

Casación N.º 01070-2020-Lima

Lima, veintisiete de septiembre de dos mil veintidós

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República: I. Visto: El recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Unión Andina de Cementos S.A.A.- UNACEM, mediante escrito del diecisiete de diciembre de dos mil diecinueve (folios 365 - 387 del Expediente Judicial Electrónico - EJE N.º 13506-2018-0-1801-JR-CA-20), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve (folios 343 - 357), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número once del veinticuatro de julio de dos mil diecinueve (folios 247 - 280) que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **II. Antecedentes Demanda** El treinta y uno de octubre de dos mil dieciocho (folios 44 - 74), la empresa Unión Andina de Cementos S.A.A. interpuso demanda contencioso administrativa y como pretensión única solicitó se declare la nulidad parcial de la resolución del Tribunal Fiscal N.º 05616-1-2018 del veintiséis de julio de dos mil dieciocho. **Contestación de la demanda** El diecinueve de noviembre de dos mil dieciocho, la codemandada Sunat, mediante su procuraduría pública, contesta la demanda (folios 107 - 125) y solicita que la misma se declare infundada. El veintitrés de noviembre de dos mil dieciocho, el procurador público adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 143 - 161) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. **Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Juzgado Especializado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de su sentencia contenida en la resolución número once del veinticuatro de julio de dos mil diecinueve (folios 247 - 280) declaró infundada la demanda en todos sus extremos. La referida sustentó su fallo en los siguientes argumentos: ***Del reparo por gastos no deducibles por concepto de "campamento" y "escuelas fiscalizadas"** [...] 5.19 Aunado a ello se advierte que la demandante no se encuentra obligada a otorgar los beneficios de "campamento" y "escuelas fiscalizadas" a sus trabajadores y dependientes, por lo que al continuar proporcionando tales beneficios lo realiza bajo su propia responsabilidad y liberalidad, el cual de conformidad al numeral d) del artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituye gasto deducible, por lo que los reparos efectuados por la Administración Tributaria a la deducción de gastos por campamento y escuelas del ejercicio 2006, se encuentran arregladas a ley, debiendo desestimarse el argumento referido por la demandante respecto a que se encuentra obligada a cumplir con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley General de Minería, al haber sido construido tanto el campamento como el colegio fiscalizado antes de la fecha de la fusión por absorción celebrado en el año 1967, fecha en la cual se encontraba vigente el Decreto Supremo N.º 10-1951 que aprobó el Reglamento de Seguridad e Higiene para la Industria Minera y Metalúrgica y porque dicho beneficio lo viene otorgando hace mas de 51 años a sus trabajadores al ser una condición más beneficiosa y*

no resulta razonable que su representada unilateralmente suprima dicho beneficio por constituir una obligación legal. Por tanto corresponde precisar que la demandante UNACEM no tenía la obligación legal de cubrir los servicios de vivienda y escuela durante el periodo fiscalizado, más aún si tales beneficios no corresponden a una condición de trabajo ni están plasmados en un convenio colectivo celebrado con los trabajadores, mediante la cual la demandante este obligado a cumplirlas. **De la depreciación no aceptable de activos destinados a "campamento" y "escuelas fiscalizadas"** [...] **5.26** Es así que la Administración observó la depreciación de los activos asignados a "campamento" y "escuelas fiscalizadas", al no encontrarse acreditado que hubieran sido utilizados en la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y cumplan con el principio de causalidad, desestimando los argumentos de la demandante que estaba obligada a sufragar. **5.27** De la revisión de autos, se tiene que lo resuelto por la Administración en cuanto a este reparo se encuentra arreglada a ley, al haber quedado acreditado que los bienes afectados a los campamentos y escuelas fiscalizadas no guardan relación con la generación de renta gravada, ni con el mantenimiento de la fuente productora, en ese sentido no resulta deducible la depreciación vinculada a dichos bienes, debiendo desestimarse lo alegado por la recurrente al respecto según también se esgrimió en los fundamentos 5.2) a 5.19) supra por el cual se ha establecido que el reparo por gastos por conceptos de campamento y escuelas fiscalizadas se hallan formuladas conforme a ley de tal modo que el reparo por depreciación de activos de dichos campamentos y escuelas fiscalizadas por lógica consecuencia, carecen de amparo legal. **De la modificación del coeficiente** [...] **5.35** En ese sentido, no resulta amparable lo alegado por la recurrente que no es posible la modificación de coeficientes una vez liquidados los pagos a cuenta del ejercicio 2006, por cuanto, existe la posibilidad de corregir los datos consignados en la Declaraciones Juradas de renta anual, la cual puede llevarse a cabo por el propio contribuyente mediante rectificación o por la Administración a través de un procedimiento de fiscalización. **5.36** Aunado a ello, teniendo en cuenta la finalidad del artículo 8° de la Ley del Impuesto a la Renta la determinación debe ser de acuerdo con la Constitución y la ley, respetando el principio de Capacidad contributiva, esto es, se debe efectuar una "determinación correcta", para que el cálculo del coeficiente que sirve de base para determinar las cuotas del pago a cuenta cumpla, también, con el citado principio. **De las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0022027 a o 12-002-0022039** [...] **5.40** De modo que no corresponde discutir los argumentos de la demandante pues en el ámbito tributario rige plenamente la determinación objetiva de las sanciones dado que si bien ha declarado el impuesto en forma oportuna; sin embargo, no lo hizo en forma correcta, según luego lo estableció la Administración Tributaria. **De la aplicación del precedente vinculante Casación N.º 4392-2013-Lima** [...] **5.45** En consecuencia, para el caso de autos no resulta aplicable como precedente vinculante la Casación N.º 4392-2013-Lima, por cuanto las alegaciones de la demandante en este extremo, no están referidas al pago de intereses moratorios impuestos por Sunat derivados de una modificación del coeficiente acaecido con posterioridad, debiendo de desestimarse su pretensión también en este extremo. Sentencia de vista La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del

veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve (folios 343 - 357), confirmó la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número once, del veinticuatro de julio de dos mil diecinueve (folios 247 - 280), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Fundamentó su fallo en los siguientes argumentos: *No le resulta aplicable a la demandante, la obligación establecida en el inciso a.1) y b) del artículo 20 de la Ley General de Minería, considerando que durante el ejercicio fiscalizado (2006), el lugar donde se encuentra la planta de producción y comercialización situada en el distrito de Villa María del Triunfo, provincia de Lima, no constituye zona alejada de la población; máxime, considerando que la puesta en vigencia del Reglamento de Seguridad e Higiene Minera, no exige a la recurrente a continuar con la prestación del servicio; por tanto, no le asiste la obligación de mantener campamentos destinadas a viviendas para sus trabajadores y centro educativo; por lo que los gastos incurridos por la empresa demandante por tal concepto, constituyen una liberalidad; por consiguiente, tampoco le es aplicable la depreciación pretendida respecto de las citadas edificaciones. De lo cual se infiere, que la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada en dichos extremos no ha incurrido en ninguna de las causales señaladas en el artículo 1° de la Ley N.° 27444, que invaliden el acto administrativo. En ese sentido, debe confirmarse la sentencia apelada que declara infundada la demanda.* **Hechos determinados por las instancias de mérito** A efectos de establecer los hechos sobre los que se emitió pronunciamiento en los órganos de mérito, debemos señalar lo siguiente: **a)** Mediante Carta de presentación N.° 100011321700-01/Sunat (folios 108 del tomo 9 del EAE¹), y Requerimiento N.° 0121100000176 (folios 131 a 133 del tomo 9 del EAE), la administración tributaria inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el impuesto a la renta del ejercicio del año dos mil seis. **b)** Como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización, se emitieron reparos a la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio del año dos mil seis, entre otros, por gastos no deducibles por concepto de “campamento” y “escuelas fiscalizadas” registrados en las cuentas N.° 91102 y 91104, exceso de depreciación de la cuenta N.° 33203 - instalaciones diversas, cargos por depreciación no aceptada, exceso de costo de desmonte, gastos no deducibles de la cuenta N.° 66801 - provisiones diversas, prorrata de gastos exonerados y subvaluación en la enajenación de inmueble y pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil seis. Dichos reparos dieron origen a las Resoluciones de Determinación N.° 012-003-0037326 a N.° 012-003-0037337 (folios 138 a 149 del tomo 13 del EAE); y las Resoluciones de Multa N.° 012-002-0022027 a N.° 012-002-0022039 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 17 del TUO del Código Tributario. **c)** La recurrente interpuso recurso de reclamación contra los referidos reparos y sanciones de multa. Asimismo, dicho recurso fue resuelto por la administración tributaria mediante la Resolución de Intendencia N.° 0150140011015/Sunat que declaró fundado en parte el citado recurso. **d)** Dicha resolución de intendencia fue apelada por la recurrente y fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05616-1-2018, que revocó la Resolución de Intendencia N.° 0150140011015 en los extremos referidos al reparo por ajuste al valor de las exportaciones de cemento y clinker a los Estados Unidos de Norteamérica, exceso de depreciación de la cuenta N.° 33203 - instalaciones diversas, ajuste por exceso de costo de desmonte y gastos no deducibles prorrata de gastos exonerados,

modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil dieciséis; en cuanto al cálculo de las multas impugnadas; y confirmó lo demás que contiene. Siendo el último extremo objeto de nulidad en el presente proceso judicial. **Calificación del recurso** Mediante resolución casatoria del catorce de julio de dos mil veinte, se declaró procedente el recurso de casación presentado por la empresa demandante **Unión Andina de Cementos S.A.A.** respecto de las siguientes causales: **a)** Vulneración al derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, concordante con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS. **b)** Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM. **III. Considerandos** Los fines del recurso de casación **1.** Debemos establecer, en principio, que la finalidad del recurso extraordinario de casación es la adecuada aplicación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional establecida por la Corte Suprema de Justicia, tal como puede interpretarse de lo dispuesto por el artículo 141 de la Constitución Política del Perú y el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1º de la Ley N.º 29364. En este sentido, en un estado constitucional, esta finalidad nomofiláctica del recurso de casación debe traducirse en la función que ostentan las Salas Supremas, como órganos de vértice, para establecer y fijar la interpretación de las disposiciones normativas en base a buenas razones, o como refiere Taruffo², en la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales se funda la interpretación de las disposiciones normativas, que deben ser seguidas por todos los jueces de la República. **El precedente 22.** Siguiendo a Taruffo³, debemos señalar que la función del precedente en nuestro ordenamiento está vinculada a la realización de principios constitucionales, tales como el de igualdad y previsibilidad de la decisión o seguridad jurídica. **23.** En este sentido, el Tribunal Constitucional, convertido en una suerte de legislador positivo, dentro de lo prescrito por el Código Procesal Constitucional⁴ ha venido configurando el precedente constitucional como una regla jurídica. Así, refiere: “El precedente es una regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decide establecer como regla general; y, que, por ende, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga”⁵. **24.** Asimismo, el artículo 36 del texto único ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, ha prescrito que la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema puede establecer principios jurisprudenciales que constituyen precedente vinculante. Esta disposición normativa establece, además, los supuestos de apartamiento y la necesidad de fundamentar las razones de este apartamiento, tal como ocurre en el sistema anglosajón a través del distinguishing: *Artículo 36.- Principios jurisprudenciales. Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principio jurisprudencial en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante. Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven*

debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente. **25.** En este contexto, debemos manifestar que no es infrecuente que el precedente genere tensiones y problemas propios de las importaciones de instituciones jurídicas. Así, por ejemplo, se han generado conflictos vinculados a la antinomia entre el precedente y la ley, a las formas de aplicación o inaplicación de los precedentes, conflictos de coherencia entre los mismos precedentes, la vinculación de los jueces con el precedente, conflictos entre jerarquías de precedentes, entre otros. **26.** Dentro de un escenario de justificación de las decisiones judiciales, debemos establecer que la *ratio decidendi* o las razones esenciales que justifican un precedente, cuando están razonablemente motivadas, además de contribuir con los principios de igualdad y seguridad jurídica, alivian la carga argumentativa que le corresponde al juez al motivar su decisión. **27.** Corresponde señalar también, al igual que las disposiciones normativas construidas a través del lenguaje, que los precedentes no están exentos de ambigüedad y vaguedad o indeterminación, por lo que, en algunos supuestos, requieren también de un esfuerzo interpretativo adicional. **28.** En el escenario descrito anteriormente, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, emitió el precedente vinculante en la Casación N.º 4392-2013-Lima: **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 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 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.** **29.** En ese sentido, ni el texto que la Sala Suprema estableció como precedente ni la *ratio decidendi* de la resolución casatoria permiten interpretar la exoneración o la improcedencia del pago de intereses moratorios en los supuestos de pagos a cuenta cuyo coeficiente ha sido variado por posteriores observaciones de la autoridad tributaria. **30.** Debemos señalar, a nuestro juicio, que la *ratio decidendi* de la sentencia casatoria está vinculada, no precisamente a la solución del caso concreto, sino a la interpretación de las normas tributarias que restringen derechos o que establecen obligaciones. La interpretación de las disposiciones de carácter tributario

31. La norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sobre la interpretación de las disposiciones tributarias, refiere lo siguiente⁶: a) Para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. b) Mediante la interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. 32. Esta Sala Suprema, dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, debe remarcar que para Guastini⁷ la palabra “interpretación” hace referencia a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto (calificación que luego da fundamento a la solución o a la propuesta de solución de una controversia específica). 33. En el primer caso, en un escenario de ambigüedad y vaguedad, “interpretar” significa atribuir un sentido a un texto o disposición normativa cuyo resultado es precisamente la formulación de una norma, tal y como lo refieren Tarello y Guastini⁸. Dicho de otro modo, una norma es el resultado de la interpretación de los textos o disposiciones normativas⁹. 34. Señala Guastini¹⁰ al respecto: *Podemos llamar “disposición” a todo enunciado perteneciente a una fuente del derecho y reservar el nombre de “norma” para designar el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación. En este sentido, la disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa y la norma su resultado [...] La norma es una disposición interpretada [...]*. 35. En este mismo sentido, debemos señalar también –de acuerdo con Tarello– que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso), y otras al resultado o producto de tal actividad¹¹. 36. En nuestro ordenamiento, no existe una referencia expresa sobre lo que debemos asumir por interpretación ni acerca de los métodos de interpretación que deben ser utilizados en el proceso interpretativo. Se suele mencionar a los clásicos métodos de interpretación desarrollados por Savigny: literal, histórico, teleológico-finalista sistemático¹²; no obstante, debemos señalar que este catálogo no constituye un enunciado *numerus clausus*, sino un espacio abierto en el que pueden incluirse otros métodos, criterios o técnicas de interpretación¹³. 37. No obstante, en un estado constitucional, estos métodos, técnicas o criterios de interpretación de las disposiciones normativas o leyes, deben necesariamente sujetarse, entre otros, a la Constitución Política del Estado y al respeto de los principios y derechos fundamentales¹⁴. 38. Debemos señalar que la comprensión inmediata de un texto normativo no siempre es posible debido a la naturaleza propia del lenguaje (las leyes se construyen con un lenguaje usualmente prescriptivo). Esto ocurre, por ejemplo, cuando se requiere de la comprensión del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación. 39. Entiende esta Sala Suprema que este dispositivo del título preliminar, *prima facie*, no puede ser comprendido de un modo inmediato (mediante la interpretación literal) por las siguientes razones: a) En general, debemos señalar que todas las disposiciones normativas, lejos de la idea clásica de la *in claris non fit interpretatio*, requieren ser

interpretadas¹⁵. **b)** Entiende esta Sala Suprema que la puerta de ingreso al proceso interpretativo de una disposición normativa es la interpretación literal o gramatical. En esta medida, este criterio de interpretación puede suponer una forma de “comprensión inmediata” del texto normativo extraído de la literalidad de la disposición normativa. A nuestro juicio, esta comprensión inmediata del texto normativo derivada de una interpretación literal no debe ofrecer mayores conflictos y debe ser razonablemente pacífica entre los operadores jurídicos. **c)** Asimismo, la disposición normativa que “prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación”, no necesariamente es de fácil comprensión, sobre todo si asumimos los escenarios en los que tiene que ser interpretada y aplicada. **d)** En suma, considerando los problemas propios del lenguaje con el que se construyen las disposiciones normativas (vaguedad, ambigüedad, etc.), y los consiguientes límites de la interpretación literal en la interpretación de la disposición normativa, se requiere de las denominadas interpretaciones correctoras.

