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.*

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

3.7.1 El texto legal transcrito contiene varias disposiciones y éstas más de una norma mandato, que literalmente establecen y regulan la obligación de los

<sup>13</sup> Consideramos que las disposiciones legislativas no son aisladas sino integrantes de un sistema jurídico, y a su vez forman conjuntos y subconjuntos, adquiriendo significancia en razón de los mismos, por lo que la técnica argumentativa de interpretación sistemática siempre debe estar presente, tanto más que nuestro sistema se organiza y estructura en base y respeto de la primacía de las normas constitucionales y derechos fundamentales; por otro aspecto, no es incompatible con la interpretación literal y más bien contribuye a la atribución de significado a los términos legales utilizados en una disposición legal.

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría *de abonar montos dinerario con carácter de pagos a cuenta del impuesto a la renta que en definitiva corresponda*; de las cuales se identifican dos normas vinculadas a la infracción normativa denunciada, estas son: 1) la que crea una obligación a cargo de los contribuyentes de abonar anticipadamente con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta dentro los plazos legales y en cuotas mensuales, y 2) la norma que regula el método para fijar la cuota, las que a continuación precisamos:

i) ***La norma que establece que cuando los contribuyentes obtengan rentas de tercera categoría estarán obligados a abonar cuotas mensuales con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que corresponda en definitiva, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario.***

ii) ***La norma que regula que la cuota mensual se fijará 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.***

Dejando establecido, que la primera norma al crear la obligación del contribuyente, precisa que se tratan de abonos a ser considerados con el "*carácter de pagos a cuenta*" de un impuesto aún no determinado y que se establecerá en definitiva en un futuro, los abonos deben ser mensuales y se calculan utilizando el coeficiente y procedimiento previsto en la norma.

Asimismo se deja establecido que para fijar la cuota se utiliza como referentes los ingresos netos obtenidos en el mes y un coeficiente de cálculo obtenido de dividir el monto del impuesto calculado del ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

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

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

prevé el Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, como el principio de reserva de la ley previsto en el inciso a) del artículo IV, que establece que sólo por ley o decreto legislativo (cuando hubiere delegación), se crea, modifica y suprime tributos, se señala el hecho generador de la obligación tributaria, la base para el cálculo y la alícuota, el acreedor tributario, el deudor tributario, los agentes de retención y de percepción<sup>14</sup>; 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, el hecho imponible, la obligación tributaria<sup>15</sup> 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"*<sup>16</sup>; y que el **hecho imponible** *"es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que-por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia tributaria-da nacimiento a la obligación tributaria"*<sup>17</sup>. En lo que atañe, a la **obligación tributaria**, la norma del dispositivo legal contenido en el artículo 1 del Código Tributario<sup>18</sup> prescribe que es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente; asimismo, en la doctrina se señala que la obligación tributaria es *"una relación jurídica obligatoria ex lege que se entabla entre acreedor y deudor tributario y cuyo objeto es la prestación*

<sup>14</sup> **NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY**

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria. la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10:

<sup>15</sup> La doctrina distingue diferentes tipos de obligaciones tributarias denominándolas obligaciones tributarias principales, sustanciales, de deberes, formales; siendo pertinente precisar que para el análisis de este punto nos referimos a las obligaciones tributarias principales.

<sup>16</sup> Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, pág. 66.

<sup>17</sup> Ataliba, Geraldo. *Op. Cit.* pág. 78.

<sup>18</sup> Artículo 1.- *Concepto de la Obligación Tributaria*

*La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.*



SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

pecuniaria a la que denominamos tributo<sup>19</sup>, y que "la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley creación de una obligación concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento"<sup>20</sup>.

En lo que corresponde al *tributo*, el Código Tributario no contiene una definición, siendo la Norma II<sup>21</sup> establece que el referido Código rige las relaciones jurídicas 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"<sup>22</sup>, 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

<sup>19</sup> Es pertinente señalar que la definición de Bravo Cucci corresponde a la obligación tributaria o sustancial. Bravo Cucci, Jorge. *Derecho Tributario. Reflexiones*. Editorial Jurista Editores. Lima-Perú. Julio-2013, pág. 306.