40. Al respecto, refiere Guastini¹⁶ la existencia de dos tipos fundamentales de interpretación: la interpretación literal o declarativa y la interpretación que puede llamarse correctora. Ambos conceptos –continúa Guastini– son mutuamente excluyentes (no puede haber una interpretación que sea al mismo tiempo literal y correctora) y conjuntamente exhaustivos (no puede haber una interpretación que no sea ni literal ni correctora). Estos conceptos son lógicamente interdependientes, puesto que la interpretación correctora (interpretación secundaria) se define por oposición a la literal (interpretación primaria). **41.** De esta manera, debemos asumir, aun cuando puedan existir disposiciones legales que no presenten mayores dificultades en su comprensión inmediata o interpretación, existen otras cuya interpretación literal puede derivar en diversos sentidos. En estos supuestos, en que no es posible una “comprensión inmediata” de un texto normativo, es necesario acudir a una interpretación correctora y en consecuencia al uso de los métodos o criterios de interpretación y a las técnicas de reducción de vaguedad, para establecer el significado que debe otorgársele a una disposición normativa. **42.** La doctrina admite dos tesis de reducción de la vaguedad de las disposiciones normativas: la tesis de la analogía y la tesis de la diferencia¹⁷. De esta manera, en aquellos casos en que en la interpretación de una disposición normativa no exista un sentido unívoco, y no haya consenso sobre el significado o este sea problemático, resulta necesario acudir a estas técnicas de reducción de vaguedad. **43.** En este escenario, la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario –que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación–, supone observar los siguientes requisitos: **a)** La interpretación de esta disposición normativa debe efectuarse en concordancia con el principio constitucional de reserva de la ley desarrollado por la norma IV del título preliminar del Código Tributario¹⁸ y por el propio Tribunal Constitucional¹⁹, en cuanto la potestad de crear tributos, sanciones o la extensión de disposiciones tributarias es una atribución que debe ejercer el Poder Legislativo (directamente o mediante delegación) y no el Poder

Judicial a través de una actividad interpretativa. b) Esta disposición normativa prohibitiva reduce la actividad interpretativa del órgano jurisdiccional a efectos de proscribir aquellas técnicas que permitan la creación de tributos en vía de interpretación. En esta medida, se proscriben algunas técnicas para construir normas implícitas, como el argumento a contrario, la analogía y el argumento *a fortiori*²⁰. c) Debemos asumir también, aun cuando no esté directamente vinculado al proceso o al acto de la interpretación de una disposición normativa, que a través de la idea de la creación judicial del derecho en los casos de conflictos normativos y/o de lagunas normativas²¹, no pueden crearse tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. **44.** En suma, en los supuestos en que se ponga en cuestión la “comprensión inmediata” de disposiciones normativas de carácter tributario que disponga la creación, exoneración de tributos, establecimiento de sanciones, y extensión de las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, corresponde proscribir las técnicas de creación de normas a través de la interpretación (técnicas para construir normas implícitas, como el argumento a contrario, la analogía²², el argumento *a fortiori*), o las generadas por lagunas normativas²³ y conflictos normativos, en cuanto vulneran el principio constitucional de reserva de ley y la norma VIII, del título preliminar del Código Tributario. **45.** Esta afirmación, no obstante, no prohíbe ni proscribire el uso del resto de los métodos, criterios de interpretación y argumentos interpretativos aceptados en nuestro sistema jurídico. Los pagos a cuenta y los intereses moratorios **46.** En el caso, en consideración al principio de reserva de ley y a la interpretación de las normas tributarias vinculadas a la prohibición de la creación de tributos en vía de interpretación, entiende este Tribunal que el conflicto está vinculado a establecer si los artículos 85 de la Ley del impuesto a la renta y 34 del Código Tributario, pueden ser interpretados en el sentido de que el contribuyente está en la obligación de pagar o no los intereses moratorios, luego de la variación posterior de los coeficientes de los pagos a cuenta por observación de la administración tributaria o por rectificación del propio contribuyente. **47.** Para estos efectos, debemos señalar lo prescrito por las siguientes disposiciones normativas: **Ley del Impuesto a la Renta Artículo 85.-** *Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte 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. 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 e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente. b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes [...] Para efecto de lo dispuesto en este*

*artículo se consideran ingresos netos el total de los ingresos gravables de la tercera categoría devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo 55 de esta ley. **Código Tributario Artículo 34.-** Cálculo en los intereses en los anticipos y pagos a cuenta El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. 48.* En el proceso de interpretación de estos dispositivos, tal como señalamos anteriormente, deben proscribirse las técnicas de creación de normas a través de la interpretación (a través del argumento a contrario, la analogía, el argumento *a fortiori*), o las generadas por lagunas normativas y conflictos normativos por cuanto vulneran el principio constitucional de reserva de ley y la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. 49. De esta manera, debemos señalar que no existen conflictos sobre la interpretación de la obligación de los pagos a cuenta y los intereses moratorios sobre la siguiente interpretación: **a)** Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría deben abonar con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario. **b)** El no pago de los pagos a cuenta dentro del plazo previsto por el Código Tributario genera intereses moratorios. 50. No obstante, debemos reiterar que el conflicto surge en los casos en que, debido a la fiscalización realizada por la administración tributaria o a la rectificación realizada por el propio contribuyente, se han detectado pagos menores en el impuesto a la renta de ejercicios anteriores que inciden en el coeficiente de los pagos a cuenta. 51. De esta manera, antes de continuar con la interpretación de las disposiciones señaladas anteriormente, debemos establecer el concepto de pago en nuestro ordenamiento jurídico: **Código Tributario Artículo 29.** El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a la falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria. [...] **Código Civil Artículo 1220.-** *Noción de pago:* Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación. 52. Asimismo, sobre el pago, como refieren Diez-Picazo y Gullón²⁴, debe ser entendido como toda realización de la prestación debida (entrega de suma de dinero, de cosas específicas, realización de servicios o adopción de simples omisiones). El pago es un comportamiento del deudor que se ajusta al programa o proyecto de prestación establecido en el acto de constitución de la relación obligatoria²⁵. En el caso, el pago está vinculado a la obligación tributaria; es decir, a la entrega de dinero vinculada en cumplimiento de la prestación tributaria en el plazo establecido. 53. En el caso, el conflicto no está precisamente vinculado al pago que debe efectuarse en consideración a las observaciones posteriores de la administración tributaria o la rectificación por el propio contribuyente, sino al consiguiente pago de los intereses moratorios derivado de la modificación del coeficiente en los pagos a cuenta. Es decir, el contribuyente, como consecuencia de las observaciones de la autoridad tributaria en los casos de pagos a cuenta, además de pagar la deuda tributaria, debe también pagar los intereses moratorios por el no pago oportuno o por efectuar el pago en consideración a un coeficiente erróneo. 54. Esta Sala Suprema, sin

acudir a técnicas interpretativas que permiten construir normas implícitas, como el argumento a contrario, la analogía, el argumento *a fortiori*, o las generadas por lagunas normativas, proscritas por nuestro ordenamiento, interpretando el artículo 34 del Código Tributario, considera que en el caso corresponde efectuar el pago del interés moratorio, por las siguientes razones: **a)** El artículo 34 del Código Tributario establece que el pago del interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. *Prima facie*, la interpretación literal de esta disposición normativa no genera mayores conflictos. En todo caso, siguiendo a Guastini, supone una interpretación de comprensión inmediata, que no ha sido puesta en cuestión por las partes. **b)** Asimismo, en los supuestos en que la administración tributaria, por intermedio de una fiscalización (o por la actuación del propio contribuyente) se producen observaciones y se determinan montos mayores que inciden en el impuesto a la renta de ejercicios anteriores y, estas son aceptadas y/o, siendo impugnadas no son razonablemente levantadas por el contribuyente en sede administrativa o jurisdiccional, el contribuyente tiene la obligación de pagar el monto determinado por la autoridad administrativa. **c)** Estos nuevos montos, como señalamos, modifican los coeficientes establecidos para los pagos a cuenta y, en consecuencia, modifican también los pagos a cuenta realizados por el contribuyente. **d)** En este contexto, asumiendo una interpretación literal del Código Tributario, debe entenderse que la prestación debida en los pagos a cuenta al ser objeto de modificación estuvieron realizados fuera del plazo prescrito por el artículo 85 de la Ley del impuesto a la renta, que prescribe: “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**”²⁶ [Énfasis nuestro]. **e)** En todo caso, no resulta coherente ni razonable interpretar que el pago a cuenta efectuada sobre coeficientes erróneos por el contribuyente, pueda ser considerado como un pago o prestación debida, dentro del plazo previsto por el Código Tributario, en la medida que fue un pago menor al que debía corresponderle. **f)** En suma, no habiendo cumplido el contribuyente con el pago de la prestación debida en la fecha señalada para el cumplimiento de tal obligación, los “pagos a cuenta” efectuados por el obligado con base en coeficientes erróneos, no pueden ser considerados como pagos oportunos para efectos tributarios. **g)** Como consecuencia del razonamiento anterior y de la interpretación sistemática que venimos efectuando, corresponde interpretar y aplicar literalmente el artículo 34 del Código Tributario en el caso: “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” [Énfasis nuestro]. **55.** Finalmente, como argumentos que inciden en la obligación del pago de intereses moratorios como consecuencia de la modificación de los coeficientes en los pagos a cuenta, esta Sala Suprema debe señalar lo siguiente: **a)** En consideración al principio de reserva de ley y a lo desarrollado en el título preliminar del Código Tributario, que prohíbe conceder exoneraciones a través de interpretaciones, debe advertir esta Sala Suprema que no existe disposición normativa que exonere al contribuyente del pago del interés moratorio. **b)** Asimismo, efectuando una interpretación consecuencialista, esta Sala