<sup>20</sup> Ataliba, Geraldo. *Op. Cit.* pág. 79.

<sup>21</sup> NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

a) *Impuesto*: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

b) *Contribución*: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

c) *Tasa*: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. *Arbitrios*: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

2. *Derechos*: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

3. *Licencias*: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

<sup>22</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, op. Citado, página 323-324.

SENTENCIA  
CAS. Nº 4392-2013  
LIMA

activo es un ente de derecho público<sup>23</sup>. 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<sup>24</sup>.

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 de pagos a cuenta del impuesto a la renta*, es relevante para 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, así tenemos que el **aspecto material** está dado por la generación de la renta, el **aspecto personal** está configurado por personas jurídicas calificadas como sujetos del impuesto, **aspecto espacial** está fijado por el criterio de fuente mundial para los sujetos domiciliados, y el **aspecto temporal** está establecida entre el uno de enero y el treinta y uno de diciembre de cada ejercicio. 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

<sup>23</sup> "prestación de dar de naturaleza pecuniaria que no constituya una sanción por acto ilícito, cuyo cumplimiento es dispuesto por la instauración de una relación jurídica obligatoria ex lege (deber jurídico de prestación tributaria), como producto del acaecimiento de una hipótesis de incidencia tributaria, y cuyo sujeto activo es en principio, un ente de derecho público" Bravo Cucci, Jorge. Op. Cit., pág. 311.

<sup>24</sup> (i) Que se trate de una obligación de dar, generalmente dinero, derivada de una relación jurídica tributaria entre un acreedor sujeto de derecho público y un deudor sujeto pasivo señalado por ley; (ii) Que sea una obligación ex lege; (iii) Que la establezca el Estado (...) y que su cumplimiento pueda exigirse coactivamente; (iv) Que la obligación no surja de la comisión de una infracción o de un acto ilícito, y; (v) Que se atienda a la capacidad contributiva". Zuzunaga del Pino, Fernando. Vega León Cabrera, Sergio. "No tiene color y tampoco es rojo": aciertos y desaciertos del tribunal constitucional entorno al concepto de tributo. Themis 55, pag. 229

SENTENCIA  
CAS. Nº 4392-2013  
LIMA

característica de prestación dineraria y el hecho que sea de configuración legal, **no determina de manera indiscutible que se refiera 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<sup>25</sup>, 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..."*<sup>26</sup>.

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"**.

3.8 Para la identificación de las normas del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario vinculadas a las infracciones normativas, se tiene presente además de lo señalado en los considerandos anteriores, el principio de temporalidad acudiendo al texto legal de la disposición legal vigente a la fecha que ocurrieron

<sup>25</sup> Artículo 87.- (...) Si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste considerará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

<sup>26</sup> Luque Bustamante, Javier y Pádrón Freundt, Carmen. Efectos e reajuste en los pagos a cuenta. En Cuadernos Tributarios -IFA, n° 7, pág. 160, citado por Bravo Cucci, Jorge. Op. Cit., pág. 316.

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

los hechos, que regulaba la aplicación de intereses a los pagos anticipados y a cuenta:

*“artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta*

*El interés diario 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”.*

En este artículo legal también se encuentran varias disposiciones regulativas, que en interpretación literal se extrae la norma específica del caso, esto es, la que establece la aplicación de intereses a los pagos a cuenta no realizados oportunamente. La norma sanciona la conducta de no pagar oportunamente, por lo que el concepto de intereses a que se refiere es al previsto en el artículo 33 del mismo código, esto es, a los intereses moratorios<sup>27</sup>.

Desprendiéndose de la norma identificada, que si están afectos a la aplicación de intereses moratorios los abonos mensuales pues si bien no tienen naturaleza de tributo, si son obligaciones de abono al que la ley le ha atribuido el carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta (conforme al numeral a) del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta). Identificando la norma del artículo 34 del Código Tributario vinculado al caso, la que establece que los abonos con carácter de pagos a cuenta, a cargo de los contribuyentes que perciben rentas de tercera categoría, generan intereses moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley.

**CUARTO: Sobre las infracciones normativas denunciadas**

**4.1** Identificadas las normas tributarias aplicables al asunto, corresponde analizar si la interpretación acogida por la instancia de mérito es la correcta,

<sup>27</sup> *“artículo 33.- Interés moratorio*

*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 veinte por ciento (20%) 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. (...).*

SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

pues si bien se ha adelantado que en el caso de las normas denunciadas no corresponde aplicar la interpretación extensiva ni la restrictiva, también se advierte que la impugnada no ha desarrollado una interpretación limitándose a enunciar la aplicación de la interpretación restrictiva para luego expresar el sentido acogido, en ese contexto es necesario confrontar si el sentido normativo utilizado es compatible con el determinado en esta sentencia casatoria.

4.2 Para los efectos señalados, aún queda por vincular las normas precisadas con los datos del caso concreto en que el contribuyente cumplió con el abono oportuno de los pagos a cuenta del ejercicio gravable 2002 sin embargo en el 2003 realizó una declaración rectificatoria del ejercicio gravable 2001. Sustentando los recurrentes que dicha rectificación al variar la base de cálculo origina que el monto de las cuotas abonadas con carácter de pago a cuenta también se modifique a uno mayor y en consecuencia se apliquen intereses moratorios por la diferencia entre lo abonado y lo que correspondía abonar con la rectificación. Por su parte la sentencia de vista en relación a la declaración rectificatoria del 2003 tiene señalado que no corresponde la aplicación de intereses al caso concreto en razón de la rectificatoria posterior.

4.3 Sobre la *rectificación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y su efecto en los pagos a cuenta (determinación de la cuota mensual y los intereses)*, en principio cabe señalar que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, asimismo, la declaración rectificatoria es la que busca rectificar la anteriormente presentada, esto es, rectifica la declaración que podrá constituir la base imponible, siendo que ésta se presenta vencido el plazo para efectuar la declaración tributaria, pero dentro plazo de prescripción. Por lo que en principio, la rectificación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta tiene como objeto la obligación tributaria y no la obligación de pago, sin embargo en el caso específico de *los abonos con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta*, la ley ha establecido *el ejercicio gravable anterior* como un elemento para el coeficiente de cálculo de la cuota mensual, estando indeliblemente vinculado

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

SENTENCIA  
CAS. Nº 4392-2013  
LIMA

a la cuota *la declaración o rectificatoria del ejercicio anterior* existente al momento del cálculo y pago.

Por lo que, es importante reafirmar que conforme al desarrollo de los considerandos 3.7 y 3.8 de esta sentencia, en estricto las normas sancionan con la aplicación de intereses moratorios cuando los pagos a cuenta -fijados conforme al procedimiento de cálculo previsto en el numeral a) del artículo 85 citado-, no se realicen oportunamente -esto es mensualmente y en los plazos legales-, significando que los pagos que deben cumplirse son aquellos que establecidos conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, independientemente o no si hubiera una rectificación posterior al momento que correspondía efectuarlos, empero si la rectificación se realiza antes del plazo del abono, indefectiblemente modificará el coeficiente de cálculo y la cuota a abonar, no así cuando la rectificación es posterior incluso a la determinación del impuesto definitivo.

4.4. Concluyendo que no se establece las infracciones denunciadas, en tanto la interpretación acogida por la sentencia de vista (señalados en el considerando 2.5 de esta sentencia), en el sentido que las normas del numeral a) del artículo 85 del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, sancionan con la aplicación de un interés moratorio por el no abono de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, que son los exigibles y determinados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta, no así al caso concreto del contribuyente que presentó rectificación de la declaración jurada posteriormente incluso a la determinación del impuesto definitivo del ejercicio gravable; resulta coherente con la señalada en esta sentencia casatoria, teniendo en consideración que en el caso concreto no son aplicables los intereses moratorios por la rectificación posterior (realizada en setiembre del 2003) del ejercicio gravable 2001 que sirvió para establecer el coeficiente de cálculo de las cuotas del 2002, en razón de que al momento del abono de dichos pagos se utilizó como referencia la existente declaración del impuesto a la renta del ejercicio anterior, constituyendo y produciendo efectos de pagos a cuenta por el ejercicio 2002 que correspondían