Suprema debe asumir que una interpretación que permita asumir una exoneración o inexistencia del pago de intereses moratorios para quienes han incurrido en error en sus pagos a cuenta, puede implicar un efecto negativo en los contribuyentes que sí han cumplido sus obligaciones tributarias de pagos a cuenta sin error alguno y sin observación en los coeficientes. **c)** Asimismo, como argumento obiter dicta, debemos señalar que aun cuando el contribuyente afirme que el pago a cuenta se ha efectuado observando los coeficientes establecidos por la disposición normativa, en consideración a que los mismos fueron modificados posteriormente como consecuencia de la observación de la administración tributaria o por rectificación del propio contribuyente, no lo libera de la idea del error y de las consecuencias que esto acarrea en sede administrativa y tributaria. **d)** En este sentido, salvo que el contribuyente haya levantado las observaciones administrativa o judicialmente, debemos establecer que el error en el que incurre no puede generar derechos, tal como señala la doctrina administrativa y el propio Tribunal Constitucional²⁷. **e)** Finalmente, como argumento adicional, considera esta Sala Suprema que debe ser de aplicación la doctrina de los actos propios²⁸ y se debe concluir que no es razonable que el contribuyente pueda obtener beneficios ocasionados por su error o negligencia²⁹. De esta manera, con excepción de los supuestos en que la observación sea levantada, lo que ciertamente supondría una actuación correcta y diligente del contribuyente (situación que inclusive puede efectuarse a través del proceso contencioso administrativo), este no puede beneficiarse de su error o negligencia. Sobre el principio de causalidad 56. Entiende esta Sala Suprema que estamos ante un escenario en el que se ha puesto en cuestión la causalidad del gasto³⁰ o la vinculación entre los gastos y la generación de rentas, sobre el que la doctrina señala lo siguiente³¹: *La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina –en doctrina– teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la conditio sine qua non, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales. En la doctrina alemana se ha desarrollado la causalidad en ambos sentidos. “Los gastos serían deducibles cuando, teniendo una conexión objetiva con la actividad productiva (causa objetiva), hayan sido realizados con la finalidad de obtener ingresos sujetos (causa subjetiva)”. En esta última tesis, los gastos son necesarios teniendo en consideración dos aspectos: La relación objetiva entre el gasto y la actividad productiva, y la finalidad del empresario al realizarlo. Se entiende, entonces, la causa como finalidad, razón o motivo de obrar (causa finalis). Hay una tercera teoría, planteada por el profesor Klaus Tipke, que requiere una conexión objetiva y subjetiva entre el gasto y su resultado; esta teoría de la causalidad es conocida como Die Veranlassungstheorie. Dicho planteamiento, que ha sido aceptado en Alemania, tiene como punto fundamental que todo acto humano radica en el motivo y que las actividades empresariales son planificadas. El resultado –renta y gasto– debe evaluarse a la luz de su causa o motivo y, como consecuencia de ello, clasificarlo como productivo o privado.* **57.** En este sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para efectos del impuesto a la renta, debe observarse los siguientes criterios: **a)** Los gastos

deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva). **b)** Los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). **58.** De esta manera, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta; sino, solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas. Dicho de otro modo, los gastos que no estén vinculados a las actividades de la empresa y/o que no tengan como finalidad la generación de rentas, no puede ser considerados como gastos deducibles. **59.** En este sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora³² la administración tributaria tiene la potestad de observar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en la hipótesis de encontrar inconsistencias o la presencia de información que requiere ser verificada, comunicará tal hecho al deudor tributario, para que este pueda levantar tales observaciones. **60.** Este levantamiento de las observaciones en el caso de gastos deducibles del impuesto a la renta, entre otros, implica señalar u ofrecer instrumentos o medios probatorios que razonablemente acrediten la vinculación de los gastos con las actividades productivas del deudor tributario y que, además, tengan como finalidad la generación de rentas. De esta manera, como señalamos anteriormente, debemos asumir que no todo gasto declarado por el deudor tributario, puede ser deducible para efectos del impuesto a la renta; sino, solo aquellos en que razonablemente se haya acreditado su vinculación a las actividades de la empresa y a la generación de rentas. **61.** Asimismo, debemos señalar que las exigencias de la administración tributaria a efectos de que el contribuyente acredite la causalidad de los gastos, no pueden constituirse en exigencias irracionales. Este ocurre, por ejemplo, en el caso de la acreditación de la denominada causalidad subjetiva, en que los gastos deducibles, aun cuando están destinados a la producción de rentas, pueden no conseguir ese propósito. No obstante, es importante asumir que han sido planificados en función a la obtención de rentas y en todo caso, es esta planificación la que debe ser objeto de acreditación. **62.** La exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles, no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos (no exigidos por la ley) y la consiguiente vulneración al principio de reserva de ley; sino, constituye una exigencia vinculada a la potestad fiscalizadora de la administración tributaria y a la propia naturaleza de los hechos (gastos) susceptibles de verificación. **63.** De esta manera, el conflicto es un escenario de hechos (*questio facti*), en el que la causalidad de los gastos efectuados por el deudor tributario requiere ser acreditadas y esta carga recae esencialmente en el contribuyente quien, en todo caso, está en mejor posición para acreditar la causalidad de estos gastos. Así, serán los medios probatorios los que permitan tanto a la administración tributaria como al órgano jurisdiccional, establecer si la causalidad de los gastos se funda en bases cognitivas suficientes y adecuadas a fin de que se consideren como verdaderos. **Sobre el principio de la sana critica o la apreciación razonada de los medios probatorios 64.** La necesidad de valorar los medios probatorios en el ámbito tributario, no constituyen hechos ajenos a la administración tributaria ni al órgano jurisdiccional, en cuanto los medios probatorios son los instrumentos que permiten establecer si las afirmaciones o enunciados en la determinación tributaria efectuada por el deudor, son verdaderas, o

están fundadas sobre bases cognitivas suficientes y adecuadas al fin de que se consideren como verdaderos. Refiere Taruffo³³ al respecto: En esta perspectiva, la prueba cumple con su función epistémica porque se configura como el instrumento procesal que típicamente es útil a los jueces para descubrir y conocer la verdad en torno a los hechos de la causa. Específicamente, la prueba es el instrumento que provee al juez la información que necesita para establecer si los enunciados sobre los hechos se fundan en cimientos cognitivos suficientes y adecuados al fin de que se consideren como verdaderos. La función de la prueba es, entonces, racional porque se ubica en el interior de un procedimiento racional de conocimiento y está dirigida a la formulación de juicios de verdad fundados en una justificación racional. **65.** De esta manera, en un escenario administrativo o jurisdiccional, en el supuesto de que el conflicto radique en los hechos (*questio facti*), las afirmaciones o declaraciones del deudor tributario requieren ser acreditadas y esta carga recae usualmente en quien declara o afirma los hechos como ciertos y/o en quien está en mejor posición para acreditar las afirmaciones. **66.** La valoración de estos medios probatorios no constituye un acto cuya valoración este previamente tasada por el legislador o dejada a la íntima convicción de los jueces; sino constituye un proceso racional donde el juez o el órgano de la administración, expone sus razones y justifica las conclusiones que deriven del análisis de los medios probatorios. Así refiere el Código Procesal Civil en su "Artículo 197.- Valoración de la prueba.- Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada [...]". **67.** Esta Sala Suprema, debe señalar que esta disposición normativa está vinculada a establecer la función racional que deben cumplir los medios probatorios en la formulación de juicios de verdad y en su justificación; sin embargo, no ha prescrito un método o algún procedimiento que nos permita arribar a este sistema de valoración. La doctrina, no obstante, admite que en el sistema de la sana crítica o de apreciación razonada de los medios probatorios, la justificación de los hechos puede ser realizada a través de dos técnicas: la analítica y la globalizadora: [...] De todos modos, no siempre se motiva (o justifica) con la precisión y exhaustividad indicadas. Cabe diferenciar en principio dos grandes técnicas o estilos de motivar: uno analítico y el otro globalizador. La técnica analítica entiende que la motivación ha de estructurarse en una exposición pormenorizada de todas las pruebas practicadas, del valor probatorio que se les ha asignado y de toda la cadena de inferencias que ha conducido finalmente a la decisión. La técnica globalizadora, en cambio, consiste, grosso modo, en una exposición conjunta de los hechos, en un relato, una historia que los pone en conexión en una estructura narrativa³⁴. **68.** En este sentido, la denuncia a la vulneración de este principio, debe suponer una actuación arbitraria o irracional del juzgador en el proceso de valoración de los medios probatorios. Esta afirmación, en consecuencia, deja de lado los cuestionamientos de las partes a los enunciados o las conclusiones sobre hechos (*questio facti*), en el que no se advierte una actuación arbitraria, carente de toda justificación razonable del juzgador al valorar los medios probatorios. V. Análisis de las causales declaradas procedentes Infracción normativa procesal Primera infracción **69.** Vulneración al derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, concordante con el artículo 12 del texto único ordenado de la Ley Orgánica del Poder

Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS. **70.** Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Constitución Política del Perú **Artículo 13.- Principios de la administración de justicia** *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. Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial* **Artículo 12.- Motivación de resoluciones** *Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.* **71.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, la recurrente señala lo siguiente: **a)** Señala que la instancia de mérito incurrió en el supuesto de motivación aparente, en primer término, en relación al nacimiento de la obligación, en su condición de titular minero, de brindar el servicio de “campamento” y “escuela fiscalizada” al personal, la cual no fue negada al sentenciar. **b)** En la fundamentación de los considerandos sexto y séptimo, el órgano jurisdiccional se limitó a transcribir los agravios invocados en la apelación de la sentencia del juzgado, para luego analizar el artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, sin mencionar ni refutar los fundamentos de su recurso referidos a que en el año de mil novecientos sesenta y siete, producto de la fusión por absorción de la Compañía de Cementos Portland, su empresa adquirió los activos y pasivos de aquella, dentro de los cuales se encontraban las viviendas que conformaban el “campamento” y “escuela fiscalizada”, las que fueron edificadas antes de la fecha de fusión; y a que desde ese momento hasta la actualidad han transcurrido cincuenta y dos años en que los trabajadores tienen dicho beneficio, sobre la base de lo establecido en el Decreto Supremo N.º 10 de mil novecientos cincuenta y uno, que aprobó el Reglamento de Seguridad e Higiene para la Industria Minera Metalúrgica, que establece expresamente que “las entidades comprendidas en el Art. 1º están obligadas a construir campamentos que alojen al personal a sus órdenes y que reúnan adecuadas condiciones de luz, ventilación y protección contra el frío, lluvias y humedad”. **c)** Sostiene que, en virtud del principio protector y demás disposiciones laborales, no puede dejar de proporcionar, de manera unilateral, dichos beneficios a sus trabajadores, aun en el caso negado de que no se cumplieran los presupuestos legales para su desarrollo y otorgamiento. Al respecto, afirma que la instancia revisora omitió pronunciamiento sobre el sustento de su apelación en ese sentido y se limitó a invocar el artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, el cual interpretó sin tener en cuenta tal aspecto determinante, señalando que en tanto el centro de trabajo no se ubica en zona alejada, no existe obligación de la empresa de mantener los beneficios a su personal, de “campamento” y “escuela fiscalizada”, y concluyó que se trata de una liberalidad; lo cual no se ajusta a ley ni a derecho. **d)** Manifiesta que continuar gozando de las facilidades de vivienda y de escuela fiscalizada a favor de los menores hijos del trabajador constituye un beneficio de este mientras no exista una ley que, de manera expresa, libere a la empresa de continuar prestando tales servicios. Afirma que la “regla de la condición más beneficiosa” del denominado principio protector del

derecho laboral, en mérito al cual la aplicación de una norma nunca debe servir para disminuir las condiciones más favorables en que pudiera hallarse el trabajador, lleva a que el empleador se encuentre obligado a mantener aquellas condiciones que dan lugar a situaciones más ventajosas para el trabajador, de las que pudieran aplicarle por una nueva legislación. **e)** Argumenta que el colegiado de mérito tampoco se pronunció ni analizó la aplicación, en razón de temporalidad, del Decreto Supremo N.º 15-84-ED, vigente a la fecha de la fiscalización, que aprobó las normas para el funcionamiento de centros educativos fiscalizados, que funcionen en centros industriales, agrícolas o mineros; precisando que no solo la legislación minera les permite y autoriza a mantener el beneficio de escuelas fiscalizada. **f)** Asimismo, expone que la Casación N.º 4392- 2013-Lima, de fecha veinticuatro de marzo de dos mil quince, resulta plenamente aplicable, puesto que establece la prohibición de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, de modificar el coeficiente de los pagos a cuenta cerrado el ejercicio gravable al que corresponde. En efecto, asevera que de acuerdo con el artículo 400 del Código Procesal Civil, las decisiones que se tomen en Sala Plena, en mayoría absoluta, constituyen doctrina jurisprudencial del Estado, hasta que sea modificada por otro pleno casatorio. **g)** Añade que el precedente vinculante contenido en la casación N.º 4392-2013-Lima se pronuncia acerca de la improcedencia del cobro de intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta declarados y pagados oportunamente; y que la validación de dichos criterios se refiere a que si con posterioridad al pago a cuenta calculado, declarado y pagado oportunamente por el contribuyente, se presenta alguna variación en el coeficiente del pago a cuenta, esto no debe determinar el cobro de intereses moratorios; lo que resulta arreglado a ley y a derecho. **72.** En relación al deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso *Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela*, refiere lo siguiente: 77. La Corte ha señalado que la motivación "es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión". El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. En el mismo sentido: *Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, párr.152.* **73.** En esta perspectiva, el Tribunal Constitucional en el fundamento 6 del Expediente N.º 00728-2008-HC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Exp. N.º 1480- 2006-AA/TC. FJ 2) ha tenido la oportunidad de precisar 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. **74.** Asimismo, de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/ TC, debemos establecer que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir

de fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. **75.** En el caso, como referimos anteriormente, la recurrente señala que la sentencia de vista no ha indicado las razones por las cuales los medios probatorios presentados en dicha instancia –en calidad de extemporáneos–, no resultan suficientes para acreditar que las operaciones son reales y fehacientes. **76.** Al respecto, esta Sala Suprema advierte que los fundamentos que sustentan la primera infracción normativa están vinculados con la valoración de los medios probatorios presentados extemporáneamente. En efecto, la entidad recurrente pretende que esta Sala Suprema meritúe los medios probatorios pese a que la sentencia de vista ya evaluó el referido aspecto. **77.** Lo antes expuesto, implicaría una revaloración de los hechos y medios probatorios, propósito que no es coherente con la naturaleza del recurso extraordinario de casación. **78.** Asimismo, la sentencia de vista sustentó las razones por las cuales consideró que los gastos vinculados a “campamento” y “escuelas fiscalizadas” no cumplían con el principio de causalidad: *Ante ello, debe señalarse que si bien es cierto que el artículo 20 de la Ley General de Minería, establece que la empresa se puede desvincular de la obligación de brindar a sus trabajadores los servicios como el vivienda y escuelas fiscalizadas, entre otros servicios, solo cuando haya realizado programas de edificación de viviendas cerca al campamento, sin embargo, ello solo se justificaría por encontrarse el centro de trabajo en una zona alejada de las poblaciones urbanas, siendo aquella que se encuentra a más de 30 kilómetros de distancia o más de sesenta minutos de recorrido en vehículo a velocidad normal o segura, tal y conforme lo establece el mencionado artículo; y que en el presente caso, dicho requisito no se llega a cumplir, al advertirse que la empresa demandante se encuentra ubicada en una zona urbana como es el distrito de Villa María del Triunfo, provincia de Lima; lo cual ha sido plenamente reconocido por la recurrente, tanto en el presente proceso, así como en la instancia administrativa, por ser un hecho notorio y de público conocimiento: por tanto, al no haberse cumplido con el requisito establecido en el artículo 20 de la Ley General de Minería, así como tampoco haberse acreditado documentariamente la responsabilidad de asumir tales gastos, ya sea mediante convenio colectivo o como parte de la remuneración de los trabajadores, lo que no ha sido materia de discusión por la demandante; se llega a la conclusión que dichos gastos constituyen actos de liberalidad por parte de UNACEM, por lo que no debieron ser deducidos como gastos en el ejercicio 2006 los conceptos de “campamento” y “escuelas fiscalizadas”, al no cumplir con el principio de causalidad con la fuente productora de renta, procediéndose a confirmar en este extremo la apelada, no amparándose los argumentos vertidos para este reparo. **79.** Igualmente, la sentencia de vista sustentó las razones por las cuales consideró que la depreciación de activos destinados a campamento y escuelas fiscalizadas no cumplen con el principio de causalidad: **Décimo.** - De lo expuesto, y al haberse acreditado en los considerandos que anteceden, que los bienes afectados a los campamentos y escuelas fiscalizadas no guardan relación con la generación de renta gravada, ni con el mantenimiento de la fuente productora, no resulta deducible la depreciación vinculada a dichos bienes, debiendo desestimarse lo alegado por la empresa recurrente respecto a que dichos gastos cumplían con el principio de causalidad, de tal modo, que el reparo por depreciación de activos de dichos campamentos y escuelas fiscalizadas, por lógica consecuencia, deben ser confirmados, en cuyo mérito, dicho extremo de la sentencia impugnada también debe*