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

con la referida base de cálculo (como se tiene anotado, no se debate la existencia de adeudo por el impuesto a la renta definitivo del ejercicio 2002, sino la aplicación de intereses a los pagos a cuenta, en razón de declaración rectificatoria del ejercicio gravable anterior); por lo que habiendo cumplido con los dos supuestos normativos de las disposiciones legales: *del cálculo de la cuota conforme al procedimiento legal y el pago oportuno*, no son de aplicación los intereses moratorios.

Lo anotado queda reafirmado con el hecho que el artículo 34 del Código Tributario, regula el pago de intereses moratorios respecto a los pagos cuenta considerando como *el supuesto normativo* para la generación de los intereses "el pago no oportuno", es decir, el pago no efectuado "*dentro del plazo establecido por ley, el reglamento o la administración*"<sup>28</sup>, más no así sobre el pago a cuenta realizado oportunamente y cuyo monto luego del pago deviene en menor a consecuencia de la rectificación de la declaración del impuesto a la renta que sirvió como base para generar el coeficiente para establecer la cuota mensual, como pretenden sostener los recurrentes al señalar que se trata de la imputación de intereses por la rectificación o reajuste de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría omitidos.

4.5 Finalmente, es importante anotar que la Sentencia N° 00333-2010-PA/TC, dictada por el Tribunal Constitucional invocada por la indicada recurrente, ha sido emitida en un proceso de amparo en el cual el demandante aducía que la Administración Tributaria ha vulnerado su derecho al debido proceso puesto que se había dilatado innecesariamente el procedimiento de fiscalización a más de tres años con la consecuencia del incremento desmesurado de los intereses no por su responsabilidad sino por la SUNAT, en el marco del pago del Impuesto General a las Ventas, materia distinta a la de autos.

Por lo demás, cabe señalar que si bien es cierto que en la materia de autos no resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 1242 y 1333 del Código Civil,<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Pflucker De los Ríos, Eduardo. *El Pago Indebido en materia Tributaria*. pag. 73. [http://www.ipdt.org/editor/docs/05\\_Rev31\\_EPDLR.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev31_EPDLR.pdf).

<sup>29</sup> La Sala de mérito en los considerandos cuarto y quinto de la sentencia recurrida señala:

SENTENCIA  
CAS. N° 4392-2013  
LIMA

pues existen dispositivos legales en materia tributaria (principio de especialidad en la aplicación de las normas) que establece la mora automática, como es el artículo 33 del Código Tributario al señalar que los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente: "a) el *Interés Diario*: se aplicará desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive (...)", sin embargo, la cita de tales artículos legales no tiene incidencia en la decisión judicial, en tanto la Sala de mérito la ha sustentado en la interpretación correcta de las normas del artículo 34 del Código Tributario y del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, pues el artículo 34 del Código Tributario, regula el pago de intereses moratorios por el pago no oportuno de los pagos a cuenta, intereses que no son aplicables al caso de autos en que dichos pagos con carácter de pagos a cuenta del impuesto a la renta, fueron abonados en forma oportuna y fijados conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 85 antes citado.