ser confirmado, al llegar el Juez de instancia a la misma conclusión del presente colegiado. 80. De lo antes señalado, se evidencia que la sala superior realizó una interpretación distinta y contraria a la señalada por la recurrente. No obstante, dicha interpretación se encuentra adecuadamente sustentada; por lo tanto, no se advierte una falta de motivación. **81.** Sumado a ello, los argumentos que sustentan la presente infracción normativa procesal están vinculados con la aplicación del precedente vinculante contenido en la casación N.º 4392-2013-Lima. Respecto a este punto, esta Sala Suprema se pronuncia al respecto en los considerandos anteriores, señalando que ni la *ratio decidendi* de la resolución casatoria precitada permiten interpretar la exoneración o la improcedencia del pago de intereses moratorios, en los supuestos de pagos a cuenta cuyo coeficiente ha sido variado por posteriores observaciones de la autoridad tributaria. A nuestro juicio, la *ratio decidendi* de la sentencia casatoria está vinculada, no precisamente a la solución del caso concreto, sino a la interpretación de las normas tributarias que restringen derechos o que establecen obligaciones. Por tanto, dicha casación no resulta aplicable al presente caso. **82.** En este sentido, se concluye que la recurrente no ha acreditado que en el caso existe una infracción al deber de motivación de las resoluciones judiciales, por cuanto su argumento central está vinculado con la diferente valoración de los medios probatorios. **83.** Por las consideraciones antes expuestas, la infracción debe ser declarada infundada. Infracción normativa sustancial Segunda infracción **84. Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM** **85.** Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería Artículo 206. - *Los titulares de la actividad minera están obligados a proporcionar a sus trabajadores que laboren en zonas alejadas de las poblaciones y a los familiares de éstos: a) Facilidades de vivienda, bajo cualquiera de las siguientes modalidades: 1) Viviendas adecuadas, al trabajador y los familiares indicados en el presente artículo; 2) Facilidades de vivienda, exclusivamente para los trabajadores bajo un sistema que permita un número de días de trabajo por otros de descanso en un centro poblado, en la forma que establezca el Reglamento de la presente ley; b) Escuelas y sus funcionamiento; [...] Se considera zona alejada aquella que se encuentre a más de treinta kilómetros de distancia o más de sesenta minutos de recorrido en vehículo a velocidad normal o segura de la población más próxima. [...].* **86.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, la recurrente señala lo siguiente: **a)** Argumenta que la interpretación errónea en la que se encuentra incurso la sentencia de vista parte de considerar que la norma invocada solo se circunscribe a un único supuesto, esto es, que los beneficios del otorgamiento de vivienda y escuela fiscalizada tienen justificación únicamente en la ubicación del centro de trabajo, debiendo ser en “zona alejada” de las poblaciones, motivo por el cual supuestamente su empresa no estaría obligada a otorgar dichos beneficios establecidos por ley, en su condición, no negada, de titular minero, pues el centro de labores se ubica en el distrito de Villa María del Triunfo. **b)** Señala que, como consecuencia de dicha interpretación errónea, la Sala Superior no consideró, en su sentencia, el análisis sistemático de todas las normas invocadas y que resultan aplicables en razón de temporalidad, teniendo en cuenta la data del nacimiento de la obligación a su cargo, de otorgar dichos beneficios (mil novecientos noventa y siete);

con lo cual, omitió que el sistema jurídico se basa en un sistema integrado de normas.

c) Manifiesta que la obligación de otorgar campamento y escuela fiscalizada surgió con la dación del Decreto Supremo N.º 10 del año mil novecientos cincuenta y uno, que aprobó el “Reglamento de Seguridad e Higiene para la Industria Minera y Metalúrgica”, estableciendo definitivamente los reglamentos que contiene la edición “Reglamentos del Código de Minería”, en el cual expresamente se determina lo siguiente: “Las entidades comprendidas en el artículo 1º están obligadas a construir campamentos que alojen al personal a sus órdenes y que reúnan adecuadas condiciones de luz, ventilación y protección contra el frío, lluvias y humedad”. **d)** Debe tenerse presente, conforme anota, que la Unión Andina de Cemento - UNACEM (antes Cementos Lima Sociedad Anónima Abierta) se constituyó en el año de mil novecientos sesenta y siete, como consecuencia de la fusión por absorción de la Compañía Peruana de Cementos Portland (empresa absorbida), adquiriendo a título universal, todos los activos y pasivos de aquella. **e)** Indica que, dentro de los activos adquiridos de la fusión, se encontraban todas las viviendas que conforman el campamento y la escuela fiscalizada, las cuales fueron construidas antes de la fecha de la fusión por absorción indicada, bajo la vigencia del precitado Decreto Supremo N.º 10 del año de mil novecientos cincuenta y uno. Asimismo, se precisa que, dentro de los activos adquiridos producto de la fusión, se encontraban diversas concesiones mineras, razón por la cual le ha resultado de aplicación y observancia, hasta ahora, las normas especiales mineras. **f)** Manifiesta que el tres de junio de mil novecientos noventa y dos entró en vigencia el Decreto Supremo N.º 014-92-EM, que aprobó el texto único ordenado de la Ley General de Minería, cuyo artículo 206 mantiene la obligación legislada por el decreto supremo antes mencionado, estableciendo, además, la forma bajo la cual el titular minero queda liberado de la obligación prevista en su inciso a), referida a las facilidades de vivienda (campamento) al personal y familiares, esto es, propiciando programas de edificación de vivienda en poblaciones cercanas al campamento, en las que sus trabajadores y familias residan permanentemente, con la finalidad de adquirirlas en propiedad y cuyos programas deben ser aprobados por la Dirección General de Minería. **g)** Por ende, sostiene que, al no haber propiciado dichos programas de viviendas, que resultaban facultativos, conforme a lo establecido en el propio artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, la empresa no quedó liberada de la obligación de proporcionar viviendas adecuadas y mantener dicho beneficio, teniendo en cuenta el carácter facultativo de este supuesto normativo, previsto en la parte final del citado artículo. **h)** Alega que la interpretación de las referidas normas, efectuada en la sentencia de vista, así como su aplicación en el tiempo, no resulta arreglada a derecho, por lo que incurrió en interpretación errónea del artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, ya que el razonamiento de la sentencia se ubica a partir de la vigencia de este último cuerpo legal sin considerar la fecha de nacimiento de la obligación a su cargo (1967), que viene cumpliendo en un dilatado curso de tiempo de cincuenta y dos años a la fecha. **i)** Ello, según indica, no puede ser soslayado, como ha ocurrido, sin tener en consideración que a dicha fecha se encontraba vigente el Decreto Supremo N.º 10 de mil novecientos cincuenta y uno, que obligó a su empresa a otorgar dichos beneficios de modo incondicional. Anota que, con la dación del Texto Único Ordenado

de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM se mantuvo la obligación de otorgar los beneficios de campamento y escuela fiscalizada, en su condición de titular minero; beneficios que, por su prolongada percepción en el tiempo, ya se encontraban y encuentran incorporados en los contratos de trabajo de su personal, por lo que no puede suprimirlos de modo unilateral. **j)** Además, afirma que el Reglamento de Seguridad e Higiene Minera, aprobado por Decreto Supremo N.º 46-2001-EM, vigente a partir del veintisiete de julio del dos mil uno, invocado en la sentencia impugnada, no puede dejar sin efecto lo dispuesto por la Ley General de Minería, ya que conforme al principio de jerarquía de las normas, un reglamento no puede modificar una ley; más aún si, conforme expone, el mencionado decreto supremo no resulta aplicable, debido a que el nacimiento de la obligación es de antigua data, y por aplicación de la condición más beneficiosa en favor de la persona y el principio de derechos adquiridos, no resulta legal suprimir los beneficios de campamento y escuela fiscalizada unilateralmente. **87.** Antes de analizar la infracción normativa, esta Sala Suprema, debe reiterar los fundamentos 44 a 51 que hacen referencia al principio de causalidad, el cual señala que la exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos (no exigidos por la ley) y la consiguiente vulneración al principio de reserva de ley; sino, constituye una exigencia vinculada a la potestad fiscalizadora de la administración tributaria y a la propia naturaleza de los hechos (gastos) susceptibles de verificación. **88.** Asimismo, esta Sala Suprema debe establecer que la idea de aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa; sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así refiere Guastini³⁵: Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo “interpretar” concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concuerda solo con aquellos sujetos que designan -precisamente- órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que “interpreta” el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, “aplica” el derecho. Ver G. Tarello, “Orientamenti analitico-linguistici e teoria dell'interpretazione giuridica”, en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dell'linguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. **89.** De esta manera, la denuncia de una causal por errónea aplicación de una norma, debe implicar, por lo menos los siguientes argumentos: **a)** La interpretación de la disposición normativa cuya aplicación se pretende. **b)** La descripción de los hechos determinados por las instancias de mérito,

los mismos que no pueden ser objeto de revaloración en sede casatoria. **c)** La calificación de los hechos de la causa y la subsunción dentro del supuesto de hecho de la norma. **90.** En el caso, en relación a la aplicación del artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM, la sentencia de vista señaló lo siguiente: **Sétimo.-** [...] Ante ello, debe señalarse que si bien es cierto que el artículo 20 de la Ley General de Minería, establece que la empresa se puede desvincular de la obligación de brindar a sus trabajadores los servicios como el vivienda y escuelas fiscalizadas, entre otros servicios, solo cuando haya realizado programas de edificación de viviendas cerca al campamento, sin embargo, ello solo se justificaría por encontrarse el centro de trabajo en una zona alejada de las poblaciones urbanas, siendo aquella que se encuentra a más de 30 kilómetros de distancia o más de sesenta minutos de recorrido en vehículo a velocidad normal o segura, tal y conforme lo establece el mencionado artículo; y que en el presente caso, dicho requisito no se llega a cumplir, al advertirse que la empresa demandante se encuentra ubicada en una zona urbana como es el distrito de Villa María del Triunfo, provincia de Lima; **lo cual ha sido plenamente reconocido por la recurrente, tanto en el presente proceso, así como en la instancia administrativa, por ser un hecho notorio y de público conocimiento:** por tanto, al no haberse cumplido con el requisito establecido en el artículo 20 de la Ley General de Minería, así como tampoco haberse acreditado documentariamente la responsabilidad de asumir tales gastos, ya sea mediante convenio colectivo o como parte de la remuneración de los trabajadores, lo que no ha sido materia de discusión por la demandante; se llega a la conclusión que dichos gastos constituyen actos de liberalidad por parte de UNACEM, por lo que no debieron ser deducidos como gastos en el ejercicio 2006 los conceptos de "campamento" y "escuelas fiscalizadas", al no cumplir con el principio de causalidad con la fuente productora de renta, procediéndose a confirmar en este extremo la apelada, no amparándose los argumentos vertidos para este reparo." **91.** De una lectura literal del artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería, previamente citado, el titular de una actividad minera se encuentra obligado a otorgar beneficios a sus trabajadores, como el de vivienda y el otorgamiento de escuelas fiscalizadas, con el fin de promover su bienestar y educación. Asimismo, la referida norma señala que dicho beneficio se otorgará cuando la ubicación del centro de trabajo esté ubicada en "zonas alejadas" de las poblaciones, la cual, por definición de misma norma, es la que se encuentra a más de 30 kilómetros de distancia o más de sesenta minutos de recorrido en vehículo a velocidad normal o segura, de la población más próxima. **92.** En el presente caso, la recurrente no cumple con el requisito de que el trabajo se realice en "zonas alejadas" de las poblaciones. En efecto, la empresa demandante se encuentra ubicada en el distrito de Villa María del Triunfo de la Provincia de Lima, lugar que es considerada una zona urbana. **93.** Por tales consideraciones, los gastos vinculados a "campamento" y "escuelas fiscalizadas" así como los gastos de depreciación no cumplían con el principio de causalidad dado que la recurrente no se encontraba obligada a incurrirlos. **94.** En efecto, dichos gastos constituyen liberalidades de conformidad con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 4º de la mencionada Ley. Efectivamente, la citada norma ha previsto que no son deducibles las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie. **95.** Por todos los argumentos antes expuestos, la segunda causal debe ser declarada

infundada, pues la recurrente no ha acreditado la infracción normativa del artículo 206 del texto único ordenado de la Ley General de Minería. Decisión: Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **declararon infundado** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Unión Andina de Cementos S.A.A.- UNACEM, mediante escrito del diecisiete de diciembre de dos mil diecinueve (folios 365 - 387 del Expediente Judicial Electrónico - EJE N.º 13506-2018-o-1801-JR-CA-20), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve (folios 343 - 357), que confirmó la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número once del veinticuatro de julio de dos mil diecinueve (folios 247 - 280) que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve (folios 343 - 357), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. Por último, **ordenaron** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la empresa demandante Unión Andina de Cementos S.A.A. 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 Bustamante del Castillo

S. S.

González Aguilar,

Rueda Fernández,

Bustamante Del Castillo,

Barra Pineda,

Dávila Broncano

1 Expediente Administrativo Electrónico

2 Esta no es la de asegurar la exactitud formal de la interpretación, lo que equivaldría a hacer prevalecer la interpretación formalista, en cuanto fundada solo sobre criterios formales, sino la de establecer cuál es la interpretación justa, o más justa, de la norma sobre la base de directivas y de las elecciones interpretativas más correctas (es decir, aceptables sobre la base de las mejores razones).

Una nomofiláctica formalista no tiene sentido, pues no significaría "defensa de la ley" sino defensa de una interpretación formal de la ley. Por otra parte, la nomofiláctica como elección y defensa de la interpretación justa no significa que no significa que, por esto, este sometida a criterios específicos y predeterminados de justicia material ni mucho menos a criterios equitativos con contenidos particulares. Significa en cambio, la elección de la interpretación fundada en las mejores razones, sean lógicas, sistemáticas o valorativas: bajo este perfil la nomofilaquia es la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales aquella se funda para constituir el elemento esencial, más que la naturaleza del resultado particular que de ella deriva.

Taruffo, Michele (2005). *El vértice ambiguo. Ensayos sobre la casación civil*. Lima, Palestra Editores; p.129.

3 Refiere también Taruffo que “no es por nada que en los discursos que se hacen, [...] jamás se habla de igualdad: El valor de la igualdad frente al Derecho se ha perdido. Se habla de la previsibilidad, de la uniformidad, pero como herramientas para realizar una reducción de la sobrecarga de trabajo del sistema judicial”.

Taruffo, Michelle (2012). “El precedente judicial en los sistemas del civil law”. En *Ius et Veritas*, N.º 42; pp. 90-91.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11991/12559>

4 Código Procesal Constitucional

Artículo VI.- Precedente vinculante

Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo, formulando la regla jurídica en la que consiste el precedente. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente.

Para crear, modificar, apartarse o dejar sin efecto un precedente vinculante se requiere la reunión del Pleno del Tribunal Constitucional y el voto conforme de cinco magistrados.

En los procesos de acción popular, la sala competente de la Corte Suprema de la República también puede crear, modificar o derogar precedentes vinculantes con el voto conforme de cuatro jueces supremos. La sentencia que lo establece formula la regla jurídica en la que consiste el precedente, expresa el extremo de su efecto normativo y, en el caso de su apartamiento, los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta.

5 Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0024-2003-AI/TC del diez de octubre de dos mil cinco.

6 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. (Modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1121, publicado el 18 de julio del 2012).

7 Sobre el punto, refiere también Guastini:

*Sin embargo, en la literatura se encuentra también un concepto más estricto de interpretación. Varios autores distinguen la interpretación propiamente dicha, entendida como solución de dudas sobre el significado, de la (mera) comprensión. Es decir, según esta definición, se interpreta solo cuando no se comprende, y en cambio cuando se comprende no se interpreta (“in claris non fit interpretatio”). Cfr., e.g., Wróblewski, 1983 y 1989; Marmor, 1992; Diciotti, 1999; Lifante, 1999 y 2010. Esta manera de ver (comprometida con una teoría ingenua de la interpretación) suena problemática por varias razones. Entre otras, la siguiente: la comprensión inmediata de un texto parece ser nada más que una forma de interpretación –la interpretación prima facie– distinta, en cuanto tal, de otras formas (distinta, en particular, de la interpretación “all things considered”). Cfr. Diciotti, 1999, cap. IV. Guastini, Riccardo (2015). “Interpretación y construcción jurídica”. En *Isonomía*, N.º 43; pp. 11-48.*

<http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>

8 Guastini, Riccardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; p. 26.

9 Esta idea es asumida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N.º 010-2002-AI/TC del tres de enero de dos mil tres, que señala:

6.2. La legitimidad de las sentencias interpretativas

34. La existencia de toda esta clase de sentencias del Tribunal Constitucional es posible sólo si se tiene en cuenta que, entre "disposición" y "norma", existen diferencias (Riccardo Guastini, "Disposizione vs. norma", en *Giurisprudenza Costituzionale*, 1989, pág. 3 y ss.). En ese sentido, se debe subrayar que en todo precepto legal se puede distinguir:

- a) El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y,
- b) El contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma).

10 Guastini, Riccardo (1999). *Estudios sobre la teoría de la interpretación jurídica*. México D.F., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; p. 11.

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

Tarello citado por Guastini, "Interpretación..." p.11.

http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-02182015000200002&lng=es&nrm=iso

12 §4. Principios de interpretación constitucional

12. Reconocida la naturaleza jurídica de la Constitución del Estado, debe reconocerse 'también la posibilidad de que sea objeto de interpretación. No obstante, la particular estructura normativa de sus disposiciones que, a diferencia de la gran mayoría de las leyes, no responden en su aplicación a la lógica subsuntiva (supuesto normativo –subsunción del hecho– consecuencia), exige que los métodos de interpretación constitucional no se agoten en aquellos criterios clásicos de interpretación normativa (literal, teleológico, sistemático e histórico) [...] [Énfasis nuestro]

Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 05854-2005-PA/TC, del ocho de noviembre de dos mil cinco.

13 Dentro de las técnicas interpretativas, Guastini señala las siguientes:

I. Dos tipos fundamentales de interpretación

II. La interpretación declarativa

- 1. El argumento del lenguaje común*
- 2. El argumento a contrario como argumento interpretativo*
 - a) El argumento a contrario como argumento productor*
 - b) El argumento a contrario y lagunas del derecho*

III. La interpretación correctora en General

La argumentación de la interpretación correctora

La intención del Legislador

IV. La interpretación extensiva

- 1. El argumento a simili*
- 2. El argumento a fortiori*

V. La interpretación restrictiva

El argumento de la disociación

VI. Otras técnicas de interpretación correctora

La interpretación sistemática

La interpretación adecuadora

VII. Interpretación “histórica” e interpretación evolutiva Guastini, Estudios..., p. 25

14 La Corte Constitucional colombiana señala al respecto en la Sentencia C-054/16:

10. La Corte advierte, en este orden de ideas, que los métodos tradicionales de interpretación son, al menos en su versión original del siglo XIX, funcionales a la mencionada concepción de la actividad legislativa. Esto es así si se tiene en cuenta que los mismos están basados en la supremacía de la actividad del legislador y la mencionada inexistencia de parámetros superiores a la legislación.