**QUINTO: Precedente vinculante**

5.1 En la presente sentencia casatoria para resolver el caso de autos, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como reglas generales sirviendo de parámetro normativo para casos similares futuros, en tanto contribuirá a la seguridad jurídica, a ordenar y uniformizar la jurisprudencia en

*"Cuarto: Que. el artículo 1242° del Código Civil, precisa que el interés moratorio es aquél que tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago de una obligación. debido a que se realiza fuera del plazo convenido o establecido en la Ley; entonces para incurrir en mora, la obligación debe ser exigible y el retardo en su cumplimiento genera la sanción; ello se tiene de la constitución en mora establecida en el artículo 1333° del Código Civil, que determina los casos de exigibilidad de una obligación. Conforme a esto, la determinación de la obligación objeto de los pagos a cuenta se realizó sobre la base al monto del impuesto a la renta que fue liquidado en la declaración jurada previa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85°, literal a), del Decreto Legislativo N° 764, condición con la cual se cumplió en forma pertinente y oportuna, sin observación por parte de la administración demandada.*

*Quinto: Si bien después, de la cancelación total de los referidos pagos a cuenta, y después de liquidado el total del tributo perteneciente al periodo del pago anticipado, se determinó una diferencia en el monto de la declaración jurada del año dos mil uno que obligó a la contribuyente a presentar una nueva declaración; sin embargo, esto no compromete la validez de los pagos efectuados, porque la diferencia en el monto recién es exigible después de su determinación, y se genera mora luego de su requerimiento para el pago. Entonces no es posible atribuir mora a un deudor respecto del pago de una suma que aún no se ha determinado, debido a que la exigibilidad de las obligaciones requiere previa determinación; por lo que la imputación de intereses moratorios por la diferencia resultante entre la declaración jurada del año dos mil uno y el impuesto determinado en la fiscalización, tendría validez a partir del requerimiento que se haga para el pago de los montos diferenciales determinados, y no con efecto retroactivo".*



**SENTENCIA**  
**CAS. N° 4392-2013**  
**LIMA**

temas de derecho tributario, evitando pronunciamientos contradictorios debido a diferentes interpretaciones de las disposiciones tributarias; atribuyendo el artículo 37 del T.U.O. de la Ley 27584 a la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fijar en sus resoluciones precedentes vinculantes en materia contenciosa administrativa.

5.2 Por lo que conforme a los fundamentos del considerando 3.5 se establecen las siguientes reglas con carácter de precedentes vinculantes:

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.

**III. DECISIÓN**

Por estas consideraciones:

Primero. - Declararon **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del co demandado **Ministerio de Economía y Finanzas - MEF**, mediante escrito de fecha veinticuatro de enero de dos mil trece, obrante a fojas ciento veintidós del cuadernillo de apelación formado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República; y, por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

**SENTENCIA**  
**CAS. Nº 4392-2013**  
**LIMA**

**SUNAT**, mediante escrito de fecha veinticinco de enero de dos mil trece, obrante a fojas ciento treinta y cinco del mismo cuadernillo, en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil doce, obrante a fojas noventa y dos del referido cuadernillo; en los seguidos por la Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa Sociedad Anónima - EGASA contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas - MEF (por el Tribunal Fiscal Tribunal), sobre Impugnación de Resolución Administrativa.-

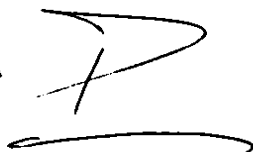
Segundo.- Establecieron que las reglas señaladas en el considerando quinto de esta sentencia constituyen **PRECEDENTES VINCULANTES**.

Tercero.- **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano", y que se curse oficio a los Presidentes de las Cortes Superiores para el conocimiento de los precedentes vinculantes.- y los devolvieron. Juez Supremo Ponente: Rueda Fernández.-  
SS.

SIVINA HURTADO



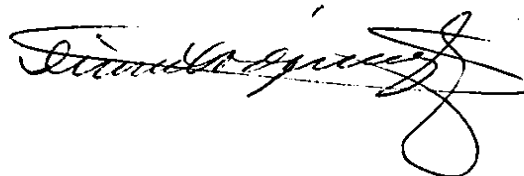
VINATEA MEDINA



MORALES PARRAGUEZ



RODRÍGUEZ CHÁVEZ



RUEDA FERNÁNDEZ

Slv/Mat.



**Se Publica Conforme a Ley**

Carmen Rosa Díaz Acevedo  
Secretaria  
De la Sala de Derecho Constitucional y Social  
Permanente de la Corte Suprema