En efecto, el método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios. De igual manera, el método teológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificable una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos. Por último, el método gramatical es el que está más profundamente vinculado con la hipótesis de infalibilidad de ese legislador soberano, pues supone que en ciertas ocasiones las normas tienen un sentido único, que no requiere ser interpretado [...].

En suma, los métodos tradicionales de interpretación están basados en el reconocimiento del carácter incuestionado de la actividad de producción normativa a cargo del legislador, fundada a su vez en la titularidad de soberanía que el adscribe el modelo contractualista clásico de justificación del poder político. Esta justificación, como es sencillo observar, contrasta con los fundamentos del constitucionalismo contemporáneo, que impone a la Carta Política y en particular a los derechos fundamentales, como límite y parámetro obligatorio de la función legislativa.

15 Refiere Guastini que “la comprensión inmediata de un texto parece ser nada más que una forma de interpretación –la interpretación *prima facie*– distinta, en cuanto tal, de otras formas (distinta, en particular, de la interpretación “all things considered”).

Guastini, “Interpretación...”, p. 12.

16 Guastini, Estudios..., p. 25

17 Tomemos por ejemplo una disposición que se refiere al supuesto de hecho: “ruina de edificio”. Tal locución es vaga: es indiscutible que el concepto comprende el derrumbe total de un inmueble, pero es discutible si se extiende también, por ejemplo, al derrumbe de un balcón. ¿Cómo reducir la vaguedad y resolver el problema? Ahora bien, las estrategias fundamentales de reducción de la vaguedad son dos: la tesis de la analogía (o de la igualdad “sustancial”) y la tesis de la disociación (o de la diferencia “sustancial”).

(i) *Tesis de la analogía. Una primera estrategia de reducción de la vaguedad consiste en sostener que –a la luz de una supuesta ratio legis (el fin de la norma, o el resultado que la norma pretendía perseguir)– el derrumbe de un balcón es en todo análogo, sustancialmente igual, al derrumbe de un edificio. Se puede concluir que la norma sobre el derrumbe de un edificio se aplica también al caso “derrumbe de balcón”: “lex minus dixit quam voluit”. Es un ejemplo de interpretación extensiva, fundada sobre el argumento analógico. Por esta vía, el área de “penumbra” de la norma se reduce, incluyendo en su ámbito de aplicación la clase de casos marginales “derrumbe de balcón”.*

(ii) *Tesis de la diferencia. Una segunda estrategia consiste en sostener, por el contrario, que derrumbe del edificio y derrumbe del balcón –siempre a la luz de una supuesta ratio legis– son casos diferentes, sustancialmente distintos. Con la conclusión que la norma sobre derrumbe de edificio no se aplica al caso “derrumbe de balcón”. Es un ejemplo de interpretación restrictiva, fundada sobre el argumento de la disociación (algo muy parecido al distinguishing de los jueces de common law). De nuevo, por esta vía el*

área de "penumbra" de la norma se reduce, excluyendo de su ámbito de aplicación la clase de casos marginales "derrumbe de balcón".

[...]

Guastini, "Interpretación...", p. 30

18 Código Tributario

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; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

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

Así, conforme se establece en el artículo 7° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 02835-2010-PA/TC del trece de diciembre de dos mil once.

20 Con la expresión "normas implícitas" me refiero a aquellas normas que no han sido formuladas por autoridad normativa alguna: normas que no pueden ser consideradas como significados (plausibles) o como implicaciones lógicas de ninguna disposición normativa determinada. Por medio de la construcción de normas implícitas los intérpretes llevan a cabo una actividad legislativa disimulada. Y esto constituye la parte principal y más importante del trabajo de los juristas. Guastini, "Interpretación...", p. 36.

21 Estamos en condiciones de trazar un balance de las disquisiciones efectuadas.

La separación tajante entre la función del poder legislativo como creador de las normas generales y el poder judicial como mero aplicador de esas normas resulta insostenible. No por la crítica de Kelsen, es decir, no porque los jueces dicten normas individuales que difícilmente puede considerarse como creación del derecho, sino porque los jueces crean también normas generales. Esto ocurre no sólo con los acuerdos plenarios de las cámaras de apelación o ciertas sentencias del tribunal supremo. También los jueces ordinarios se ven obligados a crear normas generales cuando se enfrentan con casos de lagunas o contradicciones normativas y también en casos de lagunas axiológicas. (Como hemos visto, esto último lo admite el mismo Kelsen.) Pero esta creación judicial de las normas generales difiere en importantes aspectos de la creación legislativa.

[...]

La creación judicial del derecho se produce tanto en los casos de lagunas normativas como en los de conflictos de normas.

Bulygin, Eugenio (2003). "Los jueces ¿Crean derecho?". En *Isonomía* N.º 18; pp. 7-25.

22 Los argumentos analógicos requieren usualmente de la construcción de lagunas normativas.

23 Se define una "laguna" en uno u otro de los modos siguientes: a) en un sistema jurídico existe una laguna siempre que un determinado comportamiento no este deónticamente calificado en modo alguno por una norma jurídica perteneciente al sistema; o bien b) en un sistema jurídico existe una laguna siempre que para un determinado supuesto de hecho no este prevista alguna consecuencias jurídica por una norma perteneciente al Sistema.

Pero, sea cual sea la noción de norma que se prefiera adoptar, se puede estar de acuerdo en que el sistema presenta una laguna siempre que un caso concreto no pueda ser resuelto en algún modo sobre la base de normas preexistentes en el sistema.

Guastini, Riccardo (1999). "Antinomias y lagunas". En *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, N.º 29; p. 446.

<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=jurid&n=29>

24 Díez-Picazo, Luis y Gullón, Antonio (1983). *Sistema de derecho civil. Volumen II*. Madrid, Tecnos; p. 236.

25 En este mismo sentido, Osterling y Castillo Freire señalan que pago es el cumplimiento de cualquier obligación de dar, de hacer o de no hacer".

Castillo Freyre, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe (2005). *Tratado de obligaciones. Tomo IV*. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 180.

26 Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 85.

[...]

a) La cuota que resulte 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. 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 e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente.

b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del presente artículo podrán optar por efectuar sus pagos a cuenta mensuales o suspenderlos de acuerdo con lo siguiente:

[...]

27 Ver, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 061718-2013-PA/TC, la Sentencia del Pleno 62/2022, entre otros.

28 a) La doctrina de los actos propios y el principio general de la buena fe

Que la norma conforme a la cual "a nadie es lícito venir contra sus propios actos" tiene su fundamento y raíz en el principio general de Derecho que ordena proceder de buena fe en la vida jurídica, parece incuestionable, como hace años puso de manifiesto Díez-Picazo y ha venido corroborando la doctrina posterior,

La buena fe implica un deber de comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que los actos anteriores hacían preveer.

Como dice una sentencia de 22 de abril de 1967, "la buena fe que debe presidir el tráfico jurídico en general y la seriedad del procedimiento administrativo, imponen que la doctrina de los actos propios obliga al demandante a aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de sus propios actos voluntarios y perfectos jurídicamente hablando, ya que aquella declaración de voluntad contiene un designio de alcance jurídico indudable, manifestado explícitamente, tal como se desprende del texto literal de la declaración,

por lo que no es dable al actor desconocer, ahora, el efecto jurídico que se desprende de aquel acto; y que, conforme con la doctrina sentada en sentencias de esta Jurisdicción, como las del Tribunal Supremo de 5 de julio, 14 de noviembre y 27 de diciembre de 1963 y 19 de diciembre de 1964, no puede prosperar el recurso, cuando el recurrente se produce contra sus propios actos"

Gonzales Pérez, Jesús (1983). *Principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. Madrid, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas; p. 106.

29 En el caso Riggs vs. Palmer, la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América, se pronunció en el siguiente sentido: "A nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude, o tomar ventaja de su propio error, fundar cualquier demanda sobre su propia iniquidad, o adquirir propiedad sobre la base de su propio crimen".

30 García Mullín señala que: "En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad".

García Mullín, Juan (1980). *Manual del impuesto a la renta*. Santo Domingo; p. 122.

31 Citado por Villanueva Gutiérrez, Walker (2013). "El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario". Themis Revista de Derecho N.º 64; pp.101-111.

32 Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 61. - Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

33 Taruffo, Michelle (2013). Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos. México DF, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; p. 101.

34 Gascon Abellan, Marina. "La prueba Judicial: valoración racional y motivación".

<https://cmapspublic2.ihmc.us/rid=1MYBLo4CF-7GoW1S-47L8/Prueba%20Gascon.pdf>

35 Guastini, Ricardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; p. 249.

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 14 de marzo del 2023.